CESAG

CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES EN AUDIT ET CONTROLE DE GESTION

THEME :
STRATEGIES DE CORROBORATION DES OPERATIONS D'ACHATS DANS LE CADRE D'UNE MISSION D'AUDIT LEGAL : CAS DE L'INS

Présenté par :
Ray Max AOUELY
15ème Promotion

Sous la Direction de :
JEAN BAPTISTE DIENE
RESPONSABLE DE L'AUDIT INTERNE AUX ICS

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEDICACES

Je dédie ce mémoire aux personnes suivantes :

A ma très chère et tendre épouse, ce mémoire est le fruit de nos sacrifices communs dans la perspective d'un avenir radieux. Je t'aime.

A mon père et à ma mère, pour le cocon d'amour dans lequel vous m'avez éduqué.

A tous mes frères et sœurs, pour le soutien sans cesse renouvelé.

Que l'éternel, Dieu daigne veiller sur elles et leur accorder longévité.

Seigneur,

Quand il y'a la rancœur, dépose ton pardon en moi.

Quand il y'a la violence, dépose ta douceur en moi.

Quand il y'a le dégoût, dépose tes délices en moi.

Quand il y'a la laideur, dépose la beauté en moi.

Quand il y'a l'amertume, dépose ta joie en moi.

Quand il y'a la guerre, dépose ta paix en moi.

Je suis LE RIEN, tu es LE TOUT.

Je suis l'homme capable de L'AMOUR POSSIBLE,

Tu es le Dieu capable de l'impossible AMOUR.

CESAG BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Au terme de ce travail, mes remerciements vont à l'endroit de :

Monsieur Jean Baptiste DIENE, qui m'a permis d'améliorer ce travail par sa disponibilité et la pertinence de ses critiques.

Monsieur YAZI, responsable du Dess Audit et contrôle de gestion, pour sa sollicitude et ses conseils avisés.

L'ensemble du corps professoral du CESAG pour la qualité de leur intervention ;

Monsieur Jean Baptiste KADJO, Directeur Général du cabinet AIWA qui a bien voulu me recevoir dans son cabinet pour cette étude.

Je ne saurais passer sous silence la disponibilité et l'assistance de monsieur Auguste EDIE, chef de mission au cabinet AIWA et de tous les autres collaborateurs du cabinet AIWA.

Enfin, tout le mérite de ce travail, je le dois à tous les stagiaires de la quinzième promotion, cette belle et grande famille qui , grâce à l'amitié et à l'ambiance de soutien mutuel m'a facilité le séjour à Dakar.

Que tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à l'élaboration de ce modeste travail, trouvent ici ma très profonde gratitude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

AGO : Assemblée Générale Ordinaire

AO : Appel d'Offres

ATH: Association Technique d'harmonisation

BC : Bon de Commande

BL : Bon de Livraison

BR : Bon de Réception

CAC : Commissaire Aux Comptes

CNCC:Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

DA : Demande d'Achat

DG : Directeur Général

DP : Demande de dépense

GIE : Groupement d'intérêt économique

IFAC: International Federation of accountants

QCI : Questionnaire de Contrôle Interne

SA : Société Anonymes

SARL : Société à Responsabilité Limitée

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

TVA : Taxe sur la Valeur Ajoutée

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°1 : Caractéristiques des appels d'offres.

Tableau N°2 : Elaboration d'un QCI

Tableau N°3 : QCI résultante

Tableau N°4 : Echantillon de l'étude

Tableau N°5 : Synthèse des constats du test de cohérence

Tableau N°6 : Feuille maîtresse des fournisseurs créditeurs

Tableau N°7 : Feuille maîtresse des comptes fournisseurs circularisés

Tableau N°8 : Feuille maîtresse des comptes fournisseurs dont les soldes ont été analysés

Tableau N°9 : Feuille maîtresse des comptes de charges

CESAG BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES

Figure N°1 : Chemin de révision

Figure N°2 : Organigramme des intervenants dans le processus achat

Figure N°3 : Diagramme de circularisation : Demande d'achat

Figure N°4 : Diagramme de circularisation : Bon de commande

Figure N°5 : Diagramme de circularisation : Bon de livraison et bon de réception

Figure N°6 : Diagramme de circularisation : Facture et demande de dépenses

TABLE DES MATIERES

DEDICACES i
REMERCIEMENTS ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS iii
LISTE DES TABLEAUX iv
LISTE DES FIGURES iv
Introduction générale 1
Première Partie 1
CHAPITRE I : ETUDE DU PROCESSUS ACHAT 10
Section 1- Aperçu général sur le processus achat 10
1.1. Les objectifs du processus d'achat 10
1.2. Organisation du processus d'achat 11
1.3. Les moyens du processus achat 12
1.3.1. Les moyens humains 13
1.3.2. Les moyens immatériels 13
1.3.3. Les moyens matériels 14
Section 2- Méthodes et procédures d'achat 14
2.1. Description des procédures d'achat 14
2.1.1. Procédure d'achat par commande 14
2.1.2. Procédure d'achat direct 18
2.1.3. La procédure d'appel d'offre 19
2.1.3.1. Aperçu général 19
2.1.3.2. La mise en œuvre de l'appel d'offre 21
Section 3-Les aspects comptables du processus achat 22
3.1. Aperçu général 22
3.2. Principes de comptabilisation des achats 23
3.3. Description des comptes retraçant les opérations du processus achat 24
Section 4- Les risques du processus achats 24
1.1. Expression des besoins 25
1.2. Déclenchement de la commande 25
1.3. Réception des biens ou services 25
1.4. Enregistrement des achats et des dettes 25
1.5. Paiement des factures 26
CONCLUSION 26

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : CORROBORATION DES OPERATIONS D'ACHAT : UNE DEMARCHE INTEGREE DANS LA MISSION PERMANENTE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES 27
Section 1- Aperçu général des étapes d'une mission d'audit légal 27
1.1. Acceptation de la mission 28
1.2. Orientation et planification de la mission 28
1.3. Appréciation du contrôle interne 28
1.3.1. Aperçu général sur le contrôle interne 29
1.3.1.1. Définitions 29
1.3.1.2. Rappel sur les principes de contrôle interne 30
1.3.2. Les étapes de l'appréciation du contrôle interne 31
1.3.3. Le contrôle direct des comptes 32
1.3.4. Travaux de fin de mission 32
1.3.5. La rédaction du rapport général 33
Section 2- Stratégies de corroboration utilisées lors de l'appréciation du contrôle interne. 33
2.1. Stratégies liées à la prise de connaissance de l'entreprise 33
2.1.1. Les entretiens ou interviews avec les responsables concernés. 33
2.1.2. Analyses du manuel de procédures 34
2.1.3. Saisie des procédures 34
2.2. Stratégies liées aux autres étapes de l'appréciation du contrôle interne 34
2.2.1. Le test de conformité 34
2.2.2. Le questionnaire de contrôle interne 35
2.2.2.1. Mise en œuvre d'une méthodologie d'élaboration d'un QCI 36
2.2.2.2. Résultante de la méthode d'élaboration du QCI : 37
2.2.3. Test de permanence 37
2.2.4. Les grilles d'analyse de contrôle interne 38
Section 3- Stratégies de corroboration utilisées lors du contrôle direct des comptes 38
3.1. Les assertions d'audit 39
3.2. Stratégies de corroboration liées au contrôle direct des comptes 40
3.2.1. L'observation physique 42
3.2.2. La confirmation directe auprès des tiers 42
3.2.2.1. Aperçu général 42
3.2.2.2. Mise en œuvre et exploitation des réponses 43
3.2.3. Le contrôle documentaire 44
3.2.3.1. Rapprochement avec les pièces justificatifs 44

BIBLIOTHEQUE

3.2.3.2. Analyse de l'apurement....45
3.2.4. L'examen analytique....46
3.2.4.1. La revue de vraisemblance....46
3.2.4.2. La comparaison des données absolues....46
3.2.4.3. Comparaison de données relatives....47
3.2.4.4. L'analyse des tendances....47
Section 4- Modèle de recherche....48
4.1- Modèle théorique d'analyse....48
4.2- Schématisation du modèle d'analyse de notre étude....49
CONCLUSION....50
Deuxième Partie....1
Introduction....52
CHAPITRE I : PRESENTATION DE L'INS....53
Section 1- Aperçu général de l'INS....53
1.1. Historique et évolution....53
1.1.1. Activités et missions....54
1.1.2. Organisation générale....54
1.1.2.1. Les ressources humaines....55
1.1.2.2. De l'organigramme 2001 à l'organigramme 2003....56
Section 2.Présentation des procédures du processus achat....57
2.1. Les intervenants du processus achat....57
2.2. Liste des achats usuels de l'INS....58
2.3. Les procédures du processus achat....59
2.3.1. Description narrative....59
2.3.2. Description schématique....61
CONCLUSION....62
CHAPITRE II : MISE EN EOUVRE DES STRATEGIES DE CORROBORATION....63
Section 1- Mise en œuvre des stratégies de corroboration liées à l'évaluation du contrôle interne....63
1.1. Méthodologies de collecte des données....63
1.1.1. L'analyse documentaire....63
1.1.2. Interviews....63
1.1.3. Identification des stratégies de corroborations à mettre en œuvre....64
1.1.3.1. Diagrammes de circulation....65

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.3.2. Test de conformité 70
1.1.3.3. Grilles de séparation des taches 71
1.1.3.4. Questionnaire de contrôle interne 72
1.1.3.5. Test de permanence 73
Section 2- Mise en œuvre des stratégies de corroboration liées aux travaux de contrôle des comptes 75
2.1. Contrôle des comptes fournisseurs 75
2.1.1. Méthodologie de sélection des comptes fournisseurs 75
2.1.2. Présentation du programme de contrôle des comptes fournisseurs 76
2.1.3. Mise en œuvre du programme de travail 77
2.1.3.1. Contrôles généraux 77
2.1.3.2. Fournisseurs débiteurs 81
2.1.4. Contrôle des comptes de charges 82
2.1.4.1. Méthodologie de sélection des comptes de charges 82
2.1.4.2. Programme de contrôle des comptes de charges 83
2.1.4.3. Mise en œuvre du programme de travail 84
3. Résultats des contrôles 87
3.1. MEMO de la section fournisseurs 87
3.2. MEMO de la section charges 88
3.2.1. Respect du cut off 88
3.2.2. Exhaustivité 88
Conclusion de la deuxième partie 89
CONCLUSION GENERALE 90
BIBLIOGRAPHIE 91

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction générale

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONTEXTE

Confrontés à la nécessité croissante d'améliorer leur efficacité opérationnelle, les entreprises considèrent désormais la maîtrise du processus d'achat comme un objectif prioritaire.
Cet objectif est d'autant plus pertinent que BOUVIER (2000 :23) affirme que :
« les achats constituent probablement la seule fonction à pouvoir augmenter le profit de l'entreprise sans nécessiter d'investissement financier : il suffit de savoir acheter ».

Pourtant, chaque jour dans les médias, le lot de fraudes dans les procédures d'appels d'offres et son cortège de désillusions nous interpellent : de l'affaire des 18 milliards FCFA de l'union européenne en Cote d'ivoire[1] à la polémique autour de la passation de marché pour la construction du lycée MATAM au Sénégal[2], l'on en est encore à se demander comment tous les dispositifs de contrôle ont –ils pu être autant déjoués ou rendus inefficaces ?

Cependant, dans le monde financier, les plus optimistes continuent d'affirmer que « le risque zéro n'existe pas »[3]. Mais si cet argument parait rationnel, il est clair qu'il ne convainc pas et qu'au contraire, il renforce non seulement la nécessité de définir le risque et sa gestion, mais aussi la légitimité de s'interroger sur les stratégies pour s'en prémunir.

Selon une étude mondiale[4], les domaines sensibles à la fraude sont les services d'achats (collusion entre fournisseurs et acheteurs), les mouvements de fonds via les systèmes manuels et/ou informatisés permettant des sorties de fonds (systèmes : décaissements - avoirs accordés - rabais, remises, ristournes et commissions accordées….).

Ainsi, le processus d'achat, en tant qu'ensemble structuré de tâches allant de l'expression du besoin au paiement de la facture du fournisseur est en permanence concerné.
C'est donc à juste titre que PETIT (1996 :20) affirme que : être en mesure d'identifier les risques favorables au développement d'une éventualité de fraude dans les différentes opérations du processus d'achat, constitue un préalable nécessaire à toutes actions.

1Momar, Wade (1999), L'union européenne suspend son aide à la cote d'ivoire, Quotidien le soleil du 24 juin 1999
[2] Polémique autour d'un marché de 500 millions : Hebdomadaire sénégalais LE TEMOIN du 26 mai 2003
[3]Bernard RAMANANTSOA:le risque au Coeur de la relation entreprises-société : www.lesechos.fr
[4] Fraud – The Unmanaged Risk :etude réalisée en 2002 par Ernst & Young

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Problématique

L'Institut Nationale de la Statistique (INS), transformé en société d'état depuis 1996 a fréquemment subit des restructurations internes dont la dernière date de janvier 2003.Aussi est-il tributaire d'une culture et d'un environnement de contrôle pas toujours suffisamment sensibilisé à l'avantage concurrentiel apporté par la fonction achat[5].

Représentant 30 % des charges totales[6], les achats de biens et services de l'INS résultent d'opérations faites avec une palette variée de fournisseurs relevant bien souvent du secteur informel. Cette diversité de fournisseurs et l'inexistence de fichiers les identifiant clairement, a pour répercussions une non maîtrise des coûts d'achats des biens et services et d'énormes difficultés à réunir les éléments probants permettant d'avoir une assurance raisonnable quant à la réalité des opérations d'achats.

Plusieurs causes pourraient expliquer cette situation :

- L'inexistence de normes et de réglementations adaptées à cet environnement dominé par l'informel[7] .
- Le manque de centrale d'achats : il s'agit de spécialistes de la distribution, des acheteurs professionnels pouvant proposer aux entreprises « des solutions clés en main[8] » ayant de nombreux avantages dont:
  - ✓ La réduction du panel de fournisseurs afin de diminuer les frais de gestion administrative des achats et d'avoir une meilleure maîtrise de leur approvisionnement;
  - ✓ L'obtention de meilleurs prix puisque le distributeur achète pour plusieurs entreprises et a donc le volume d'achats suffisant pour négocier;
- Une culture d'entreprise pas toujours sensibilisée à l'amélioration des performances à travers la maîtrise des risques de fraude : selon COOPERS & LYBRAND (2000 :31) « l'histoire et la culture de l'entreprise joue un rôle sur l'environnement de contrôle et favorisent la sensibilisation du personnel au besoin de contrôles ».

[5] Pour LEGOUGE (1998 :29), le comportement et la culture des organismes publics ont facilité le développement des « affaires »dans le domaine des achats publics.
[6] Voir revue analytique établie à l'aide des extraits des états financiers
[7] Des initiatives de réglementations ont été entreprises par la Direction Générale des Impôts en Cote d'Ivoire qui a mis en place « une facture normalisée »
[8] Agnès Laurent(2000), La distribution professionnelle marque des points : L'usine nouvelle N°2759 du 7 décembre 2000 : plus de 25% des entreprises françaises qui veulent rationaliser leurs achats non stratégiques les confient à la distribution professionnelle.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- La méconnaissance et/ou la non mise en œuvre par les opérationnels, des procédures de contrôle interne relatives aux opérations d'achats
- Absence d'autocontrôles permettant de préserver les éléments probants des différentes pistes d'audit du processus achat.

La question qu'on serait tenté de se poser est, quelles pistes explorer pour fiabiliser les opérations d'achats ? Plusieurs solutions pourraient être envisagées :

- S'appuyer sur des règles et procédures[9] de préférence écrites et des supports permettant d'identifier la traçabilité des contrôles;
- Inciter les entreprises à la réduction de leur panel de fournisseurs à travers la mise en place de procédure d'agrément permettant l'établissement de fichiers de fournisseurs ayant une notoriété reconnue.
- Disposer d'un système d'information fiable faisant remonter toute information sensible ainsi que d'un système de preuve qui permet de s'assurer que toutes les transactions sont autorisées, enregistrées et que les erreurs peuvent être détectées à temps et corrigées;
- Sensibiliser les opérationnels sur leur implication dans l'élan de création d'une nouvelle culture de contrôle, favorable à un processus d'auto évaluation centrée sur l'implication de toutes les composantes de l'entreprise ;
- Effectuer un audit opérationnel du cycle achats/fournisseurs
- Apporter un crédit supplémentaire aux opérations d'achats à travers la mise en œuvre de stratégies de corroborations bien identifiées ;

Cette dernière alternative est plus pertinente et moins onéreuse puisqu'elle est inhérente à la mise en œuvre des diligences du commissaire aux comptes et permet d'envisager les perspectives nouvelles que sont : le gouvernement d'entreprise et ses corollaires.

Au regard de la solution envisagée, la question fondamentale de recherche que nous nous posons est alors la suivante :

«Comment corroborer les opérations d'achats dans le cadre d'une mission d'audit légal ? »

En d'autres termes et de manière plus spécifique,

[9] Le manuel de procédures de l'INS élaboré en 2001 n'a pas encore été mis à jour suite à la restructuration interne de 2003.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- Comment appréhender le processus achat ?
- Quelles sont les stratégies de corroboration des opérations d'achats ?
- Comment ces stratégies de validation peuvent-elles apporter un niveau de crédibilité supplémentaire au processus achat dans le cadre d'une mission d'audit légal ?

Objectifs de notre étude

L'objectif principal de ce mémoire est de mettre en exergue les stratégies utilisées par le commissaire aux comptes pour apporter l'assurance raisonnable que les opérations d'achats ne sont pas entachées d'inexactitudes significatives.
Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- Décrire et analyser le processus achat
- Identifier et analyser les techniques intégrées à la démarche globale d'une mission d'audit légal à même de fiabiliser les opérations d'achats.
- Mettre en œuvre des stratégies de corroborations identifiées et en déduire des recommandations pertinentes pour la mise en place d'outils de contrôle adéquats afin de fiabiliser les opérations d'achats.

Intérêt de notre étude

Une telle étude revêt des intérêts á plusieurs niveaux :

- *Pour l'INS ,*

Cette entreprise pourrait y trouver une base adéquate sur laquelle s'appuyer pour la mise en place d'auto contrôles pertinents.

- *Pour le lecteur,*

Il pourrait y trouver une revue de toutes les stratégies de corroboration inhérentes aux diligences du commissaire aux comptes.

- *Pour nous même,*

En plus de l'exigence académique qu'elle constitue, cette étude nous permettra de maîtriser et de mettre en œuvre les diligences du commissaire aux comptes apprises au cours de notre formation au CESAG.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Délimitation de l'étude

Bien que la mission d'audit légal à laquelle nous avons participé se soit intéressée aux procédures de passations de marchés, il n'en sera pas tenu compte au cours de notre étude car les achats issus de passations des marchés sont généralement faits dans le cadre de projets autonomes gérés conjointement avec les bailleurs internationaux.

Articulation du sujet

Notre étude s'articule autour de deux parties essentielles :

- un cadre théorique qui :
  - présente les spécificités d'un processus d'achat : son organisation, ses moyens et les procédures d'achats de biens et services ;
  - passe en revue les stratégies de corroboration des opérations d'achats mises en œuvre par le commissaire aux comptes.
- Une partie pratique dans laquelle, nous mettrons en œuvre d'une part, à travers l'évaluation du contrôle interne (phase d'intérim) les techniques permettant une appréciation pertinente du contrôle interne, puis d'autre part à travers le contrôle direct des comptes, des stratégies utilisés lors des « contrôles substantifs » pour corroborer les opérations d'achat à travers des comptes de charges et des comptes fournisseurs préalablement sélectionnés conformément au programme de travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Première Partie

Cadre théorique de l'identification des stratégies De corroboration Des opérations d'achats

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction

Que la fonction achats soit devenue stratégique pour la très grande majorité des entreprises, c'est aujourd'hui une évidence. Pour les uns[10], quel que soit le domaine d'activité, la fonction achats se mue en une arme de compétition et en « moteur à économies ».Pour les autres[11], la contribution stratégique de la fonction achat va jusqu'à l'objectif global de création de valeur qui se décline le plus souvent selon plusieurs axes :

- une contribution à court terme à la marge opérationnelle par la recherche d'économies sur les coûts d'acquisition;
- une contribution à la marge opérationnelle à moyen terme, par la participation des achats à la définition des besoins avec les demandeurs internes, les unités opérationnelles dans des démarches d'anticipation et d'achat-amont, par la recherche permanente d'innovations sur les marchés fournisseurs et la mise en place de processus collaboratifs avec les fournisseurs ;

Au vu de l'importance de la fonction achat dans le processus de création de valeur, c'est à juste titre que le commissaire aux comptes se doit de mettre en œuvre toutes les stratégies de corroborations c'est à dire toutes diligences à même de donner une force probante à toute opération liée au processus achat.

Les mutations[12] que l'INS a connues ces derniers temps et qu'elle continue de vivre entraînent, certes de nouvelles opportunités, mais laisse entrevoir l'urgence d'une réduction des différents coûts auxquelles cette entreprise est confrontée.

Une première approche dans les différentes alternatives qui se pressentent au Top management peut être trouvée dans les recommandations issues des diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes.

Aussi, une prise de connaissance approfondie du processus achat et des stratégies de corroboration des opérations d'achat susceptibles d'être mise en œuvre s'impose.

Dans cette première partie essentiellement consacrée à la revue de littérature, il sera question d'une part à travers le chapitre un, du processus achat et de son organisation, puis d'autre part, dans le chapitre deuxième, des stratégies de corroboration des opérations d'achat qui

[10] In Montaigne et Jasor (2006 :12)
[11] Bruel (2001 :14)
[12] Voir cadre pratique

CESAG - BIBLIOTHEQUE

s'inscrivent dans les diligences du commissaire aux comptes ,afin de permettre au seuil de cette revue de littérature, l'élaboration de notre modèle d'analyse, qui nous permettra de déployer notre programme de travail sur le cycle achats/fournisseurs.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : ETUDE DU PROCESSUS ACHAT

Introduction

La fonction achat est une fonction carrefour entre d'une part, divers utilisateurs qu'elle doit satisfaire dans l'entreprise et d'autre part, l'ensemble des fournisseurs.

Aussi, pour circonscrire son champ d'investigation, l'auditeur regroupe toutes les tâches donnant lieu à des opérations répétitives dans un ensemble appelé processus.

Pour Diène : (2004) "le processus est un ensemble structuré de tâches visant à fournir un produit ou un service appréciable par un client final en termes de coût, qualité, délais".

Le processus, à la différence de la structure ou de la fonction a l'avantage d'être stable et transversal. Il permet dès lors une meilleure prise en compte des différents flux d'information.

On dénombre dans une entreprise plusieurs processus dont le processus achat.

Ce processus qui est l'objet de notre étude va de l'expression du besoin d'achat au paiement de la facture du fournisseur.

Il passe par des fonctions comme le contrôle de gestion (budget), achat (proprement dit) et trésorerie

Dans ce chapitre, nous nous proposons de présenter les objectifs du processus achat, puis de préciser l'organisation et les moyens indispensables à l'atteinte de ces objectifs et enfin de passer en revue les méthodes et procédures d'achat.

Section 1- Aperçu général sur le processus achat

1.1. Les objectifs du processus d'achat

Pour BECOUR & al (1996 :134)" dans son fonctionnement quotidien , la fonction achat a la mission de répondre aux besoins des utilisateurs en obtenant les approvisionnements définis , au meilleur coût, suivant les spécifications , et dans les délais requis auprès des fournisseurs retenus pour leur standing et la qualité de leurs services".

Ainsi l'objectif principal de la fonction achat est l'acquisition de biens ou services au moindre coût et dans les meilleures conditions de :

- délai
- et qualité

CESAG - BIBLIOTHEQUE

> Pour minimiser les coûts d'approvisionnements, Les responsables de la fonction achat doivent consulter plusieurs offres comme l'atteste BOUVIER (1990 :83) :"Le but de l'appel d'offre est d'obtenir le meilleur prix grâce à une mise en concurrence sérieuse et efficace".

Cette consultation permet la confrontation de plusieurs fournisseurs qui répondent non seulement à la spécification relative aux prix mais aussi aux exigences de quantités et de qualités.

Toutefois, à la minimisation des coûts d'approvisionnement doit s'ajouter l'exigence du délai de livraison.

Au total, les services achats doivent disposer d'un référencement des fournisseurs auxquels il peut être fait appel pour les fournitures régulières.

A cet objectif principal, il faut ajouter l'enregistrement correct et fidèle de la transaction en la rattachant à l'exercice concerné. L'atteinte de ces objectifs liés au traitement comptable des opérations permet :

- de juguler les risques de double règlement des factures ;
- le respect du cut-off ;
- le suivi des comptes fournisseurs.

L'atteinte des objectifs du processus achat repose sur une organisation qu'il convient de préciser.

1.2.Organisation du processus d'achat

La mission dévolue au processus d'achat donne lieu à une séquence répétitive d'opérations :

- détection et identification des besoins, spécifications, formulations ;
- décision d'approvisionnement ;
- prise de contact et négociation avec les fournisseurs possibles ;
- passation de la commande ;
- suivi du sort de la commande ;
- prévision et suivi des réceptions de livraison ;
- règlement. Bruel (2001:111)

Ainsi, le processus d'achat va faire intervenir plusieurs services habilités à gérer ces opérations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ce sont :

✓ *Le service du contrôle budgétaire (ou service du contrôle de gestion)*

Ce service s'occupe de toutes les opérations d'établissement des prévisions de dépenses, de leur approbation et du suivi des engagements par rapport aux montants autorisés.

- *Le service des moyens généraux*

Ce service centralise toutes les expressions internes des besoins généralement formalisées par des fiches de demandes d'achat (DA). Ces DA avant d'être transformées en commande, devront être validées par la signature d'une personne habilitées (Titulaire d'une autorisation d'engagement de dépenses appelée A.E.D.) Bouvier (1990 : 69)

- *Le service d'approvisionnement*

Il choisit les fournisseurs après une mise en concurrence si nécessaire, puis émet les bons de commande et assure le suivi de ces derniers à travers des relances.

- *Le service réception*

Il réceptionne, contrôle les quantités et la qualité des articles livrés. Il déclenche le traitement comptable à travers l'émission d'un bon de réception.

- *Le service comptabilité*

Le service comptabilité fournisseurs vérifie la conformité entre :

- La demande d'achat de l'utilisateur (DA);
- Le bon de commande (BC);
- Le bon de réception ou le bon de livraison (BR ou BL) ;
- La facture reçue du fournisseur ; Bouvier (1990 : 77)

Toutefois, ces documents provenant à la comptabilité par des voies différentes, cette étape demeure avant tout paiement, une étape primordiale de contrôle.

- *Le service Trésorerie*

Il règle les factures approuvées à l'aide d'un bon à payer (visa du gestionnaire responsable). Toutefois, si l'organisation présentée plus haut reste celle la plus souvent utilisée, elle ne demeure pas immuable et reste tributaire, pour être efficiente, des moyens que l'on lui aura alloués à travers le processus budgétaire.

1.3. Les moyens du processus achat

Les moyens du processus achat sont :

- les moyens humains : les acheteurs, les fonctionnels, l'encadrement ;
- les moyens immatériels : les méthodes et procédures, systèmes d'informations ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- les moyens matériels: visites, salon d'exposition, système de documentation

Selon Becour & al (1996 :148),"l'emploi des moyens humains, matériels, immatériels et financiers doit être guidé par les missions permanentes et les objectifs de la mission".

En effet, les moyens tant matériels qu'humains mis en œuvre doivent être pertinents et efficaces de manière à faire front :

- aux évolutions technologiques ;
- aux difficultés de présélections des fournisseurs ;
- à la défaillance de coordination entre les différentes fonctions ;
- à l'insuffisance de définition des critères d'efficacité.

1.3.1. Les moyens humains

"Il ne faut pas oublier que les procédures les plus parfaite, les imprimés les mieux conçus, les meilleurs processus administratifs,…. sont exécutés et vécus quotidiennement par les hommes et les femmes de l'entreprise." Bouvier (1996 :31).

Les moyens humains qui constituent la force d'achat de l'entreprise doivent donc être :

- recrutés aussi bien en interne qu'en externe avec des critères bien définies ;
- formés pour assumer même les achats présentant une spécificité technologique ;
- en nombre suffisant afin d'éviter une trop grande charge de travail et le cumul de charges incompatibles ;
- soumis à un système de motivation et de rémunération adapté afin de réduire les risques de collusion ;

En somme, un nombre et une qualification adaptée au besoin des achats dont ils ont la charge : ce sont là, les standards de qualités les plus usités par les services d'achats

1.3.2. Les moyens immatériels

Ces moyens sont constitués des procédures et les systèmes d'information.

Pour Becour & al (1996 :152) :" ces moyens constituent des éléments du goodwill des achats: ce sont la liste des fournisseurs , les cartes fournisseurs , la connaissance du marketing des fournisseurs vis à vis de ses clients ,la relation personnelle vendeur- acheteur, l'état du cycle de vie du produit acheté, les points de force et de faiblesse du fournisseur sur lesquels l'acheteur peut faire pression , la volonté partagée de participer à des opérations de trade marketing".

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ces éléments sont essentiels pour l'entreprise même s'ils ne figurent pas dans les états financiers. Ils conditionnent le climat social du service achat, la notoriété et le dynamisme de toute équipe d'acheteurs. Bruel (2001 :259)

1.3.3. Les moyens matériels

Ils constituent les moyens de suivre les marchés en amont et sont assez diversifiés : visites, salon d'exposition, système de documentation. Becour & al (1996 :153) ; LEBOUGE (1998). Ces moyens assurent une sélection rigoureuse des fournisseurs car constituent selon Bouvier (1996 :49)"une mine de renseignements".

Les objectifs du processus achat sont atteints non seulement grâce à une organisation et des moyens pertinents, mais aussi par la mise en œuvre de méthodes et de procédures qui constituent selon Henry & al (1994 : 35)" une boussole" pour l'activité de chaque agent.

Section 2- Méthodes et procédures d'achat

Pour la maîtrise des missions qui lui sont confiées, l'acheteur s'appuie sur des méthodes d'achat .Que ce soient des méthodes d'achat par commande, d'achat direct ou d'achat par appel d'offre, elles suivent toutes des procédures bien déterminées.

Selon Henry & al (1994 :16),"une procédure est :

- un enchaînement de tâches élémentaires standardisées ;
- déclenchée en amont par l'expression d'un besoin quelconque ;
- limitée en aval par l'obtention d'un résultat attendu.

En plus de constituer la mémoire de l'organisation, un outil de formation et de diffusion du savoir, les procédures sont :

- un outil de direction car ils constituent des instruments fiables de décentralisation ;
- un code de conduite car ils définissent des comportements applicables à tous pour des circonstances réelles, précisées d'avance. Henry & al (1994 :40 - 42)

Ainsi, "Les manuels de procédures servent à capitaliser les savoir-faire individuels et Collectifs, de les stocker et de les mettre en ordre". RENARD (2002 :158).

2.1.Description des procédures d'achat

2.1.1. Procédure d'achat par commande

La procédure d'achat par commande comporte les étapes suivantes :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- l'expression du besoin d'achat ;
- la passation de la commande ;
- la réception de la livraison ;
- la réception et l'approbation de la facture ;
- la comptabilisation ;
- le règlement des factures. Bruel (2001 :111)

✓ *L'expression du besoin d'achat*

C'est l'expression du besoin qui déclenche toute opération d'achat .Cette expression doit être formulée en utilisant une demande d'achat ou une demande d'approvisionnement (DA) qui est un imprimé daté, pré numéroté, en 2 ou 3 exemplaires indiquant la nature et la quantité de l'élément à commander".

Cette demande d'achat remplie par un service émetteur pourra avant d'être signé par le ou les personnes habilitées, suivre le cheminement suivant :

- premier exemplaire : circuit des signatures ;
- deuxième exemplaire : service d'achat pour planifier le travail des acheteurs ;
- troisième exemplaire : service émetteur pour archivage.

Le circuit de signature a pour objet d'effectuer les différents contrôles .Ainsi :

La DA est validé par :

- un responsable du service émetteur pour vérifier l'opportunité de la demande ;
- un responsable du suivi budgétaire pour vérifier que la DA exprime un besoin initialement prévu ou expressément accepté par la direction ;
- un responsable du service achat pour voir si le besoin ne peut être satisfait par les disponibilités au magasin.

Apres cette validation par les personnes habilitées (titulaire d'une autorisation d'engagement de dépenses appelée A.E.D), la D.A est transformée en commande auprès de fournisseurs préalablement sélectionnés.

✓ *La sélection des fournisseurs ou prise de contact avec les fournisseurs potentiels*

Selon Bouvier (1990 :49) : "il est préférable que les entreprises achètent auprès de fournisseurs qu'elles ont auparavant homologués c'est dire auprès de fournisseurs connus. Ainsi, toute sélection des fournisseurs menée de manière rigoureuse devra aboutir à une liste

CESAG - BIBLIOTHEQUE

de fournisseurs choisies pour la qualité de leurs prestations et suffisamment diversifiée pour que la concurrence puisse jouer au maximum".

En effet pour Barry (2004 :26) : "la sélection des fournisseurs est facilitée par la mise en place préalable d'un fichier des fournisseurs reprenant les conditions de prix et conditions financières, les références précises des articles proposés ".Au moment des achats, les dirigeants de l'entreprise pourront se reporter à ce fichier et présélectionner les fournisseurs qui doivent être consultés.

✓ *Etablissement ou passation de la commande.*

La commande scelle l'acte contractuel avec le fournisseur. Elle doit être effectuée dans les conditions spécifiées de prix, services, délais, modalités de règlements et matérialisé par un imprimé pré numéroté appelé bon de commande[13] (BC).

Le BC doit indiquer les informations suivantes au fournisseur :

- l'identité du fournisseur, N°de contribuable
- conditions de transport ;
- conditions de paiement ;
- tribunal compétent en cas de litige.

Le BC est établi en plusieurs exemplaires[14] ayant des destinations diverses :

- premier exemplaire : transmit au service émetteur de la DA ;
- deuxième exemplaire transmit au service comptable pour rapprochement ultérieur BC/ facture ;
- troisième exemplaire : transmit au service réception ;
- quatrième exemplaire : pour le fournisseur.

Toutefois, la réception du BC par le fournisseur peut être formalisé si besoin par l'existence d'accusé de réception confirmant l'acceptation de la commande dans les conditions spécifiées

✓ *Réception de la livraison*

Les réceptionnaires doivent vérifier que les biens livrés ou les prestations effectuées sont conformes aux spécifications de la commande. Becour & al (1996 :143)

Ils contrôlent notamment :

- la qualité des éléments livrés ;
- la quantité reçue ;
- la quantité rejetée ;

[13] Le Bon de Commande (BC) est normalisé dans sa forme et sa composition par une norme AFNOR.
[14] Pour Bruel (2001 :118), dans les cas les plus simple, le BC est réalisé en 5 exemplaires.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- l'identité du fournisseur ;
- les références du BC ;

Toutefois, cette réception doit être formalisée par des documents standardisés et pré numérotés : Ce sont les bons de réception (BR) ou procès verbal de réception.

Le BR repend les éléments du bon de livraison (BL) signé par le fournisseur et / ou le transporteur et est établi en plusieurs exemplaires ;

Selon Dienne (2004) :

- une copie reste avec l'acheteur pour le suivi de la commande si nécessaire ;
- une copie est retournée au fournisseur ;
- une copie est acheminée au service comptabilité pour tout rapprochement ultérieur BC/BR ou BR/facture.

✓ *Réception et validation de la facture*

La facture est réceptionnée par le service courrier, qui lui impute un numéro d'ordre, et le transmet au service comptabilité .Sur l'original de la facture, le réceptionnaire appose le cachet "original" et sur les autres exemplaires le cachet " duplicata, à ne pas payer "ou "copie".

Avant toute imputation, le comptable vérifie que, la facturation respecte les conditions prévues pour la commande :

- prix, quantités ;
- taux de TVA ;
- calculs arithmétiques ;
- remises ;
- modalités de paiements ;

Puis il rapproche les factures approuvées (approbation après les premiers contrôles) avec les exemplaires de BC, de BR préalablement transmis par les services intéressés.

Toutes ces tâches de vérification donnent lieu, lorsqu'elles débouchent sur les résultats concluants, à la validation des factures - fournisseurs et déclenchent leur comptabilisation et par la suite, leur règlement.

Toutefois, les différents contrôles effectués doivent être matérialisés par une signature ou un paraphe. .Barry (2004 :33).

Quant aux factures non conformes, elles retournent aux services initiateurs de la commande pour consultation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

✓ *Le règlement*

La fonction trésorerie intervient de sorte que le règlement effectué par l'entreprise corresponde bien aux éléments réceptionnés et aux conditions convenues avec le fournisseur. Ainsi, seules les factures préalablement approuvées puis classées dans le dossier "factures en instance de règlement" sont traitées .Les factures à échéance sont introduites dans le circuit de paiement afin de permettre l'émission de l'instrument de paiement par le responsable habilité. Apres vérification, les indications de paiement (N°et date des cheques, des ordres de virement ou des pièces de caisses) sont reportés sur les factures réglées.

Selon BARRY (2004 :39), "cette procédure est très importante car elle permet d'éviter l'utilisation frauduleuse de ces mêmes factures pour un second règlement"

2.1.2. Procédure d'achat direct

La procédure d'achat direct laisse aux utilisateurs la possibilité d'effectuer certaines acquisitions afin :

- d'éviter de générer les frais accessoires inhérents aux commandes ;
- de profiter de la nécessaire souplesse utile pour un achat de faible valeur.

Cependant selon Bouvier (1990 :63),"la possibilité d'acheter directement doit être contenu dans des limites définies avec précision, faute de quoi le montant des achats direct va croître exagérément voire exponentiellement, avec le temps."

Partant, il faut plafonner le montant autorisé de chacun des achats directs et tenir en permanence compte non seulement de la souplesse de l'opération mais aussi de l'urgence de cette dernière.

Selon SHICK & LEMANT (2002), les pratiques d'organisation communément adoptées (POCA) pour éviter le court-circuitage des services d'achat sont :

- la coordination entre le service achat et les autres services de l'entreprise ;
- l'existence de domaines d'achats réservés exclusivement au service achat ;
- l'existence d'un montant minimum pour soumission au service achat ;
- l'existence d'un pourcentage des achats passant obligatoirement par le service achat ;
- la forte implication du service achat dans l'établissement du plan d'achat et dans le processus budgétaire ;
- revalorisation de l'image du service achat auprès des utilisateurs ;

L'expression du besoin des services émetteurs déclenche certes une commande ou un achat direct mais elle peut aussi déclencher des achats par appels d'offres.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1.3. La procédure d'appel d'offre

2.1.3.1. Aperçu général

Pour Bouvier (1990 :83),"les appels d'offres (AO) devraient constituer la méthode fondamentale d'achat".Cependant, ce type de consultation de fournisseurs réunissant des spécifications fixées est utilisé pour des achats de forte valeur (supérieur à un montant plancher) ou pour des achats répétitifs dès que le cumul atteint le seuil limite ci-dessus cité. Toutefois la procédure d'appel d'offre peut prévoir des exceptions à condition que ces manquements soient documentés pour éviter toute dérive (non respect inacceptable des procédures).

Il existe trois types d'appel d'offre :

- l'appel d'offres sur performance ou restreint ;
- l'appel d'offre verbal ;
- l'appel d'offre classique.

Ces appels d'offres (AO) vérifient des principes communs mais différent généralement par le nombre de fournisseurs concernés et dans leur mise en œuvre.

Le tableau ci-dessous met en exergue les différentes caractéristiques des appels d'offres (AO)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau N°1 : Différentes caractéristiques des appels d'offres et leurs risques

Types D'appels D'offres	Caractéristiques Particulières	Risques	Caractéristiques Communes
AO verbal	• Offre urgente • Offre exceptionnelle ; • Offre censé palier à l'insuffisance de temps pour avoir recours aux autres types d'AO ; • rédaction rapide d'un rapport de choix ; • Offre mettant à rude épreuve l'honnêteté et l'impartialité du service achat ;	• Consultation insuffisance ; • Non mise en concurrence de tous les fournisseurs ; • Non sélection du mieux disant ; • Collusion entre acheteur et fournisseurs ;	✓ **BUT** : Obtenir le meilleur prix grâce à une mise en concurrence sérieuse et efficace. ✓ **Mise en œuvre** • obtenir au moins 3 réponses valides parmi les consultés. • Appréciation d'offres à l'aide de critères identiques et préalablement définis • les Informations données sur l'offre doivent être identiques pour tous, d'ou nécessité d'un descriptif clair, précis et complet de la prestation ou du produit souhaité. • Fixer une date limite de soumission
AO restreint	• offre sélective qui s'adresse aux fournisseurs habituels ; • procédure allégée et mise en oeuvre par une équipe.	• collusion • entente tournante entre les fournisseurs pour s'accorder sur les offres ;	
AO classique	• offre ouverte à tous les fournisseurs potentiels ; • offre adaptée à une durée longue de consultation • procédure rigoureuse mise généralement en œuvre par une équipe.	• procédure trop longue • fixation d'un seuil plancher au dessus duquel l'AO peut inciter au saucissonnage; • report de la date limite de soumission pour contenter certains fournisseurs • réponse en nombre insuffisant ou hors délai ; • descriptifs complémentaires émis après le lancement de l'AO.	

Source : inspiré de Bouvier (1990) ; Becour & al (1996).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1.3.2. La mise en œuvre de l'appel d'offre

L'appel d'offre classique se déroule en plusieurs étapes qui sont :

- La rédaction de l'appel d'offre ;
- La mise à disposition des cahiers de charges et réception des réponses ;
- Dépouillement des appels d'offre.

a) la rédaction des appels d'offre

La demande d'achat de l'utilisateur doit être suffisamment claire pour permettre au service achat d'établir un descriptif précis de la prestation ou du produit demandé.

Il s'agit ici pour le service achat d'éviter l'émission après le lancement de l'AO, d'un descriptif complémentaire qui pourrait proroger les dates limites de soumissions.

Les termes de références sont consignés dans un cahier de charges contenant les clauses générales et particulières de l'offre.

Le cahier de charges est ensuite mis à disposition des fournisseurs à travers des journaux à grands tirages.

b) Mise à disposition des cahiers de charges et réception des réponses.

Les appels d'offres sont généralement gérés par une commission qui désigne en son sein un secrétaire ou gestionnaire des A.O pour :

- centraliser tous les documents et les adresser aux fournisseurs consultés.
- recevoir les réponses au fur et à mesure de leur arrivée.

Selon Bouvier (1999 :87), pour ne pas les confondre avec le courrier ordinaire, les offres peuvent être différenciées à l'aide d'un autocollant (fourni par l'envoi initial) à coller sur l'enveloppe de soumission.

Toutefois, certains moyens sont utilisés afin d'assurer la confidentialité des propositions et le traitement impartial des fournisseurs : du refus de toute offre ouverte même par inadvertance (ce qui pourrait paraître dur et même pénalisant) à la mise sous clef des offres, l'objectif est de préserver les bases de la transparence jusqu'au moment du dépouillement.

c) Dépouillement des appels d'offre

L'ouverture des plis est publique et les soumissionnaires doivent confirmer leur présence à la séance d'ouverture par écrit.

Les entreprises soumissionnaires après l'ouverture publique des plis se retirent afin de permettre à la commission chargée d'examiner les offres de délibérer. Une méthodologie d'évaluation et de sélection des offres prenant en compte aussi bien, les aspects qualitatifs ou

CESAG - BIBLIOTHEQUE

techniques que financiers est alors mise en œuvre pour décider. Ce sont le plus souvent des questions de qualité des produits ou de délais de livraison qui motive la décision finale. »

Une fois le mieux disant choisi, un procès verbal devra être transmis pour approbation au responsable du service émetteur de la demande d'achat.

Ce procès verbal validé permet non seulement d'avertir le fournisseur choisi mais aussi d'adresser un courrier à tous les soumissionnaires qui n'ont pas été retenus.

L'on pourrait même à cette occasion leur indiquer la raison de leur élimination : prix proposé excessif, délais de livraison non satisfaisant, échantillon non conforme aux spécifications etc.

Le cycle des opérations liées à l'AO s'achève avec la reprise de la procédure commune d'achat initiée par la réception des achats.

Tout processus achat est certes performant de par la pertinence de ses procédures mais elle ne saurait aboutir à une prise en compte complète des opérations d'achat sans un traitement comptable efficient.

Section 3-Les aspects comptables du processus achat

3.1.Aperçu général

Le traitement comptable des opérations d'achat est un maillon important du processus achat fournisseur car toute déficience dans les procédures se traduit presque automatiquement par une altération de la situation financière et des résultats du fait :

- De la non constatation des dettes certaines ou même probables ;
- Du non enregistrement des charges supportées ou encourues. BARRY (2004 :29).

Ce traitement comptable met en exergue la fonction comptable qui s'exerce sur la base d'un document essentiel : la facture du fournisseur.

Ce document est important à plus d'un titre car son contrôle rigoureux et sa comptabilisation rapide et correcte par les services des achats et les services comptables constituent des préalables importants à une bonne connaissance de la situation patrimoniale, des niveaux de charges et des dettes à l'égard des fournisseurs".

Dans le processus achat, la fonction comptable intervient à travers plusieurs taches qui sont :

- *Réception et contrôle des factures d'achat*

Il s'agit de rapprocher les factures reçues des fournisseurs des documents reçus du service des achats (Bons de commande, bons de réception ou certificats de travaux effectués en cas de prestation de service).Ces tâches de vérification donnent, lorsqu'elles débouchent sur des résultats concluants, à l'approbation des factures.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- *Suivi des comptes fournisseurs*

Cette tâche permet :

  - d'analyser périodiquement les comptes individuels des fournisseurs afin d'en maîtriser les soldes ou de régulariser les soldes en cas d'anomalies (double comptabilisation, erreurs d'imputation de compte à compte) ;
  - de lister les factures en instances de paiement en préparant un échéancier périodique de règlement des fournisseurs.

- *Contrôle des niveaux de charges*

Cette tâche de supervision incombe généralement au chef comptable et permet la détection d'anomalies significatives et le déclenchement de travaux d'investigations avant l'arrêté des comptes.

- *Règlement des factures des fournisseurs*

Cette tâche ne doit être exécutée par le service comptable qu'en partie, son rôle ne devant s'arrêter qu'à la préparation des factures admises au règlement, à la comptabilisation des règlements et à la mise à jour des comptes individuels des fournisseurs concernés.

En effet, l'établissement des instruments de règlement (chèques, ordre de virement, pièces de caisses) et la mise à disposition du fournisseur de ces instruments de paiement étant laissé au trésorier afin d'éviter tout cumul de fonctions incompatibles.

Toutefois, tout traitement comptable est guidé par des principes comptables de base qui ont pour objectif de donner du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise une "image fidèle ".

3.2. Principes de comptabilisation des achats

Les principes de comptabilisation des opérations d'achat sont les suivants :

  - ✓ *la spécialisation des exercices*

Ce principe signifie que "la vie de l'entreprise" est découpée en exercices à l'issue desquels sont publiés les états financiers. Il permet notamment de :

  - rattacher à chaque exercice les opérations d'achat (charges) qui le concernent ;
  - l'inscription des charges constatées d'avance et des charges à payer dans le résultat.

Des écritures de régularisation sont alors passées à la fin ou au début de l'exercice.

CESAG BIBLIOTHEQUE

✓ *Principe de prudence :*

Selon Pecheron (1998) :"Ce principe a pour but de donner aux états financiers, une image faussant dans un sens favorable la réalité économique (éviter d'émettre des risques et des pertes probables)."Il se traduit par :

- la constatation des charges prévisibles nettement précisées quant à leur nature, même si leur montant ou leur réalisation compte un élément d'incertitude, ce qui amène à estimer et à provisionner les charges et tous passifs latents.
- la constatation de la dette lorsque le transfert de propriété du bien est opéré ou lorsque la prestation est fournie, c'est à dire constater une dette même en cas de non réception de la facture du fournisseur.

Guidé par ces principes, le traitement comptable permet de mouvementer aussi bien les comptes de gestion que les comptes de bilan.

3.3. Description des comptes retraçant les opérations du processus achat

Le processus achat fait intervenir :

- au niveau du compte résultat
  - les comptes de charges ordinaires (classe 6 du SYSCOA)
  - les comptes de charges hors activités ordinaires (classe 8 impaire)
- au niveau du bilan ;
  - les comptes de dettes envers les fournisseurs ;
  - les créditeurs divers (et les comptes de TVA mouvementées à l'occasion des opérations d'achat de biens d'explosions ou de services)

Ces comptes sont mouvementés lors de l'imputation des factures fournisseurs.

Section 4- Les risques du processus achats

Le processus achat en tant que processus carrefour entre plusieurs fonctions est exposé à des risques multiples qui peuvent être d'ordre structurel c'est à dire liée à l'organisation de la fonction achat ou inhérent au contrôle interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Pour se prémunir des risques[15], il s'avère indispensable de les évaluer. L'évaluation des risques consistant comme l'atteste Coopers & Lybrand (2000 :49) en l'identification et l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs fixés.

Nous nous proposons dans le bref résumé[16] ci-après, de présenter un récapitulatif succinct des risques du processus achat.

1.1. Expression des besoins

Une mauvaise identification des besoins peut occasionner, une rupture des stocks ou une constitution de stocks pléthoriques. Cette dernière peut ainsi avoir une incidence sur l'évaluation des stocks et des encours de production.

1.2. Déclenchement de la commande

On dénombre 4 principaux risques liés au déclenchement de la commande :

- Le déclenchement d'achat à des prix supérieurs à ceux du marché ;
- Le déclenchement d'achat par une personne non habilitée, situation qui peut avoir pour conséquence des achats injustifiés ou non pertinents ;
- déclenchement d'achat en l'absence d'une trésorerie suffisante, situation pouvant entraîner dans des cas extrême, la cessation de paiement, menaçant par la même la continuité de l'exploitation ;
- le recours à des fournisseurs qui ne présentent pas de garanties suffisantes ;

1.3. Réception des biens ou services

Les principaux risques liés à la réception des biens ou services achetés sont :

- La réception de biens qui n'ont pas été commandés. Cette réception peut entraîner la constitution de stock inutiles et par conséquent susceptibles d'être dépréciés ;
- La réception de biens pour des quantités différentes des quantités commandés ;
- La réception de biens endommagés ou présentant une qualité insuffisante ;
- Le défaut d'enregistrement des réceptions.

1.4. Enregistrement des achats et des dettes

Les risques relatifs à l'enregistrement des achats et des dettes peuvent trouver à se matérialiser par :

- La perte de factures reçues ;

15 l'IIA (Institute of Internal Auditors) définit le risque comme la possibilité qu'il se produise un évènement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs : (In IFACI: 2001)

16 Inspiré de Mercier & al (2002 :473)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- Des difficultés de recensement des factures non parvenues concernant des livraisons ou des prestations déjà réalisées avant la date de clôture ;
- Des retards de traitement de factures ;
- Des erreurs d'imputation comptable ;
- L'enregistrement de factures ne concernant pas l'entreprise ;
- L'enregistrement de factures pour des prestations non encore réalisées ;
- L'enregistrement de fausses factures destinées à détourner des fonds ;
- La survenance de problèmes informatiques gênant la prise en compte du journal des achats dans la comptabilité générale.

1.5. Paiement des factures

Les risques relatifs à la mise en paiement peuvent recouvrir :

- Le paiement d'une facture correspondant à une prestation non satisfaisante, non réalisée ou qui ne concerne pas l'entreprise ;
- Le paiement avec retard de factures validées, pouvant générer des litiges avec les fournisseurs (intérêt de retard, pénalités, arrêt de livraison …).,

L'identification des risques encourus à chaque étape du processus achat et l'analyse des sources de ces risques constituent pour l'auditeur comme l'atteste Lemant (1995),une première phase de la "méthode de recueil de l'information à partir de laquelle il va mener son analyse causale de non atteinte des objectifs et de présence des risques.

CONCLUSION

L'entreprise est un ensemble d'Hommes et de méthodes qui sont reliés entre eux par des procédures. Henry (1999 :17).

Ces procédures constituent pour le processus achat, non seulement un outil d'organisation mais aussi une référence indispensable de contrôle. Cependant dans le secteur public, les procédures n'existent pas toujours sous forme écrite. Pourtant, leur éventuelle cohérence demeure un élément clé de l'efficacité de l'ensemble du processus et est de ce fait, un important facteur de différenciation. Ainsi, la formalisation ou la mise à jour des procédures du processus achat pourrait devenir pour le secteur public en Afrique (très souvent à la traîne), un enjeu primordial sur le chemin de sa revalorisation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : CORROBORATION DES OPERATIONS D'ACHAT : UNE DEMARCHE INTEGREE DANS LA MISSION PERMANENTE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Corroborer[17] les opérations d'achat c'est confirmer ces achats à l'aide d'éléments probants suffisants et appropriés. Ainsi pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer sa certification, le commissaire aux comptes dispose de diverses stratégies de corroboration des opérations sous revue notamment :

- l'entretien ;
- les contrôles sur pièces et de vraisemblances ou contrôles documentaires ;
- l'observation physique ;
- la confirmation directe ;
- l'examen analytique. ATH(1991 :129)

Toutefois, la mise en œuvre de ces techniques est inhérente à l'étape de la mission du commissaire aux comptes. Ainsi, certaines techniques sont spécifiques à l'évaluation du contrôle interne tandis que les autres sont généralement utilisées lors du contrôle direct des comptes.

L'objectif de ce chapitre est de passer en revue toutes les stratégies de corroboration utilisées dans le cadre d'une mission d'audit légal. Pour l'atteinte de cet objectif, nous présenterons dans un premier temps de manière succincte la démarche générale d'audit légal puis nous mettrons en exergue les techniques de contrôles utilisées lors des différentes étapes de la méthodologie d'audit. Enfin, nous mettrons en corrélation des assertions d'audit ciblées et les contrôles clés du processus achat

Section 1- Aperçu général des étapes d'une mission d'audit légal

Dans la mise en œuvre de ses diligences, le commissaire aux comptes ne travaille ni au hasard, ni au gré de son inspiration, mais il respecte une méthodologie de travail édictée par les normes de travail .Mikol (1999 :128).

Les principales étapes de cette méthodologie sont :

- Acceptation de la mission ;

[17] Le ROBERT cite les synonymes suivant : Confirmer, étayer, prouver .....etc

BIBLIOTHEQUE

- Orientation et planification de la mission ;
- Appréciation du contrôle interne ;
- contrôle direct des comptes ;
- Travaux de fin de mission ;
- Opinion et rédaction du rapport ;

1.1. Acceptation de la mission

Selon Kaneye (2004) : " Avant d'accepter la mission, le commissaire aux comptes apprécie la possibilité d'effectuer la mission" Cette acceptation est liée au respect de l'ensemble des règles déontologiques d'acceptation d'une mission dont :

- la prise de connaissance de l'entreprise ;
- L'appréciation de l'indépendance et de l'absence d'incompatibilité ;
- L'examen de la compétence disponible ;
- Le contact avec le commissariat aux comptes sortant ;
- La procédure d'acceptation proprement dite.

Toutefois, la CNCC[18] prévoit au terme de la procédure d'acceptation qu'il soit établit une lettre d'acceptation confirmant non seulement l'acceptation par le commissaire aux comptes de sa nomination mais aussi décrivant l'objectif et l'étendue des contrôles.

1.2. Orientation et planification de la mission

Pour MIKOL (1999 :131), " l'auditeur doit, lors de cette étape d'orientation et de planification :

- Acquérir une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement, avec pour objectif d'identifier les risques propres à cette entreprise.
- Identifier les systèmes et les domaines significatifs, avec pour objectif de déterminer les éléments sur les quels l'auditeur va concentrer ses travaux ;
- rédiger un plan de mission, avec pour objectif de préciser et de formaliser la nature, l'étendue et le calendrier des travaux "

1.3. Appréciation du contrôle interne

Apprécier le contrôle interne c'est à dire vérifier sa bonne conception et son bon fonctionnement nécessite une connaissance suffisante des différents aspects du contrôle interne.

[18] Voir Démarche et organisation de la mission générale; note d'information N°12, tome1.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.3.1. Aperçu général sur le contrôle interne

1.3.1.1. Définitions

Les définitions du contrôle interne sont multiples mais le COSO[19] a permis de faire l'unanimité sur l'essentiel.

Pour le COSO (in Renard, 2002: 121 ;:" le contrôle interne est un processus mis en œuvre par , le conseil d'administration , les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

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

Toutefois "cette définition est large et englobe tous les aspects liés à la maîtrise des activités d'une entreprise " (Coopers et Lybrand, 2000: 24) .Aussi la définition suivante est plus pertinente pour l'auditeur légal qui a besoin, pour fonder son opinion, d'apprécier les procédures de contrôle interne liés au système d'organisation comptable :

Le contrôle interne est un système d'organisation qui comprend les procédures de traitement de l'information comptable d'une entreprise et les procédures de vérification du bon traitement de cette information comptable. Mikol (2000 :141).

Le but du contrôle interne est :

- aider les entreprises à réaliser ses objectifs en matière de performances et de rentabilité par la mise en œuvre de procédures efficientes
- sauvegarder le patrimoine par la mise en œuvre de procédures qui évitent les erreurs et les fraudes. (Coopers & Lybrand ,2000 :17 ; Lefebvre, 2004 :436)

Pour atteindre ces objectifs, le contrôle interne s'appui sur des principes fondamentaux .qui sont :

- le principe d'organisation
- le principe d'intégration ou d'autocontrôle
- le principe d'universalité du contrôle
- le principe de séparation des fonctions
- le principe de bonne information
- le principe de compétence du personnel ou de qualité du personnel
- le principe d'harmonie

[19] Committee of Sponsoring Organizations of Treadway commission

CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.3.1.2. Rappel sur les principes de contrôle interne

Ces principes pourraient être explicités succinctement comme suit :

✓ *Principe d'organisation*

Ce principe établit que l'entreprise fixe sa structure dans un organigramme qui reflète ces différents démembrements .Il s'appui en outre sur la formalisation des procédures.

.

✓ *Principe d'intégration ou d'autocontrôle*

Selon l'ordre des experts comptables français (In N'GARY : 2004) :" toute vérification qui a lieu au cours du déroulement des procédures et prévues par elles, illustre le principe d'autocontrôle qui se manifeste par des recoupements de contrôles réciproques ou de moyens techniques appropriés "

✓ *Principe d'universalité du contrôle*

Ce principe signifie que les procédures doivent être appliquées dans toute l'entreprise. Il n'existe donc pas de domaines exempts du contrôle, ni de personnes privilégiées ou exclues du contrôle.

✓ *Principe de séparation des fonctions*

Certaines fonctions incompatibles ne doivent pas être tenues par une seule et même personne. Les 4 fonctions incompatibles les plus connus sont :

- La fonction de décision
- La fonction de conservation des valeurs physiques et monétaires
- La fonction d'enregistrement comptable
- La fonction de contrôle.

Le non-respect de la séparation des fonctions peut engendrer des abus, des fraudes ou des erreurs sans que ces dangers ne soient décelés à temps.

✓ *Principe de bonne information*

L'information que produit le système de contrôle interne doit être objective (impartiale), pertinente (adaptée à son objet et utilisation) , utile et communicable.

✓ *Principe de compétence du personnel ou de qualité 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 .Ce principe stipule donc que le personnel doit être compétent et intègre.

✓ *Principe d'harmonie*

CESAG BIBLIOTHEQUE

Ce principe établit que le contrôle interne soit adapté au fonctionnement de l'entreprise, aux sécurités recherchées et aux coûts des contrôles à effectuer.

1.3.2. Les étapes de l'appréciation du contrôle interne

L'appréciation du contrôle interne nécessite le respect des phases de travail suivant :

- prise de connaissance des procédures mises en place par l'entreprise à travers la description des systèmes et procédures
- la confirmation de la compréhension du système;
- l'évaluation préliminaire du contrôle interne
- la confirmation de l'application des points forts du système et l'évaluation définitive du contrôle interne. (Ahouangansi ,2006 :211)

La prise de connaissance des procédures permet au commissaire aux comptes d'acquérir une bonne compréhension du circuit de traitement de l'information

Elle permet en outre de :

- définir une démarche spécifique adaptée au processus ;
- comprendre l'activité du processus et son langage ;
- identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes ;
- déterminer la nature et l'entendue des comptes et donc déterminer l'organisation de la mission.

Pour le processus achat, cette prise de connaissance permettra au commissaire aux comptes de s'approprier les procédures prévues par l'entreprise, de l'expression du besoin jusqu'à la traduction comptable de l'opération d'achat dénouée ou non.

Ainsi, au terme de cette appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes sera à même de faire une synthèse sur :

- les points forts à la fois théorique et réels du contrôle interne;
- les points faibles dus à un défaut dans la conception du système de contrôle interne;
- les points faibles inhérents à une mauvaise application des procédures; Diallo (2004)

Toutefois, l'étude et l'évaluation du contrôle interne ne doivent porter que sur les systèmes jugés significatifs[20] par le commissaire aux comptes, en fonction de ses propres objectifs ".

En somme, cette évaluation des systèmes de contrôle interne "jugés significatifs" aura permit au commissaire aux comptes d'identifier :

[20] Pour Mikol(1999 :137), « tout système de traitement qui a une incidence significative sur les comptes annuels est un système significatif »

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- d'une part, les contrôles sur lesquels il souhaite s'appuyer ;
- Et d'autre part, les risques d'erreur dans le traitement des données ;

afin d'en déduire un programme de contrôle adapté.

1.3.3. Le contrôle direct des comptes

Le contrôle direct des comptes consiste à comparer les chiffres des comptes avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : actes notariés, factures d'achats, bon de commande ou de livraison, relevés bancaires, fiche de paie, factures de restauration, notes de taxis, relevés téléphoniques….. (Mikol, 1999:152)

L'importance et l'étendue des contrôles directs à mener sont laissées à l'appréciation du commissaire aux comptes.

Partant, il procède à des contrôles étendues (contrôles en nombre important) lorsqu'il estime qu'il n'y a pas de procédures fiables de contrôle interne sur les quelles il peut s'appuyer ou lorsqu'il existe des procédures fiables mais qui ne sont pas respectée par le personnel.

Par contre, le commissaire aux comptes effectue des contrôles allégés (contrôle en nombre réduit) lorsqu'il estime qu'il peut s'appuyer sur des procédures de contrôle interne satisfaites.

En somme, il s'agit pour le commissaire aux comptes de s'assurer du bien fondé des écritures comptables enregistrées, des soldes obtenues et de la cohérence d'ensemble des états financiers ainsi que de leur bonne présentation.

Au terme du contrôle direct des comptes, le commissaire aux comptes aura mis en œuvre toutes les diligences qu'il juge nécessaire pour fonder son opinion sur les comptes annuels

1.3.4. Travaux de fin de mission

Pour Kaneye (2004) « au cours de cette étape, le commissaire aux comptes fait une synthèse des conclusions et constats de travaux, vérifie la cohérence des comptes avec les diverses informations obtenues, contrôle le contenu de l'annexe, finalise les vérifications spécifiques et s'assure qu'il dispose de tous les éléments d'appréciations pour justifier ses décisions.»

Toutefois, il faut signaler que les travaux de fin de mission comportent notamment selon MIKOL (1999:159):

- l'identification des événements postérieurs à la clôture ;
- un examen d'ensemble des comptes annuels ;
- l'utilisation d'un questionnaire de fin de mission ;
- la rédaction par la société auditée d'une lettre d'affirmation ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- et la rédaction d'une note de synthèse dont chaque point important porte les références de la feuille de travail où figurent les tests et informations détaillées qui le justifient

Cette dernière disposition facile la rédaction du rapport général.

1.3.5. La rédaction du rapport général

C'est dans un " rapport général " que le commissaire aux comptes communique :

- son opinion sur la régularité, la sincérité, et l'image fidèle des comptes annuels. ;
- les conclusions de ses vérifications et informations spécifiques prévues par la loi.

Comme l'atteste MIKOL (1999 :105)," le commissaire aux comptes exprime sa certification qu'ayant effectue sa mission conformément aux normes de la profession, il a acquis l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comporte pas d'anomalies significatives".

Section 2- Stratégies de corroboration utilisées lors de l'appréciation du contrôle interne.

Au cours des étapes de l'appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes met en œuvre certaines stratégies pour obtenir les éléments probants indispensables à l'émission de son opinion. Les unes permettent la prise de connaissance du système d'information de l'entreprise, ce sont notamment :

- *Les entretiens ou interviews avec les responsables concernés ;*
- *Analyses du manuel de procédures ;*
- *saisie des procédures*

les autres sont utilisées pour conforter son opinion sur l'existence et le fonctionnement des procédures qui lui ont été décrites, ce sont :

- *le test de conformité ;*
- *Le questionnaire de contrôle interne ;*
- *le test de permanence.*

2.1.Stratégies liées à la prise de connaissance de l'entreprise

2.1.1. Les entretiens ou interviews avec les responsables concernés.

Pour LEMANT (1995 :180) :" une interview est une technique de recueil d'information qui permet l'explication et le commentaire et donc apporte une plus value importante à la collecte des informations factuelles et des éléments d'analyse et de jugements".

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Ainsi, la conclusion de l'interview doit permettre de procéder à une validation générale des informations recueillies en résumant les principaux points notés pour s'assurer qu'il n'y a ni erreur d'interprétation, ni omission. RENARD (2002 :321)

2.1.2. Analyses du manuel de procédures

Il s'agit d'annoter le manuel de procédures (s'il existe), c'est à dire de compléter l'information figurant sur le manuel déjà existant à l'issue d'entretiens avec les opérationnels. Cette analyse consistera à comprendre :

- la complexité de la suite d'opérations décrites par les procédures ;
- de déterminer les taches et documents inutiles, en double;
- de déterminer les procédures sans but compréhensible.

2.1.3. Saisie des procédures

Le commissaire aux comptes garde une trace des informations recueillies lors des entretiens sous forme narrative ou sous forme de diagramme (flow-charts).
Selon HENRY & al " le diagramme de circulation est une technique de description des procédures qui consiste à schématiser la circulation des documents en utilisant des symboles normalisés. Cette description particulièrement synthétique aide l'auditeur à mettre en évidence les principales forces et faiblesses du processus étudié.
Cependant, une représentation même parfaite des procédures ne peut suffire pour donner au commissaire aux comptes, une assurance de l'existence et de la réalité du système décrit. Une phase de vérification s'impose donc.

2.2. Stratégies liées aux autres étapes de l'appréciation du contrôle interne

2.2.1. Le test de conformité.

Il s'agit de s'assurer de la réalité et de l'existence des procédures décrites à travers le suivi d'un nombre limité de transactions préalablement sélectionnées. Pour Hamzoui(2005 :192) ce procédé conduit l'auditeur à décrire dans un diagramme, par exemple ,le cheminement réel qui résulte de ses observations, notamment lorsque l'entité n'a pas formalisé les contrôles. Ce test consiste en somme :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- à mettre en œuvre des tests de cheminement (*cradle to grave*) permettant de dérouler une procédure complète à partir de quelques opérations sélectionnées ;
- à réaliser des tests spécifiques sur des points de procédure particuliers paraissant peu clairs ;
- à opérer en présence des acteurs intéressés la restitution de la description, en vue de recueillir leurs commentaires.(Mercier & al, 2004 :443)

Dans le processus achat, les vérifications concernent l'existence ou la matérialité des contrôles effectués pour par exemple :

- valider la conformité d'une demande d'achat avec les prévisions budgétaires ;
- sélectionner un fournisseur ;
- approuver un ordre d'achat ;
- approuver un ordre de paiement ;

2.2.2. Le questionnaire de contrôle interne

Ayant la certitude de l'existence effective des procédures formalisées dans les diagrammes de circulation, le commissaire aux comptes a besoin de se fixer sur la fiabilité de l'ensemble des systèmes de son client.

Pour cela, il doit identifier les points forts et les points faibles que renferment les systèmes à l'aide d'un questionnaire de contrôle interne (QCI) établi préalablement à cet effet.

Selon Lemant (1995 :195) "le QCI est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier puis de porter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne de l'entité. Il est bâti pour que les réponses négatives désignent les points faibles du dispositif de contrôle interne, et que les positives signalent les points en théorie forts. L'exploitation du QCI consiste ensuite pour l'auditeur à évaluer l'impact des « non » et à vérifier le réalité des « oui »." Toutefois, la réponse "non applicables dans cette entreprise " peut être également prévue.

Sur les points faibles, il y'a lieu de s'entretenir avec le client pour savoir s'il y'a des contrôles alternatifs compensatoires. A défaut, l'auditeur évaluera les incidences de ces faiblesses sur la nature et l'étendu des contrôles à effectuer et les procédures à mettre en œuvre pour la vérification finale des états financiers. .

Quant aux points forts, leur existence théorique doit être confirmée par des sondages, pour être acceptées définitivement comme tels.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.2.2.1. Mise en œuvre d'une méthodologie d'élaboration d'un QCI

L'élaboration d'un QCI se fait en trois étapes : dans le tableau ci-dessous ces trois (3) étapes seront décrites puis illustrés sur le processus achat.

TABLEAU N°2 : Elaboration d'un QCI

Etapes de l'élaboration du QCI	Illustration à travers le processus achat
1ere étape : Décomposer chaque activité à étudier en stades d'exploitation retraçant tout le processus.	• Déterminer et approuver les besoins ; • Sélectionner et contracter avec le fournisseur ; • Réceptionner la prestation ou le bien acheté ; • Vérifier la dépense et autoriser son règlement ; • Comptabiliser l'achat ; • Effectuer le paiement.
2eme étape : Pour chaque stade d'exploitation élémentaire, définir ses objectifs spécifiques cohérents avec les objectifs généraux de contrôle interne.	***Définition des objectifs spécifiques de "la réception des achats"***. • *Réalité* : s'assurer que toutes les réceptions correspondent à une prestation qui a été effectivement réalisée ; • *Exhaustivité* : s'assurer que toutes les prestations demandées et exécutées ont bien été réceptionnées ; • *Evaluations :* s'assurer que les quantités et qualités réceptionnées correspondent aux qualités et quantités demandées.
3ème étape : Déterminer quelles modalités de fonctionnement sont nécessaires à l'entité pour atteindre les objectifs de l'étape 2	Pour atteindre ces objectifs, il est nécessaire que : • Des personnes indépendantes du service achats et de la comptabilité soient chargées des réceptions ; • Les informations nécessaires aux réceptions soient disponibles ; • Les modalités de réceptions aient été définies ; • Les quantités et la qualité soient vérifiées lors de la livraison ; • Les constatations effectuées soient notées et validées de façons contradictoires ; • Des contrôles soient prévues et effectués.

Source : Inspiré de **LEMANT (1995) :** Conduite d'une mission d'audit interne

CESAG-BIBLIOTHEQUE

2.2.2.2. Résultante de la méthode d'élaboration du QCI :

Les QCI résultantes sont des questions posées pour s'avoir si les moyens garantissant la satisfaction des critères de l'étape 2 sont pressentes ou sont à mettre en place

Tableau N°3 : QCI résultante

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE.....REF :				
Questions	**Oui**	**N/A**	**NON**	**Commentaires**
1) Existe-il des personnes indépendantes du service achats et de la comptabilité qui soient chargés des réceptions ; 2) Les informations nécessaires aux réceptions sont-elles disponibles ? 3) Les modalités de réceptions ont été définies ? 4) Les quantités et la qualité sont-elles vérifiées lors de la livraison ? 5) Les constatations effectuées sont-elles notées et validées de façons contradictoires ? 6) Les rapprochements BC -BL - BR sont –ils prévues et effectués ?				

Pour valider les points forts, L'auditeur doit donc procéder à des tests de vérification du bon fonctionnement du système.

2.2.3. Test de permanence

Les tests de permanence consistent à vérifier le bon fonctionnement des points de contrôle interne sur lesquels l'auditeur a décidé de s'appuyer. Les procédures correspondantes aux points forts mis en évidence à l'aide du questionnaire de contrôle interne devront faire l'objet d'une application permanente et non isolée.

Au cours de ce test, l'auditeur effectue des sondages :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- sur les opérations pour s'assurer que les contrôles prévus par la société dans ses procédures ont été effectués de façon correcte pour garantir au mieux la fiabilité des transactions passées durant l'exercice.
- pour s'assurer que pendant leur exécution, les opérations de contrôle prévues ont été effectuées par des personnes dûment habilitées à cet effet.

Toutefois, pendant ce test, l'auditeur peut constater des ruptures dans l'application des procédures :

- s'il s'agit d'un cas isolé, il peut l'ignorer dans la suite de sa mission ;
- en revanche, s'il s'agit d'une déviation significative, il déterminera l'incidence possible sur les états financiers et sur de l'étendue des travaux à effectuer lors du contrôle des comptes.

A la suite des sondages effectués au niveau des tests de permanence qui confirment ou infirment les points forts théoriques, l'auditeur est à même dès lors d'avoir une connaissance précise de l'ensemble des procédures théoriques et pratiques de la société.

En somme, la mise en œuvre de toutes ces stratégies de corroboration à travers l'appréciation du contrôle interne de la société auditée aura permis de :

- comprendre les systèmes de production de l'information financière ;
- d'identifier les risques liés à leur conception et à leur fonctionnement ;
- d'anticiper les problèmes éventuels et de préparer un programme de contrôle adapté.

2.2.4. Les grilles d'analyse de contrôle interne

Les grilles d'analyse de contrôle interne servent à détecter les cumuls de fonctions. Sur la base du test de cheminement effectué plus haut, l'auditeur s'assure à l'aide d'un tableau à double entrée que les différentes taches assumées par les opérationnels ne sont pas incompatibles.

Section 3- Stratégies de corroboration utilisées lors du contrôle direct des comptes

Les stratégies mises en œuvre lors de cette phase des contrôles ont pour objet de collecter des éléments probants en quantité suffisante pour pouvoir se prononcer sur les assertions d'audit.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.1. Les assertions d'audit

Les assertions d'audit peuvent être définies comme les critères de références dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent de la réalité les états financiers. (Mercier & al, 2004 :389)

Ces assertions d'audit peuvent être regroupées comme suit (Hamzaoui, 2005 :168 ; Mercier & al, 2004 :390) :

- *Assertions relatives aux enregistrements comptables*
  - l'exhaustivité ;

Il s'agit de vérifier que :

- ✓ toutes les opérations réalisées par l'entreprise sont prises en compte par les comptes annuels ;
- ✓ Seules les opérations de la période sont reflétées dans les comptes annuels ;

  - Les droits et obligations (propriétés);

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que :

- ✓ Les actifs qui apparaissent au bilan de l'entreprise lui appartiennent vraiment (cas particulier du crédit bail) ou correspondent à des droits acquis ;
- ✓ Les dettes qui figurent au passif correspondent à des obligations effectives de l'entreprise.

  - Le rattachement ou la coupure.

Il s'agit de s'assurer que les factures et documents sont enregistrés sur l'exercice approprié afin d'éviter d'anticiper des recettes ou de retarder l'enregistrement de charges pour majorer le résultat ou au contraire retarder l'enregistrement des recettes ou anticiper celui des charges pour diminuer le résultat.

- *Assertions relatives aux soldes comptables*
  - L'existence

Il s'agit de vérifier que les opérations enregistrées sont la traduction des opérations réelles de l'entreprise. Pour une facture d'achat, la marchandise doit avoir été réellement reçue.

  - L'évaluation.

Toutes les opérations doivent être évaluées conformément aux principes comptables (règle d'évaluation, permanence des méthodes, etc.).

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les comptables doivent notamment résoudre les problèmes posés par :

- ✓ les factures libellées en devises ou par les immobilisations produites par l'entreprise pour elle même.
- ✓ L'amortissement des immobilisations.

Selon Mikol (1999 :74) "deux (2) problèmes fondamentaux persistent toujours :

- L'évaluation des risques, des charges et des pertes latentes : évaluation des provisions pour procès, évaluation des indemnités de départ à la retraite, évaluation des créances douteuses…
- Choix de la durée d'amortissement d'un immeuble, du fond de commerce.

Toutefois, aucune norme, aucun texte clair ne permettent de faire le bon choix d'ou la compétence, l'expérience la prudence et la volonté de donner une image fidèle demeure les seuls guides du comptable.

- *Assertions relatives aux états financiers*
  - *Mesure ou correcte comptabilisation ;*

Il s'agit ici de vérifier

- ✓ Le respect des principes comptables ;
- ✓ L'exactitude des opérations arithmétiques et des reports ;
- ✓ L'imputation correcte des opérations dans les comptes appropriés.

  - *Présentations et informations données.*

Il s'agit de s'assurer que les informations produites respectent les règles de présentation dans les états financiers. Cette assertion établit l'importance du contrôle de l'état annexé.
En somme en certifiant les comptes, le commissaire aux comptes atteste qu'ils vérifient les sept (7) critères de qualités ci-dessus.

3.2.Stratégies de corroboration liées au contrôle direct des comptes

Pour formuler son opinion sur les comptes en revue, le commissaire aux comptes doit obtenir des éléments de preuve suffisants en quantité et en qualité.
A cet effet, le commentaire[21] § 2103-02 de la norme relative à l'obtention des éléments probants énumère 8 techniques classées par ordre décroissant de force probante (In Mikol,1999 :152). Ce sont :

- l'inspection physique ;

[21] Les commentaires des normes précisent les conditions de leur mise en œuvre en apportant les explications et les informations nécessaires à leur application.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- la confirmation directe (circularisation) ;
- l'examen des documents reçus par l'entreprise : factures, fournisseurs reçus ;
- l'examen des documents crées par l'entreprise (factures émises, balances auxiliaires fournisseurs) ;
- les contrôles arithmétiques ;
- les analyses, estimations, rapprochements et recoupements effectués entre les informations obtenus et les documents examinés. ;
- comparaisons avec des donnés antérieures, postérieures ou prévisionnelles ou avec des données d'entreprises similaires. ;
- exploitation des informations verbales obtenues des dirigeants et des employés. ;

Partant, Le commissaire aux comptes doit donc retenir la technique ou la combinaison de techniques qui lui procure la meilleure assurance et cela dans de meilleurs délais.

Ce choix à effectuer dépend :

- de la connaissance acquise de l'entreprise lors des précédents contrôles ;
- de la qualité du système de contrôle interne et du niveau de fiabilité du système comptable ;
- de l'importance relative des éléments à contrôler ;
- de l'appréciation des risques (effectuée lors des phases précédentes) ;
- des caractéristiques des comptes ;
- de la situation financière de l'entreprise ;
- des possibilités de réalisation matérielle de la technique ;
- du temps nécessaire à la mise en œuvre de la technique ;
- du degré de risque de présentation fausse des faits économiques qui lui même est fonction de la nature du poste, de la qualité du contrôle interne, de la nature de l'activité et de la situation financière de l'entreprise ;

Pour Grand &al (2000 :73),parmi les stratégies d'obtention d'éléments probants les plus couramment utilisées figurent en premier choix, La confirmation directe ou circularisation des comptes et l'assistance aux inventaires physiques. Ces procédures sont à utiliser à la date de clôture de l'exercice ou en cours d'exercice à une date différente mais assez voisine de celle de clôture afin que les chiffres du bilan puissent être appréciés en fonction du contrôle matériel assuré.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.2.1. L'observation physique

Une observation physique est la constatation de la réalité instantanée de l'existence et du fonctionnement d'un processus, d'un bien, d'une transaction, d'une valeur. (Lemant ,1995 :201)

C'est un moyen de contrôle qui jouit d'une force probante particulièrement élevée.

Cependant, prouver l'existence matérielle d'un actif, ne signifie pas que l'entreprise auditée est réellement propriétaire des biens observés.

L'observation physique doit donc être complétée par une vérification de la qualité et de la propriété des biens observés.

L'observation physique permet au commissaire aux comptes de s'assurer que :

- tout élément existant physiquement est correctement recensé ;
- tout élément recensé existe réellement et qu'il est de bonne qualité ;
- tout élément recensé appartient bien à l'entreprise ;
- tout stock est correctement valorisé. (Mikol, 1999 :154 ; ATH, 1991 :208)

Dans le processus achat, cette technique est utilisée notamment à la prise d'inventaire physique et permet de déclencher la sélection du fournisseur en cas de constat de l'épuisement d'un stock.

3.2.2. La confirmation directe auprès des tiers

3.2.2.1. Aperçu général

La confirmation directe consiste à obtenir directement auprès des tiers qui entretiennent des relations commerciales ou financières avec l'entreprise auditée, les confirmations sur le solde de leur compte ou sur des opérations réalisées avec elle. (Mercier & al, 2004 :415)

La confirmation permet de répondre aux principaux objectifs de contrôle suivant :

- réalité d'un actif ou d'un passif
- propriété d'un actif ou d'une dette
- exactitude d'un solde ou d'une opération

L'intérêt de cette technique repose sur 3 constatations :

- elle est d'une mise en œuvre facile et peu coûteuse
- elle possède une grande force probante car elle permet à l'auditeur de disposer d'un document dont il est certain qu'il a été établi par le tiers concerné

(Mikol ,1999 :155)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- elle constitue un élément efficace de recherche d'éléments non comptabilisés.

Dans le processus achat, les comptes fournisseurs circularisés sont le résultat d'une sélection dont les critères peuvent être :

- variation anormale du solde d'une année à l'autre ;
- solde nul mais niveau de mouvements importants ;
- compte fournisseurs débiteurs (solde dans un sens inhabituel).

Il s'agit ici de confirmer l'existence réelle du créancier, l'exactitude des soldes, des conditions rattachées aux opérations (clause de réserve de propriété).(Grand & al,2000 :91)

3.2.2.2. Mise en œuvre et exploitation des réponses

Afin de conserver à cette technique un bon niveau de force probant, le commissaire aux comptes doit respecter un certain nombre de règles et suivre la démarche ci-dessous

- choix de la date de confirmation ;
- choix des éléments à confirmer ;
- préparation des demandes de confirmation ;
- mise à disposition de l'adresse des tiers et élaboration de la demande de confirmation sur papier à en tête de l'entreprise contrôlé à partir d'un texte approprié mis au point, d'un commun accord entre les dirigeants et le commissaire aux comptes ;
- signature de la demande par une personne autorisée par l'entreprise ;
- envoie de la demande par le commissaire aux comptes sous enveloppe de son cabinet accompagné d'une enveloppe timbrée à son adresse, destinée à la réponse ;
- réception par le commissaire aux comptes et sans intermédiaire, soit de la demande si le destinataire n'a pu être atteint, soit de la réponse ;
- exploitation par le commissaire aux comptes de tous les éléments d'informations contenus dans la réponse ;
- classement méthodique et conservation des demandes et des réponses par le commissaire aux comptes ;

Toutefois, certains points particuliers sont à souligner :

- une demande de confirmation adressée à un client et retournée avec la mention "inconnu" ou restée sans réponse après rappel, peut être l'indice d'une erreur ou d'une créance litigieuse ou fictive. Des contrôles compensatoires doivent alors être entrepris ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- en cas de refus par une entreprise d'une telle procédure, le commissaire aux comptes doit effectuer des contrôles de remplacement ; et si ces contrôles ne lui ont pas donnés une assurance suffisante, il doit mentionner dans son rapport l'impossibilité de l'utilisation d'une telle technique et faire éventuellement les réserves nécessaires dans son rapport ;

Pour les tiers n'ayant pas répondu, l'auditeur devra procéder au contrôle du bien fondé de leurs comptes au moyen de procédures alternatives. (ATH, 1991 :218) ;

Ces procédures alternatives peuvent relever aussi bien du contrôle documentaire que de l'examen de pièces justificatives.

3.2.3. Le contrôle documentaire

Le contrôle documentaire consiste à rechercher les preuves de la sincérité d'un compte par un rapprochement avec des documents s'y référant.

Il s'agit notamment de :

- l'examen des documents reçus par l'entreprise : factures, fournisseurs reçus ;
- l'examen des documents crées par l'entreprise (factures émises, balances auxiliaires fournisseurs) ;
- les contrôles arithmétiques ;
- les analyses, estimations, rapprochements et recoupements effectués entre les informations obtenues et les documents examinés.

3.2.3.1. Rapprochement avec les pièces justificatifs

Selon Mikol(1999 :157), l'examen de documents crées ou reçus par l'entreprise porte sur les pièces, factures, lettres, dossiers et autres documents justificatifs permettant de vérifier une procédure(lors de l'appréciation du contrôle interne) ou un solde (lors du contrôle direct des comptes)

Le commissaire aux comptes devra en conséquence :

- Rapprocher le bilan, de la balancés, du grand livre pour s'assurer que les montants sont exacts (contrôle arithmétique) ;
- Vérifier que le grand livre résulte bien de la centralisation des journaux auxiliaires. ;
- Vérifier que les écritures portées sur les journaux sont justifiées par une pièce comptable et sont correctement totalisées. ;
- Vérifier que la pièce comptable correspond à un fait économique et le traduit correctement.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

3.2.3.2. Analyse de l'apurement

C'est une technique qui consiste à se faire une opinion sur la sincérité d'un compte en examinant la façon dont les opérations se sont dénouées au cours de l'exercice suivant :

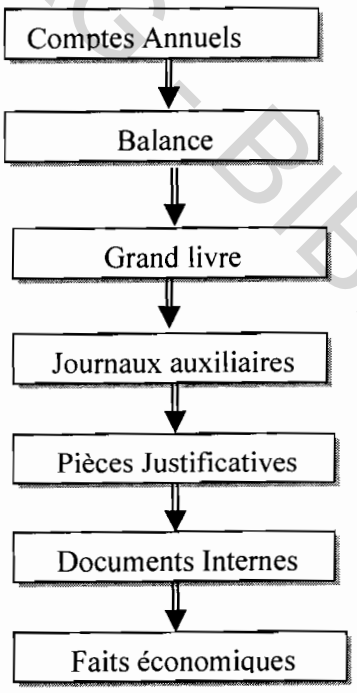
- contrôle des factures fournisseurs réglés au cours de la période suivante ;
- contrôle de l'apurement des montants en rapprochement en banque.

En particulier pour les comptes fournisseurs, le contrôle documentaire pourra s'illustrer comme suit :

- rapprochement du compte avec les factures (montants, dates, imputations, calculs TVA) ;
- rapprochement des factures avec les faits économiques (BC- BR- BL, Visas) ;
- analyse du compte fournisseurs pour rechercher des sommes anormales ou anciennes (supérieur à 1 an) ;
- vérification des additions de la balance ;
- rapprochement avec le compte collectif.

En somme, le chemin de révision suivi à travers un contrôle documentaire est le suivant

FIGURE N°1 : **Chemin de révision**



Source : Nous même

CESAG-BIBLIOTHEQUE

3.2.4. L'examen analytique

L'examen analytique ou contrôle indiciaire est un ensemble de procédures consistant à:

- Faire des comparaisons entre les données résultantes des comptes annuels et les données antérieurs, postérieurs et prévisionnelles de l'entreprise sous contrôle et/ou des entreprises similaires et établir des relations entre elles ;
- Analyser les fluctuations et les tendances ;
- Etudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ses comparaisons.

Ils se fondent sur l'existence de relations entre les données retenues et sur l'hypothèse du maintien de ces relations en l'absence de raisons contraires.

Ces procédures de contrôles peuvent être classées en quatre (4) catégories par ordre croissant de complexité.

- la revue de vraisemblance ;
- la comparaison des données absolues ;
- la comparaison des données relatives ;
- l'analyse des tendances ;

3.2.4.1. La revue de vraisemblance

Elle consiste à procéder à un examen critique des composantes d'un solde pour identifier celles qui sont à priori anormales. Cette technique permet d'examiner :

- les opérations ou groupes de comptes dont les mouvements semblent anormaux,
- les comptes dont les soldes semblent anormalement élevés,
- les Comptes dont les soldes sont dans un sens inhabituel (compte fournisseurs débiteurs) ,
- les comptes dont l'absence est surprenante.

Néanmoins, cette technique est limitée car elle ne peut à elle seule prouver qu'un compte ou un document ne contient pas d'anomalies.

3.2.4.2. La comparaison des données absolues

Elle consiste à procéder à une analyse des données de l'exercice contrôlé par rapport à :

- Celles des périodes antérieures pour déterminer si l'évolution est cohérente ;
- Celles issues d'un budget pour savoir si les objectifs fixés ont été atteints sinon pour en connaître les motifs ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

- Celles des entreprises comparables pour en déduire les particularités de l'entreprise contrôlée.

Par ailleurs ces comparaisons ne sont significatives que si :

- Les entreprises similaires ont établi leurs comptes annuels sur la base des mêmes principes comptables ;
- S'il existe une logique dans l'évolution d'un compte d'une période à une autre.

3.2.4.3. Comparaison de données relatives

Il s'agit principalement de déterminer et d'analyser les ratios significatifs (ratios d'exploitations, ratios de structures, rations de rotation). (Mercier & al, 2004 :449)
Cette démarche suppose qu'il existe des ratios de référence[22] dont la crédibilité est incontestable. Dans ce cas, elle acquiert un niveau de force probante plus élevé que la technique précédente car elle fait référence à des données obtenues de façon indépendante.
En revanche, elle a des limites qui résident dans :

- La difficulté liée au choix des éléments de référence ;
- La difficulté de définir les relations réelles qui existent entre deux données ;
- La nécessité d'une bonne connaissance de l'activité ou d'un secteur de l'entreprise pour pouvoir détecter les absences anormales de variation.

3.2.4.4. L'analyse des tendances

Cet examen consiste à procéder à l'analyse des différents résultats issus de la comparaison de données absolues ou relatives en essayant d'en tirer des règles plus précises sur les relations qui existent entre les données utilisées. Il peut être fait de façon empirique ou par l'application de méthodes statistiques.
Toutefois, toutes ces techniques de l'examen analytique ont une caractéristique essentielle qui est celle de pouvoir être utilisée à divers niveaux de la mission du commissaire aux comptes :

- lors de la prise de connaissance générale de l'entreprise ;
- lors du contrôle direct des comptes ;
- lors de l'examen des comptes annuels à la fin de sa mission en vue de conforter son opinion.

[22] La note d'information de la CNCC « examen analytique » donne une liste des ratios couramment utilisés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

En somme, lorsque l'application de l'examen analytique permet de déceler des fluctuations inattendues et des éléments qui ne correspondent pas avec les informations d'autres sources ; le commissaire aux comptes doit faire des investigations plus approfondies.

Section 4- Modèle de recherche

Après avoir donné un aperçu général du processus achat et des stratégies à mêmes de corroborer les opérations d'achat, l'objet de cette section est de présenter notre méthodologie de recherche à travers notre modèle théorique d'analyse.

4.1- Modèle théorique d'analyse

Suite à la revue de littérature, il convient d'adopter le modèle d'analyse suivant pour bien circonscrire les différents aspects de notre thème ;

Notre modèle schématisé ci-après s'apparente à la démarche du commissaire aux comptes. La première étape de notre démarche consistera en une prise de connaissance du processus achat au sein de l'entreprise sous contrôle. Celle-ci sera suivie de l'identification des stratégies appropriées pour corroborer des opérations d'achat ;

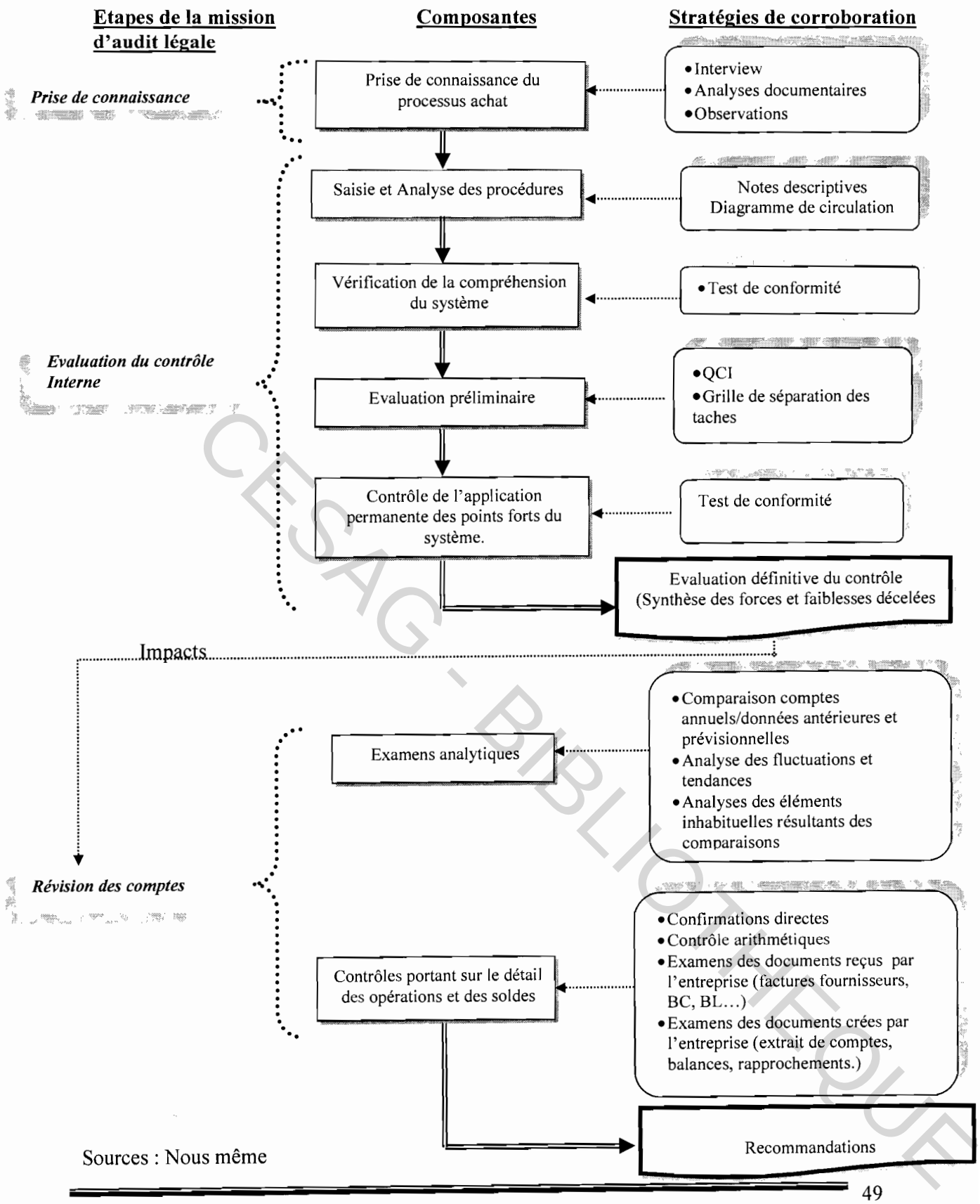
Les stratégies identifiées seront reliées à l'étape de la mission de commissariat aux comptes concernée afin de faciliter une compréhension globale de notre exposé.

Enfin, à l'issue de la mise en œuvre des stratégies de corroboration, des propositions seront faite en vue de leur intégration dans le rapport d'évaluation et dans les recommandations finales.

La figure suivante résume notre modèle d'analyse.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

4.2- Schématisation du modèle d'analyse de notre étude



Sources : Nous même

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION

La possibilité de choisir les stratégies de corroboration qu'il estime appropriées pour fonder son opinion, conforte l'obligation de moyens dont dispose le commissaire aux comptes. Il doit donc orienter ses contrôles de manière à étudier le plus complètement possible les postes et les opérations dont l'importance est significative et qui sont, à priori les plus porteurs de risques.

Pourtant, il subsiste toujours un risque de non détection d'une erreur parce qu'il est toujours possible que le commissaire aux comptes choisisse une procédure inadaptée.

Toutefois, l'existence d'un risque de non détection d'une erreur est inhérente à la nature même du travail de l'auditeur, laquelle consiste à travailler par sondages comme l'atteste le commentaire § 2501 de la norme de rapport de la CNCC (1995) : « un audit consiste à examiner par sondages, les éléments probants justifiants les données contenues dans les comptes annuels ».

Le cadre théorique consacré à notre revue de littérature nous a permit de cerner le processus achat et de mieux appréhender l'urgence de toujours avoir une assurance raisonnable quant à la réalité des opérations d'achat à l'aide de stratégies de corroboration bien déterminée.

La démarche retenue dans notre modèle d'analyse devrait nous permettre de mener à bien notre étude sur le terrain afin de générer des recommandations suffisamment pertinentes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Deuxième Partie

Mise en œuvre des stratégies

De corroboration

Des opérations d'achats

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Introduction

Apres une revue globale des stratégies susceptibles d'apporter un crédit supplémentaire aux opérations d'achat, nous nous proposons dans cette deuxième partie de les mettre en œuvre dans le cadre pratique de la mission de commissariat aux comptes de l'Institut National de la Statistique (INS).

Le modèle d'analyse conçut à l'issue de notre revue de littérature devra,à travers les outils et les méthodes qu'il met en exergue, nous permettre atteindre les objectifs spécifiques que nous sommes assignés plus haut. En effet, ce modèle d'analyse s'apparente certes à la méthodologie du commissariat aux comptes mais permettra une sélection des stratégies de corroboration les plus pertinente afin d'avoir la preuve de la réalisation ou nom des opérations d'achats testés.

Dans un 1er chapitre, nous procéderons à la prise de connaissance globale de l'INS à travers son évolution et son histoire, ses activités, son organisation et ses missions.

Le deuxième chapitre quant à lui présentera les résultats issus de la mise en œuvre des stratégies de corroboration développées, puis ces résultats feront l'objet d'une analyse dont nous déduirons des recommandations en vue de leur prise compte dans le rapport de fin de travaux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : PRESENTATION DE L'INS

Société d'état au capital de deux (2) milliard de FCFA, l'INS a l'obligation légale de faire contrôler ses comptes annuels par deux (2) commissaires aux comptes.

C'est donc dans le cadre d'un co-commissariat aux comptes confiés aux cabinets AIWA ET FIDEXCI que nous avons entrepris cette étude.

Le 1er mandat de ce commissariat aux comptes qui s'est effectué sur les comptes arrêtés au 31/12 /2001 a notamment permis la constitution d'un dossier permanent qui sera un repère important pour la prise de connaissance de cet institut.

Dans ce chapitre, nous présentons l'INS d'une part à travers un aperçu général de son histoire et de son évolution, puis d'autre part à travers une description de son organisation et de ses missions.

Section 1- Aperçu général de l'INS

1.1. Historique et évolution

L'INS est une structure d'émission et traitement de données statistiques. En tant que tel, sa création remonte au mois de juillet 1946. Elle a connu plusieurs évolutions : D'abord simple service de statistique, elle a été érigé, après l'indépendance de la Côte d'Ivoire en 1960, en une Direction de l'administration centrale, puis en un établissement public à caractère industriel et commercial (EPIC) en 1991 Enfin, le 18 décembre 1996, l'INS est transformé en Société d'Etat.

Depuis 1997, elle a subi fréquemment des restructurations internes dont la dernière remonte à janvier 2003.

L'objectif de la dernière transformation du statut l'INS est de donner à celle-ci les moyens, en particulier humain par l'incitation au plan de la rémunération, afin de la rendre compétitive par rapport à d'autres institutions nationales.

De même, au plan qualitatif, le nouveau statut devra permettre d'améliorer les performances techniques de l'INS en terme de productivité, de fiabilité et de célérité dans la mise à disposition des données. Ce nouveau statut vise également à mettre en œuvre une politique

CESAG BIBLIOTHEQUE

vigoureuse de diffusion et de communication, à améliorer l'autonomie financière ainsi que les moyens de production et de diffusion de l'INS.

1.1.1. Activités et missions

Les activités de l'INS peuvent être classées en deux grandes catégories : les activités courantes et les projets ponctuels.

Pour les activités courantes, un programme de travail annuel et un rapport d'activité sont préparés par la direction générale.

Tandis que les projets quant à eux, sont le résultat d'une sollicitation nationale ou internationale de l'expertise de l'INS en matière de statistique.

L'INS a pour missions, entre autres :

- d'assurer, au plan national, la mise en cohérence, la centralisation et la synthèse des données statistiques, économiques et démographiques ;
- d'élaborer les comptes de la nation et de participer à la Centrale des Bilans ;
- de réaliser le programme annuel ou pluriannuel des recensements et enquêtes ;
- de développer les activités statistiques au niveau régional.
- d'assurer la liaison avec les institutions statistiques au plan national et international ainsi qu'avec des organismes internationaux ;
- de réaliser à la demande, des études socio-économiques.

Pour accomplir ses missions, l'INS s'est dotée d'une structure qui a évolué de 1998 à janvier 2003

1.1.2. Organisation générale

En tenant compte des missions citées ci haut, l'INS s'est dotée, en 2001, d'un organigramme composé de 5 principaux départements dont :

- Deux (2) départements de production statistique (statistiques économiques, démographie et statistiques sociales)
- Trois (3) départements d'appui (ressources humaines, affaires juridiques et sociales; affaires financières; coordination, coopération, ingénierie et diffusion).

Les départements sont éclatés en 14 divisions composées à leur tour de 36 services centraux. Enfin, l'organigramme comprend également dix (10) directions régionales avec chacune 2 services.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

En plus de ces structures classiques, l'organigramme comprend deux divisions (informatique et cartographie) directement rattachées au Directeur Général, une Inspection Générale et 5 conseillers techniques. Chaque Conseiller a en charge un ou plusieurs domaines. Ces domaines concernent notamment

- l'administration Statistique et l'Action Régionale;
- la coordination des Etudes et Enquêtes,
- la validation des produits;
- les affaires Sociales et les relations avec les associations des personnels;
- le contrôle Financier et l'Audit interne;
- la gestion du fichier électoral.

L'organigramme prévoit également un comité d'appel d'offres, un comité de validation des produits et un conseil de discipline.

Par ailleurs, les données disponibles au département des Ressources Humaines, des Affaires juridiques et Sociales (DRHAJS) permettent d'examiner l'incidence de l'organigramme de l'année 2001 au plan des effectifs et de la masse salariale au cours des années 2001 et 2002.

1.1.2.1. Les ressources humaines

Au niveau des effectifs, on note au mois de janvier 2001, date de démarrage de l'organigramme de 2001, que l'INS comptait 237 agents dont :

- 5,5% sont du directoire (Président du Conseil d'Administration, Directeur Général, Inspecteurs, Conseillers Techniques et Chefs de Département) ;
- 10% des chefs de division et directeurs régionaux ;
- 84,5% sont des agents sans responsabilité administrative.

Le renforcement des structures à travers la nomination des chefs de service en vue de rendre les services opérationnels a fait progresser l'effectif des agents. Celui-ci a atteint, au mois de décembre 2002, 282 agents, soit une augmentation globale de 19% par rapport au mois de janvier 2001.

Cet effectif est composé de :

- 4,5% de cadres membres du directoire ;
- 8% de chefs de divisions et directeurs régionaux ;
- 12% de chefs de service ;
- 75,5% d'agents sans responsabilité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Parallèlement à l'évolution des effectifs des agents, il faut signaler une progression de la masse salariale globale. En effet, celle-ci était, au mois de janvier 2001, de 78,9 millions de FCFA. Elle a atteint 112,1 millions de FCFA au mois de décembre 2002, soit une augmentation globale de 33,2 millions de FCFA en 24 mois.

Cette progression de plus de 2/5 de la masse salariale de janvier 2001 est due à l'amélioration de la rémunération des chefs de département, des chefs de division et des chefs de service intervenue pour l'essentiel aux mois de mars et mai 2002.

1.1.2.2. De l'organigramme 2001 à l'organigramme 2003

La présence de l'organigramme 2003 (*Annexe 1*) dans cette étude qui concerne le commissariat aux comptes de l'exercice 2002 nous permettra :

- d'une part de bien cerner les incidences de ces réaménagements sur l'environnement de contrôle de l'INS;
- d'autre part, d'anticiper l'adaptation prochaine des procédures afin de mieux comprendre comme l'atteste Henry (1999 :34) "qui fait quoi, où, quand, et comment et pour quelle fin".

Adopté par le Conseil d'Administration au cours de sa délibération du 23 décembre 2002, l'organigramme de 2003 est le prolongement de celui de 2001 avec, néanmoins, quelques aménagements. Ceux-ci s'appuient, entre autres, sur les orientations suivantes :

- faire seconder le D G au niveau de la gestion quotidienne de l'INS ;
- décongestionner les structures pour plus d'efficacité;
- développer des activités d'études et de recherches dans certains domaines;
- dégager les Conseillers Techniques de la gestion des structures afin qu'ils se

Consacrent aux dossiers spécifiques;

- rendre les Directions Régionales plus performantes.

L'organigramme de 2003 comprend, en plus de la Direction Générale, un Secrétariat Général et 8 départements. Les départements sont composés de 18 divisions.

L'INS est représentée à l'intérieur du pays par 10 directions régionales ayant rang de divisions. Au niveau central comme au niveau régional, les divisions sont composées de services; on en dénombre au total 55 dont 45 au niveau central et 10 dans les directions régionales.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

A la date de nos travaux, les différentes modifications suggérées par l'organigramme 2003 n'ayant pas encore été totalement implémenté, nous conserverons ci-après les dénominations des postes de l'organigramme 2001.

Section 2.Présentation des procédures du processus achat

L'objectif de cette partie n'est pas d'évaluer toutes les procédures de contrôle interne de l'INS. Ces procédures formalisées dans un manuel ont déjà le mérite d'exister même si leur mise en œuvre permanente n'est pas toujours satisfaisante.

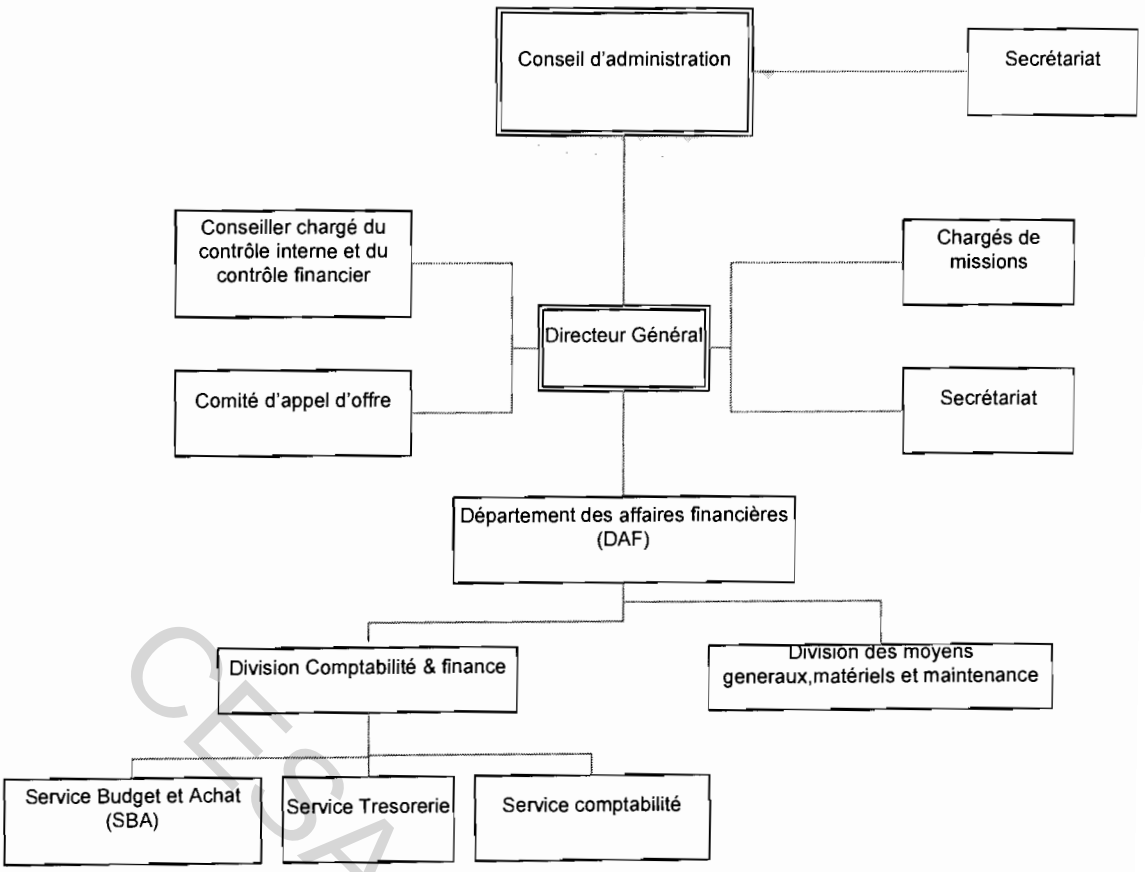
Toutefois, une analyse succincte à défaut d'une évaluation approfondie de ces procédures nous permettra de justifier l'étendue de nos contrôles.

2.1.Les intervenants du processus achat

De l'expression du besoin en aval jusqu'à l'émission de l'instrument de paiement du fournisseur en amont, le processus achat de l'INS fait intervenir les opérationnels inscrits dans l'organigramme ci-dessous :

FIGURE N°2 : Organigramme des intervenants dans le processus achat

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Sources : Nous même

2.2. Liste des achats usuels de l'INS

La procédure d'achat que nous décrirons plus loin concerne les achats de biens et services suivants :

- ✓ Biens courants
  - Carburant ;
  - Fournitures de bureau ;
  - Matériel informatique ;
  - Electricité ;
  - Eau ;
  - plage publicitaire ;
  - Electricité ;
  - Eau ;
  - Produits d'entretien ;
  - Matériel d'imprimerie ;
- ✓ Prestations de service
  - Entretien et réparations véhicules ;
  - Entretiens climatiseurs ;
  - Entretien local ;
  - Travaux d'aménagements ;
  - Frais de téléphone ;
  - Couverture assurance maladie ;
  - Frais de transport ;
  - Prestations de consultants.

AOU

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Toutefois, les soldes de certains comptes fournisseurs en revue comprennent des opérations dues aux achats de biens et services relatifs à l'exécution de projets logés au sein de l'INS.

2.3. Les procédures du processus achat

2.3.1. Description narrative

Les procédures de l'INS se décomposent en rubriques distinctes mais relativement semblables en termes d'opérations :

- procédures d'achat de biens et services pour le fonctionnement ;
- procédures d'achat de biens et services pour l'exécution de projets[23].

Notre étude s'intéresse aux procédures d'achat de biens et services pour le fonctionnement de l'INS .Ces procédures comprennent :

a) *L'expression du besoin*

Elle se traduit par l'établissement de fiches de demande de fournitures, d'entretien - réparations et de matériels. Ces fiches sont visées par les chefs des départements concernés et sont envoyés à la DAF.

Toutefois, il faut signaler que le cycle de demande de fournitures est mensuel sauf pour des cas exceptionnels .Quand à la procédure de demande d'entretien et réparation, elle suit les étapes ci-dessous mais donne lieu à l'émission d'un bon de demande d'entretien de matériel transmise au chef du département concerné

b) *L'autorisation*

Une fois arrivé à la Division des moyens généraux, matériels et maintenance (DMGMM) de la DAF, la nécessité du lancement de la procédure d'achat est confirmée par un visa lorsque l'article n'existe pas en stock.

La DA est alors transmise au service budget et achats (SBA) pour la mise en œuvre de la procédure d'approvisionnement.

c) *La sélection du fournisseur*

Le service budget et achats (SBA) réceptionne les fiches de demande d'achat analysées et visées par la Division des moyens généraux, matériels et maintenance (DMGMM).

[23] Voir délimitation de nos travaux dans la problématique

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Il procède aux consultations nécessaires pour identifier le meilleur fournisseur. Cette sélection des fournisseurs est effectuée à l'aide d'un fichier est tenu par type :

- ✓ d'articles, avec les fournisseurs capables de répondre aux contraintes et aux spécificités ;
- ✓ de fournisseurs, avec les articles fournis,son activité et ses spécificités.

d) *La passation de la commande*

Apres le visa du chef du département des affaires financières, La liasse ou dossier d'achat (Fiche de demande d'achat, liste des fournisseurs sélectionnés) est alors transmise au conseiller chargé du contrôle interne pour vérifier la disponibilité de crédit du département demandeur au budget et donne son approbation pour la commande.

Enfin, Le visa du DG permet d'établir le bon de commande (BC).

Les achats autorisés font l'objet d'une commande matérialisée par un bon de commande émis en trois exemplaires par le service comptabilité :

- ✓ deux (2) exemplaires sont acheminés aux fournisseurs (dont un avec un accusé de réception) ;
- ✓ un exemplaire est conservé au service comptabilité.

Le classement des bons de commande en attente de réception se fait de manière chronologique.

e) *La réception de la livraison*

Les achats réceptionnés sont contrôlés avec le bon de livraison (BL) ou le procès verbal du fournisseur par la DMGMM qui établit un bon de réception (BR). Ce BR pré numéroté est établit en deux (2) exemplaires et reprend les données du bon de livraison. Toutefois, il peut être établit un BR en l'absence du BL mais pas de BR en l'absence de BC.

f) *La réception et approbation de la facture*

Le bon de livraison et un exemplaire du BR sont agrafés au BC concerné et classés au service budget et achat en attente de la facture.

Dés que la facture est reçue par le secrétariat du chef du département des affaires financières, elle est numérotée au feutre rouge et transmise au chef de la division comptabilité et finances. Ce dernier procède au rapprochement BC- BL- BR- facture , puis effectue les vérifications arithmétiques afin de procéder aux imputations comptables sur une fiche d'imputation avant de transmettre la liasse au chef du département des affaires financières
(CDAF) pour visa.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Toutefois ,il faut signaler que les factures doivent être enregistrées dans un délai de deux (2) jours à partir de la date de leur réception mais qu' aucune pièce ne peut être enregistré sans le visa du CDAF.

g) *Le règlement des factures*

La facture agrafée aux autres documents justificatifs de l'opération d'achat est classée en "attente de paiement" au service trésorerie par ordre chronologique.

Toutefois, suivant la situation de trésorerie, le département des affaires financières doit s'assurer que :

- la marchandise ou la fourniture correspond en tous points à ce qui a été commandé et a fait l'objet d'une réception ;
- la facture est conforme aux différents documents justificatifs (BC, BL, BR).

Le dossier d'achat remis au service budget et achats (SBA) permet l'établissement d'une demande de dépense qui est transmise par le service trésorerie au chef du département des affaires financières (CDAF), puis au conseiller chargé du contrôle interne et enfin au directeur général (DG) pour visa et signature.

Ces différentes approbations sur la demande de dépense déclenchent la préparation des instruments de paiement par le trésorier.

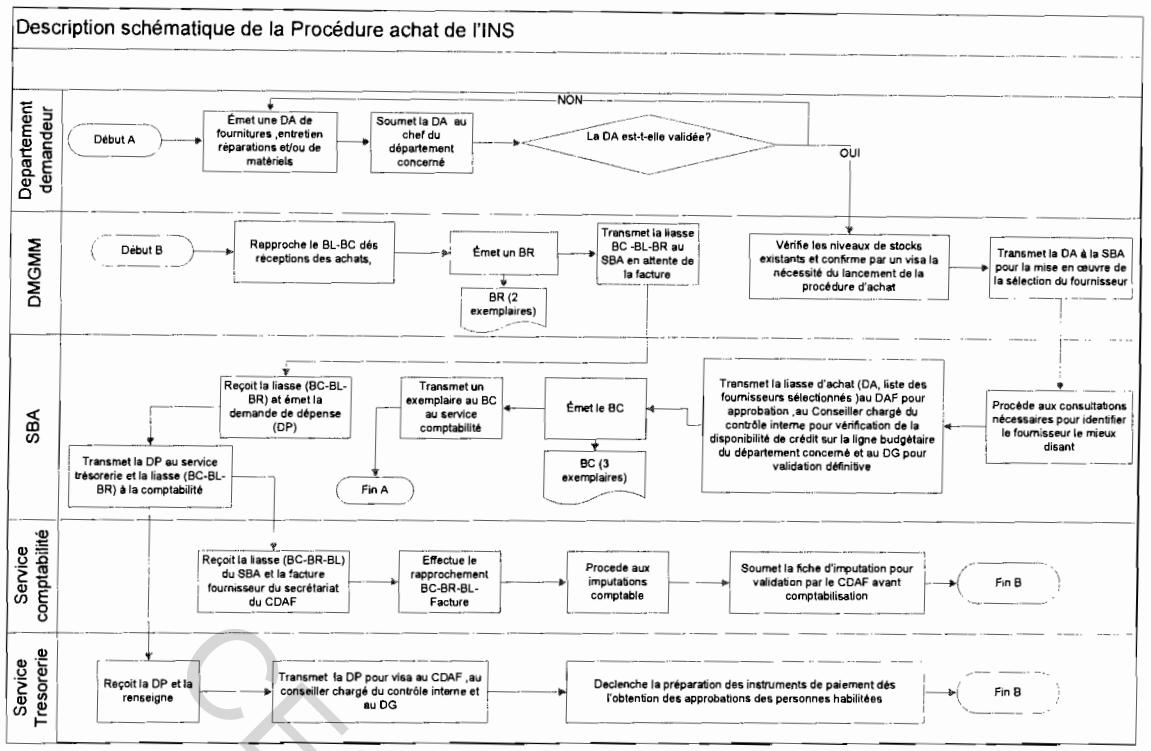
Après l'établissement de la demande de dépense dûment visée, les factures sont enregistrées sur l'échéancier avec indication de la date d'échéance, des références de la facture, du mode de règlement.

Dès le paiement de la facture, un cachet payé, avec les références et le mode de règlement y est apposé, puis, elle est transmise au service comptabilité pour la comptabilisation du règlement.

2.3.2. Description schématique

Pour se familiariser avec les procédures décrites ci-dessus, nous les avons présenté à travers le flow chart ci dessous :

CESAG - BIBLIOTHEQUE



CONCLUSION

L'entreprise n'est pas seulement une juxtaposition de chiffres, de bilans et de ratios toujours audités de la même manière : elle est aussi avant tout une communauté d'individus et un système d'organisation qui nécessitent à chaque fois une adaptation des méthodes employées. MIKOL (1999 :131).

En effet, la prise de connaissance de l'INS nous a permis non seulement de nous familiariser avec les spécificités des procédures du processus achat mais aussi avec son environnement de contrôle afin de mieux appréhender les zones de risques significatifs vers lesquels seront orientés nos investigations.

La non implémentation de l'organigramme 2003 pourtant validé par le conseil d'administration constitue dés lors un indice déterminant pour juger de l'environnement de contrôle de l'INS.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE II : MISE EN EOUVRE DES STRATEGIES DE CORROBORATION

Ce chapitre a pour objectif de mettre en œuvre des outils de contrôle bien ciblés afin d'une part de s'assurer de la fiabilité du contrôle interne de l'INS puis d'autre part de s'assurer à travers l'analyse des soldes fournisseurs et de l'étude des comptes de charges de l'exhaustivité ,du caractère réel et justifié des charges retenues dans le résultat de l'exercice sous revue.

La section une de ce chapitre sera donc consacrée à la phase de mise en œuvre des stratégies de corroboration liées à l'évaluation du contrôle interne. Quant à la section deux ,elle permettra sur la base d'un programme de travail ,de mettre en œuvre des diligences bien déterminées afin de vérifier le respect des assertions spécifiques au processus achat citées plus haut.

Section 1- Mise en œuvre des stratégies de corroboration liées à l'évaluation du contrôle interne

1.1.Méthodologies de collecte des données

Dans le cadre de nos travaux, nous avons utilisé les outils de collecte de données que sont l'analyse documentaire et l'interview

1.1.1. L'analyse documentaire

Nous avons consulté à notre demande :

- Le dossier permanent constitué à la mission de CAC 2001
- Le rapport du commissaire aux comptes relatifs aux états financiers de 2001
- Les travaux relatifs aux contrôles mis en œuvre par le conseiller chargé du contrôle interne et du contrôle financier
- Le manuel de procédures élaborées en 2001
- Etats financiers de 2000 à 2001

1.1.2. Interviews

Les personnes rencontrées sont essentiellement celles qui interviennent dans le processus achat. Toutefois pour fiabiliser les données recueillies, nous avons quelques fois rencontré des

CESAG - BIBLIOTHEQUE

personnes effectuant alternativement la même tache[24].Ainsi notre échantillon comprend tous le personnel direction financière (DAF) et le conseiller du directeur en charge du contrôle interne et du contrôle financier.

Toutefois, nous n'avons pas pu rencontrer le CDAF du fait de son indisponibilité pendant la période couvant nos travaux.

Notre échantillon d'étude se présente donc comme suit :

Tableau N°4 : Echantillon de l'étude

Directions-Divisions-Service	Nombre d'individus rencontrés	%	Effectif Total
Direction générale	1	17%	6
Division des moyens généraux, matériels et maintenance	3	75%	4
Service Budget et achats	2	67%	3
Service Comptabilité	4	67%	6
Service trésorerie	2	67%	3
Total	16	53%	30

Source : nous même

1.1.3. Identification des stratégies de corroborations à mettre en œuvre

Afin de mener à bien l'évaluation du contrôle interne, nous avons choisi les stratégies de corroboration suivant :

- Description schématique du circuit de traitement des principaux documents (DA ; BC ; BL ; BR ; Factures) de la liasse d'achat ;
- Confirmation de la compréhension du système de contrôle interne à l'aide d'un test de conformité ;
- Interviews ;
- Questionnaire de contrôle interne
- Grille de séparation des taches
- Confirmation de l'appréciation des points forts à l'aide d'un test de permanence

[24] Il s'agit du titulaire du poste et de son intérimaire en cas d'absence

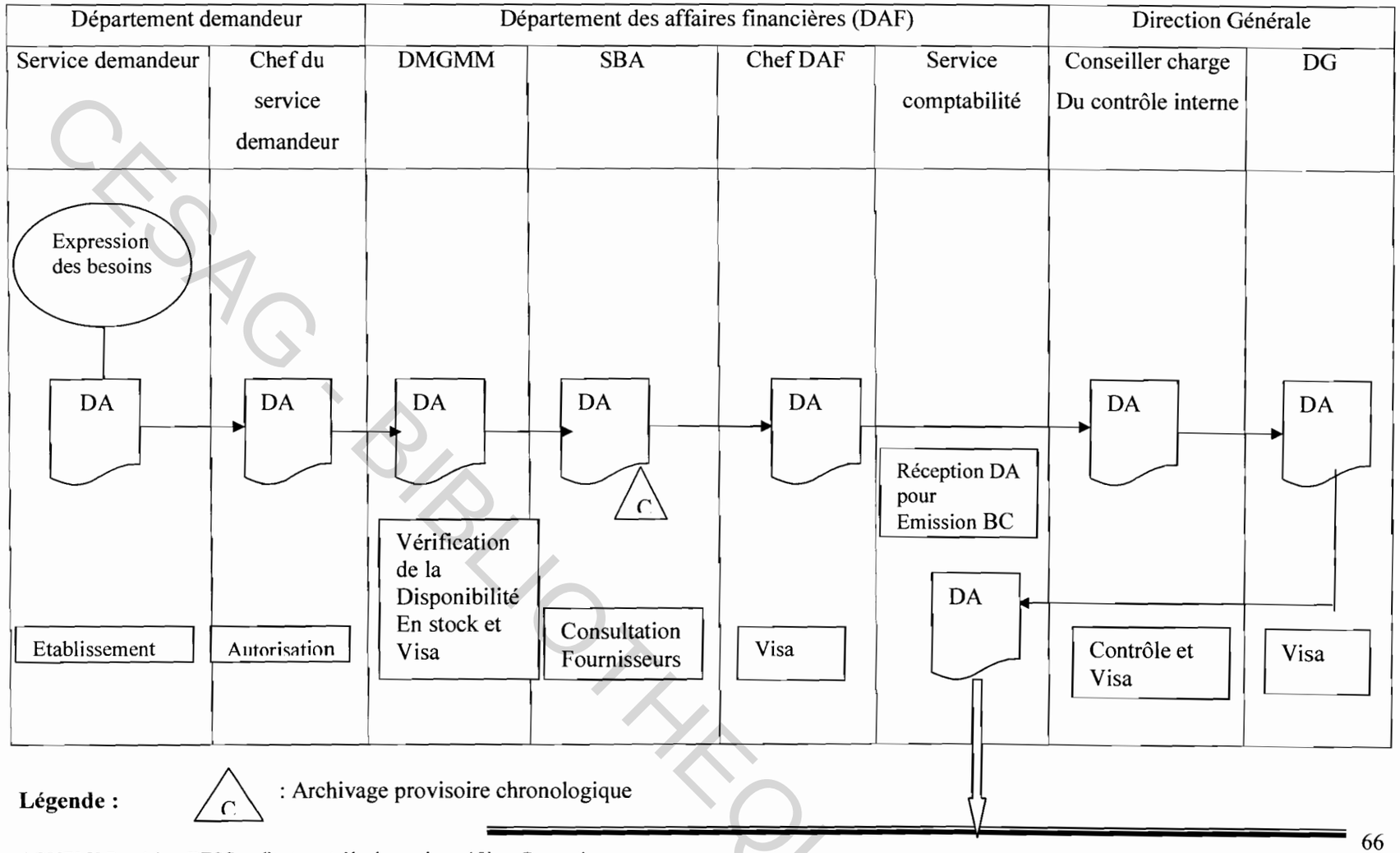
CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.3.1. Diagrammes de circulation

Les diagrammes ci-après nous permettront de faciliter le test de conformité et de compléter le questionnaire de contrôle interne(QCI).

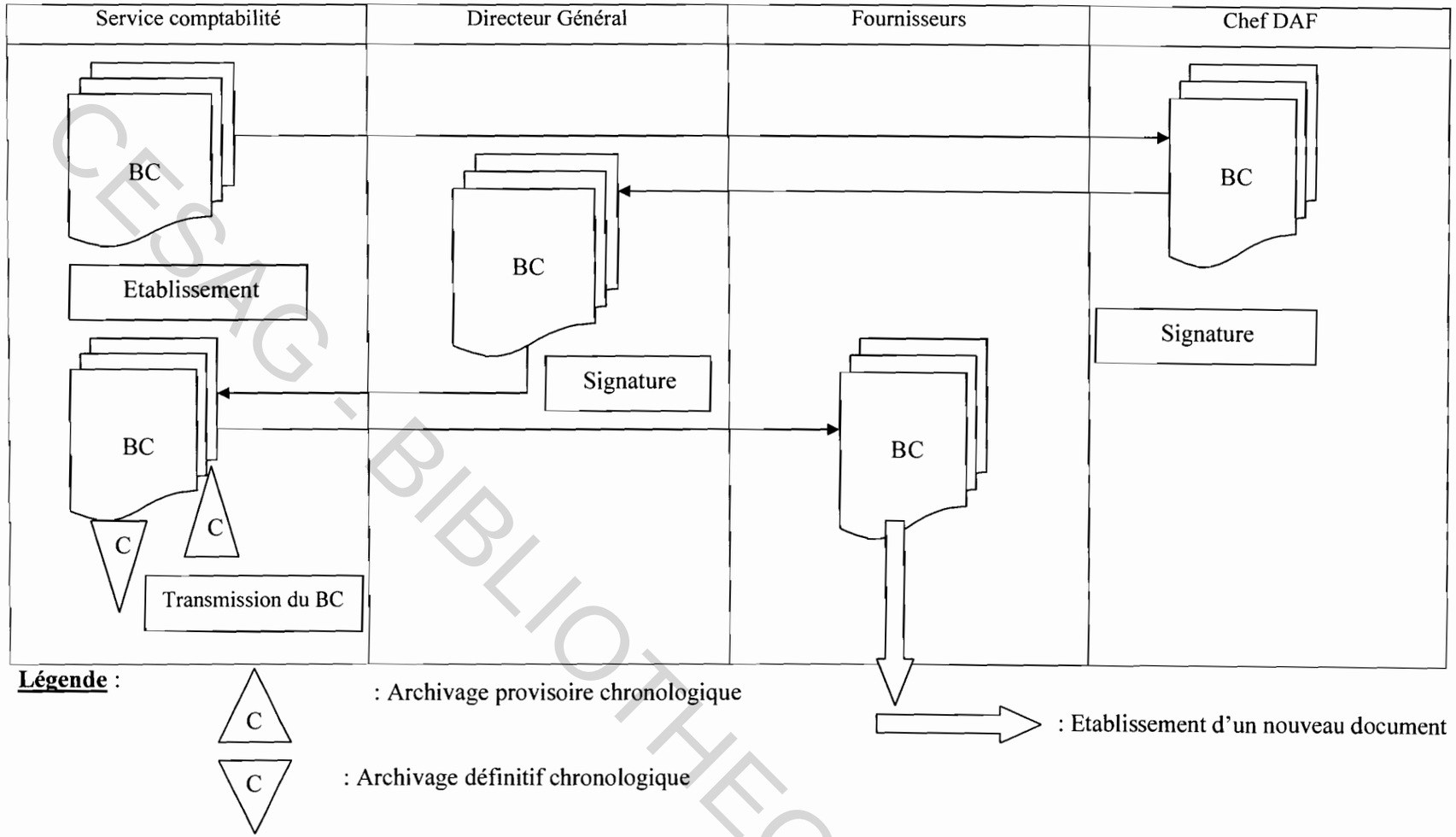
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure N°3 : DIAGRAMME DE CIRCULATION : Demande d'achat (DA)



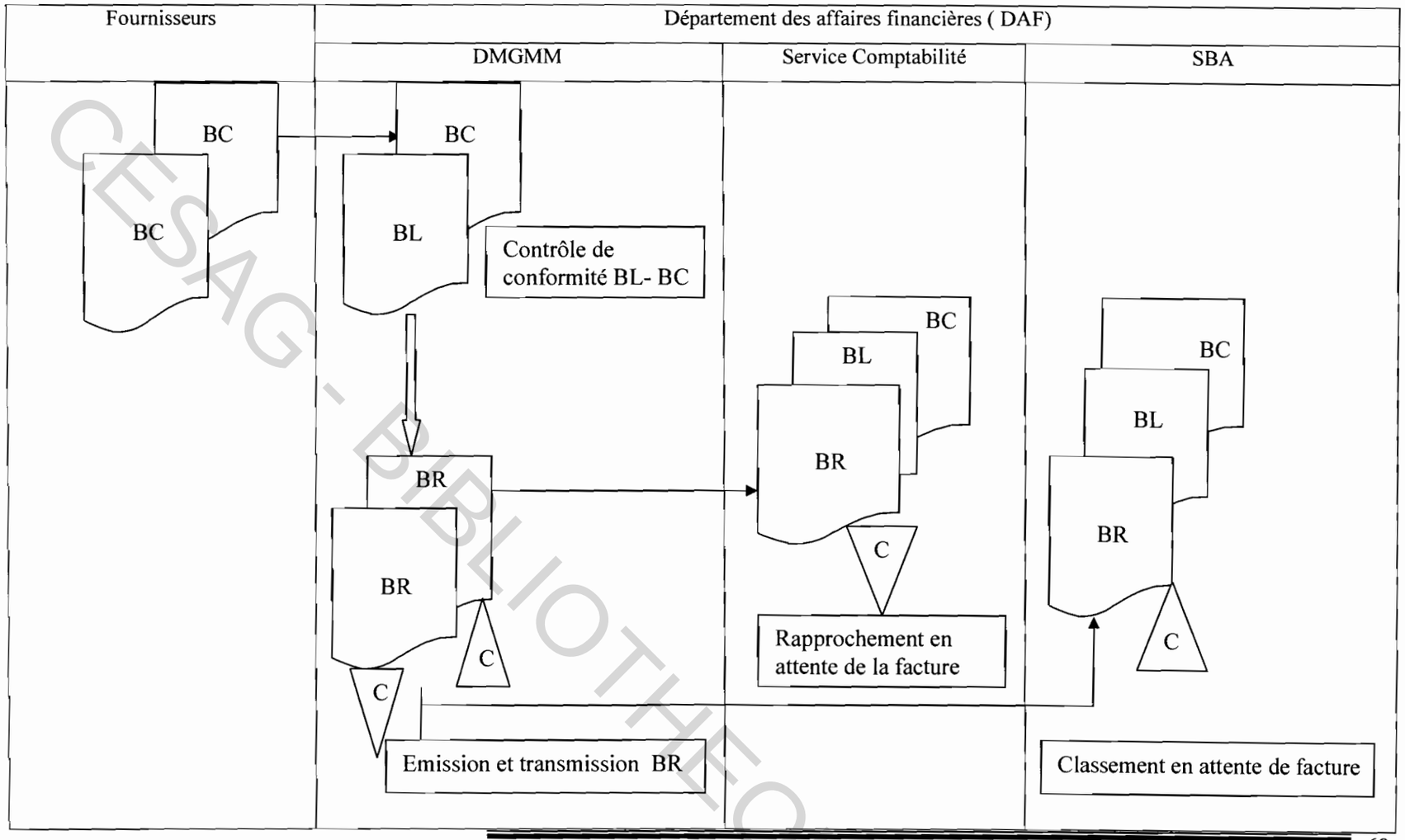
CESAG BIBLIOTHEQUE

Figure N°4 : DIAGRAMME DE CIRCULATION : Bon de commande (BC)



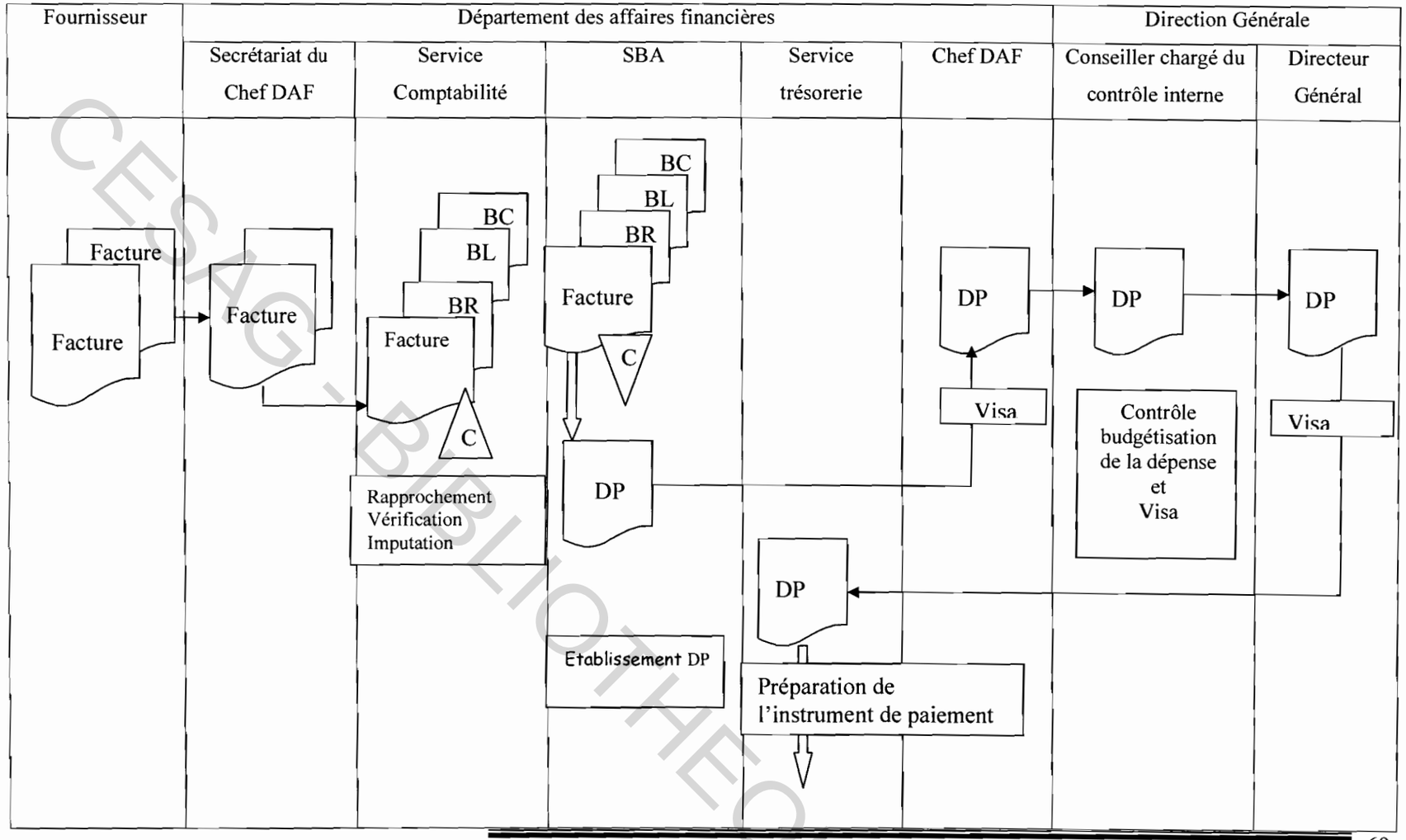
CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure N°5: DIAGRAMME DE CIRCULATION : Bon de livraison et Bon de réception



CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure N°6 : DIAGRAMME DE CIRCULATION : Facture et demande de dépense



CESAG - BIBLIOTHEQUE

1.1.3.2. Test de conformité

Pour effectuer ce test, nous avons sélectionné trois (3) liasses d'achat que nous avons suivie en remontant jusqu'à leur origine et/ou en descendant jusqu'à leur dénouement, puis nous avons examiné les matérialisations éventuelles des contrôles et /ou les opérations effectués.

Liasse d'achat N°1 : liasse relative à la Facture 02/0074 du fournisseur E.I.T.B.M du 27 août 2002.

Liasse d'achat N°2 : liasse relative à la Facture 123/02 du fournisseur Garage le cèdre du 23 avril 2002.

Liasse d'achat N°3 : liasse relative à la Facture F029/02 du fournisseur E.I.C.C.G

Tableau N°5 : Synthèse des constats du test de cohérence

	Demande d'achat		Factures proformas	
Numéros de la liasse d'achat	N°	Visa	Existence dans la liste des fournisseurs selectionnés	Fournisseurs agrées
1	**(a)**	☒	0	0
2	**(a)**	☒	0	0
3	ok	0	0	☒

	Bon de commande			Materialisation des controles			Facture	Demande de depense	
Numéros de la liasse d'achat	N°	Visa Fournisseurs	Visa INS	Rapprochement BC/BL	Visa DMGMM	Rapprochement BC-BL-Facture	visa reception - secretariat DAF	Emission	Visa
1	02/466 (b)	☒	☒	☒	☒ (c)	☒	☒	☒	☒
2	02/157	☒	☒	☒	0	☒	☒	☒	☒
3	02/207	☒	☒	0	0	0	☒	☒	☒

☒	La matérialisation du contrôle ou l'élément cherché à été rétrouvé
0	Absence de matérialisation du contrôle ou l'élément cherché n'a pas été rétrouvé
(a)	Bon de demande de travaux non prenumeroté
(b)	Bon de commande de régularisation
(c)	Presence du tampon " certifié,service fait "

Constats :

Liasse d'achat N°1 :

- ✓ Le fournisseur sélectionné n'est pas un fournisseur agrée et n'a transmis aucune facture pro forma
- ✓ Absence de N° sur la demande de travaux

BIBLIOTHEQUE CESAG

Liasse d'achat N°2 :

- ✓ Le fournisseur sélectionné n'est pas un fournisseur agrée et n'a transmis aucune facture pro forma
- ✓ Aucune matérialisation du contrôle qualité à la réception des travaux

Liasse d'achat N°3

- ✓ Pas de visa sur la demande d'achat
- ✓ Aucune matérialisation du rapprochement BC-BL
- ✓ Aucune matérialisation du rapprochement BC-BL-Facture

Conclusion du test effectué

Nous pouvons conclure malgré les faiblesses relevées que les procédures décrites plus haut sont celles appliquées pour les achats de biens et services de l'INS.

Dans la suite, nous allons procéder à une évaluation préliminaire du contrôle interne sur la base d'un questionnaire de contrôle interne et d'une grille de séparation des taches.

1.1.3.3. Grilles de séparation des taches

La grille ci-dessous nous permettra de nous assurer qu'aucunes taches incompatibles ne sont cumulées.

Description des Taches	Autorisation	Sécurité physique des actifs	Exécution et comptabilisation	Procédure de contrôle
Emission de l'expression du besoin (DA)			**Service Demandeurs**	
Approbation de la DA	**Chef département demandeurs**			
Vérification de la disponibilité en stock (cas d'achats stockables)				**DMGMM**
Revue des dépassements par rapport aux budgets				**Conseiller DG chargé du contrôle interne**
Sélection des fournisseurs			**Service Budget et achat**	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Description des Taches	Autorisation	Sécurité physique des actifs	Exécution et comptabilisation	Procédure de contrôle
Emission des bons de commande			**Service Comptabilité**	
Approbation des bons de commande	**Chef département administratif et financiers / DG**			
Réception de la livraison		**DMGMM**		**DMGMM**
Rapprochement des bons de commande et les bons de livraison				**Service Comptabilité**
Emission Bon de réception			**DMGMM**	**DMGMM**
Rapprochement des factures avec les bons de commande et les bons de réception ou de livraison				**Service Comptabilité**
Imputation comptable des factures			**Service Comptabilité**	
Emission de la demande de dépenses			**Service Budget et achat**	**Conseiller DG chargé du contrôle interne**
Approbation de la demande de dépenses (DP)	**Chef département administratif et financiers / DG**			
Préparation de l'instrument de paiement			**Service trésorerie**	

Il ressort de la grille de séparation des taches que les fonctions[25] de réceptionnistes et de contrôle qualité des articles reçus sont cumulés par le département des moyens généraux.

1.1.3.4. Questionnaire de contrôle interne

Nous avons complété le QCI (en Annexe 2) sur la base des flow chart établies en 1.1.3.1 et des interviews réalisés.

Il en ressort que :

- **Faiblesses constatées**
  1. Absence de matérialisation des contrôles

[25] Cumul des fonctions incompatibles d'exécution et de controle

CESAG BIBLIOTHEQUE

- Existence de demandes d'achat déjà exécutées mais non signées par le conseiller du DG chargé du contrôle interne.
- Plusieurs choix de fournisseurs ont été faits sans matérialisation de l'étude comparative effectuée sur les différentes offres.

2. Inexistence de documentations sur les fournisseurs :
   - La documentation des dossiers fournisseurs est incomplète voir même quelque fois inexistante et ce malgré la mention faite dans les procédures à l'existence d'une liste de fournisseurs agrées. En outre, cette liste n'a pu être obtenu jusqu'à la fin de nos travaux.
3. Reception,contrôle,approbation et comptabilisation des factures fournisseurs
   - Les doubles des factures ne sont pas clairement distingués de factures originales.
4. Analyse des comptes fournisseurs
   - Les comptes fournisseurs ne sont pas régulièrement analysé ce qui accroit le risque de double paiement des factures[26]

- **Forces constatées**

1. Les livraisons effectuées et/ou les travaux exécutés le sont toujours sur la base d'un Bon de commande dument validé par les personnes habilitées ;
2. Existence d'un contrôle de cohérence (BR-BC) à la comptabilité et de l'émission d'un certificat de service fait en cas de prestations de services ;
3. Les règlements des factures se font sur la base de demande de dépense dument validé par les personnes habilitées.

1.1.3.5. Test de permanence

Il s'agit notamment de s'assurer de l'inexistence de ruptures dans l'exécution des taches liées aux points forts ci-dessus .Ce test de permanence va être mis en œuvre à partir de dix liasses comprenant chacune, une demande d'achat, un bon de commande, un bon de livraison, un bon de réception, une demande de dépense, une facture.

[26] Le comptable fournisseur n'a pu fournir aucune preuve (formelle) d'un quelconque suivi des fournisseurs débiteurs

CESAG BIBLIOTHEQUE

Constats :

	Bon de commande				Materialisation des controles			Facture	Demande de depense	
Numéros de la liasse d'achat	N°	Noms Fournisseurs	Visa Fournisseurs	Visa INS	Rapprochement BC/BL	Visa DMGMM	Rapprochement BC-BL-Facture	visa reception - secretariat DAF	Emission	Visa
1	02/430	Salocin	☒	☒	☒	0	☒	☒	☒	☒
2	03/007	Simo	☒	☒	☒	0	☒	☒	☒	☒
3	02/279	Zenith	☒	☒	☒	☒ (c)	☒	☒	☒	☒
4	03/120(b)	Saaratou -services	☒	☒	☒	☒ (c)	☒	☒	☒	☒
5	03/160	Jec-Ivoire	☒	☒	☒	☒	☒	☒	0	0
6	03/161	SASEP	☒	☒	☒	☒	☒	0	☒	☒
7	03/287	EITBM	☒	☒	☒	☒	☒	0	☒	☒
8	03/475 (b)	Garage le Cedre	☒	☒	0	☒ (c)	0	☒	0	0
9	02/157	IPR	☒	☒	0	0	0	☒	☒	☒
10	02/207	BAT-Services	☒	☒	0	0	0	☒	☒	☒

☒	La matérialisation du contrôle ou l'élément cherché à été rétrouvé
0	Absence de matérialisation du contrôle ou l'élément cherché n'a pas été rétrouvé
(a)	Bon de demande de travaux non prenumeroté
(b)	Bon de commande de régularisation
(c)	Presence du tampon " certifié,service fait "

Résultats du test effectué

Il ressort du test effectué que les taches relatives aux différents points forts sont généralement effectuées :

- *Existence de Bons de commande et matérialisation des contrôles* : parmi les BC testés, deux sont des bons de commande de régularisation, c'est-à-dire que les travaux afférents ont été effectués sans bons de commande préalable. L'entretien que nous avons eu a ce sujet avec le chef du service achat nous a révélé qu'il s'agissait de commandes urgentes passés auprès de fournisseurs historiques.
- *Existence de demande de dépense* : toutes les commandes totalement dénouées[27] ont fait l'objet d'une demande de dépense dument visé par les personnes habilitées. Cette exigence vient couvrir le risque que soutend l'existence de factures en doubles non estampillées « Copie » et l'existence d'analyse régulière des comptes fournisseurs.

En somme, a part certains cas isolés qui laissent entrevoir des ruptures dans l'application permanente des procédures d'achat, nous n'avons pu déterminés aucune déviation significative.

[27] Commandes facturées et réglées

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Section 2- Mise en œuvre des stratégies de corroboration liées aux travaux de contrôle des comptes

2.1.Contrôle des comptes fournisseurs

2.1.1. Méthodologie de sélection des comptes fournisseurs

Le tableau ci-dessous liste tous les comptes fournisseurs en revue .Il résulte d'une sélection par une revue de vraisemblance dont les critères de choix sont :

- Solde élevé
- Variation de solde élevé d'une année à l'autre
- Solde dans un sens inhabituel (fournisseurs débiteurs)
- Comptes non mouvementés durant l'exercice comptable.

Le total du solde des fournisseurs créditeurs en revue représente 87.69% des fournisseurs créditeurs, soit un niveau de couverture suffisamment important pour nous permettre de conforter notre opinion :

Tableau N°6 : Feuille maîtresse des fournisseurs créditeurs

N° compte	Libellé	Index	Solde au 31/12/01 (a)	Solde au 30/12/02 (b)	Variations	
					Valeur (c)= (b) -(a)	(c) /(a) en %
40100018	CEFOR	N3-1	0	626 373	626 373	
40100024	CIE	N3-2	1 545 441	4 728 585	3 183 144	206%
40100026	CI-TELCOM	N3-3	9 078 974	5 309 602	- 3 769 372	-42%
40100082	IGA	N3-4	2 020 189	1 057 544	- 962 645	-48%
40100082	PEGAS PROTECTION	N3-5	0	583 000	583 000	
40100112	SALOCIN	N3-6	1 203 001	1 458 003	255 002	21%
40100121	SIMO	N3-7	0	284 850	284 850	
40100133	ZENITH	N3-8	570 690	70 800	- 499 890	-88%
40100147	SATAROU-SERVICE	N3-9	0	410 000	410 000	
40100148	JEC-IVOIRE	N1-10	0	562 518	562 518	
40100149	SASEP	N1-11	0	786 396	786 396	
40100177	EITBM	N1-12	1 954 880	4 882 651	2 927 771	150%
40100178	IPR	N1-13	1 340 521	2 920 620	1 580 099	118%
40100215	GARAGE LE CEDRE	N1-14	1 650 808	3 929 849	2 279 041	138%
40100231	GASCI	N1-15	0	1 365 000	1 365 000	
40100245	BAT-SERVICES	N1-16	0	1 524 000	1 524 000	
40100256	RPEA	N3-16	0	1 620 000	1 620 000	
40100264	SUD TECHNOLOGIE	N3-17	0	386 100	386 100	
40100269	SIDAM	N3-17	44 733 395	14 739 382	- 29 994 013	-67%
40100274	EICCG	N3-18	0	328 236	328 236	
40100290	MAMADOU FOFANA	N3-18	0	2 000 000	2 000 000	
40100284	STAR-CI	N3-19	0	3 680 003	3 680 003	
40100301	MATHIKA	N3-20	0	1 044 500	1 044 500	
40100309	LIVRE D'OR FPI	N3-23	0	3 240 000	3 240 000	
40100333	INTER BC	N3-20	0	4 375 500	4 375 500	
40100900	FRS DIVERS	N3-22	0	115 880	115 880	
40100800	FRS Solde ouverture	N3-21	74 621 832	74 621 832	-	0%
TOTAL			138 719 731	136 651 224	- 2 068 507	

CESAG BIBLIOTHEQUE

2.1.2. Présentation du programme de contrôle des comptes fournisseurs

PROGRAMME DE TRAVAIL[28] N-3 **CLIENT :** **EXERCICE**	
FOURNISSEURS	Références Feuilles de travail
OBJECTIFS : Exhaustivité, Exactitude, Existence, Présentation 1-CONTROLES GENERAUX Rapprochement balance générale / balance auxiliaires fournisseurs et bilan 2-FOURNISSEURS CREDITEURS 2-1 Exploiter les réponses des fournisseurs circularisés 2-2 Procéder à des AAP pour les fournisseurs non circularisés ou pour les ceux qui n'ont pas répondu (Analyse et justification de soldes par sondages, valider à l'aide de pièces justificatives). 2-3 Analyser l'ancienneté des soldes et vérifier par sondages les règlements effectués durant les 3 premiers mois de l'exercice. 3-FOURNISSEURS DEBITEURS 3-1 Analyse et justification des soldes débiteurs (avances ,retenues de garanties). 3-2 Vérifier l'apurement des soldes débiteurs sur les premiers mois de l'exercice suivant. 4-CUT-OFF 4-1 Demander le détail des comptes " fournisseurs factures non parvenues" et " charges comptabilisées d'avance " 4-2 Valider ces comptes par rapprochement avec les pièces justificatives. 4-3 Scanning sur les factures des premiers mois de l'exercice suivant Rapprocher les factures aux bons de livraison.	

[28] Programme de travail amélioré à l'aide de Silero(2003,38)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.1.3. Mise en œuvre du programme de travail

2.1.3.1. Contrôles généraux

Les contrôles généraux sont effectués à partir du rapprochement de la balance générale, de la balance auxiliaire et du bilan. Ces contrôles sont matérialisés sur la feuille maîtresse ci-dessus par des symboles traduisant la vérification des égalités :

Soldes fournisseurs créditeurs = Solde fournisseurs au passif

Soldes fournisseurs débiteurs = Solde fournisseurs à l'actif. Fournisseurs créditeurs

Pour confirmer les soldes de fournisseurs créditeurs, nous avons sélectionné certains d'entre eux (43,17 % du solde fournisseurs sous contrôle) pour procéder à une confirmation externe.

TABLEAU N°7 : Feuille maîtresse des comptes fournisseurs circularisés

N° compte	Libellé	Index	Solde au 31/12/01 (a)	Solde au 30/12/02 (b)	Variations	
					Valeur (c)= (b) -(a)	(c) /(a) en %
40100018	CEFOR	N3-1	0	626 373	626 373	
40100024	CIE	N3-2	1 545 441	4 728 585	3 183 144	206%
40100026	CI-TELCOM	N3-3	9 078 974	5 309 602	- 3 769 372	-42%
40100082	IGA	N3-4	2 020 189	1 057 544	- 962 645	-48%
40100082	PEGAS- protection	N3-5	0	583 000	583 000	
40100112	SALOCIN	N3-6	1 203 001	1 458 003	255 002	21%
40100121	SIMO	N3-7	0	284 850	284 850	
40100133	ZENITH	N3-8	570 690	70 800	- 499 890	-88%
40100147	SATAROU-service	N3-9	0	410 000	410 000	
40100148	JEC-IVOIRE	N1-10	0	562 518	562 518	
40100149	SASEP	N1-11	0	786 396	786 396	
40100177	EITBM	N1-12	1 954 880	4 882 651	2 927 771	150%
40100178	IPR	N1-13	1 340 521	2 920 620	1 580 099	118%
40100215	GARAGE le cedre	N1-14	1 650 808	3 929 849	2 279 041	138%
40100231	GAS-CI	N1-15	0	1 365 000	1 365 000	
40100245	BAT-SERVICES	N1-16	0	1 524 000	1 524 000	
40100290	SIDAM	N3-17	44 733 395	14 739 382	- 29 994 013	-67%
40100284	EICCG	N3-18	0	328 236	328 236	
40100309	STAR-CI	N3-19	0	3 680 003	3 680 003	
40100333	MATHIKA	N3-20	0	1 044 500	1 044 500	
40100900	LIVRE D'OR FPI	N3-23	0	3 240 000	3 240 000	
40100800	INTER BC	N3-20	0	4 375 500	4 375 500	
40100156	GARAGE-formula	N3-21	0	1 090 274	1 090 274	
			64 097 899	58 997 686	- 5 100 213	

Les comptes à circulariser s'évaluent à F CFA 58 997 686 soit 43,17% du total du solde des comptes fournisseurs créditeurs

BIBLIOTHEQUE

a)Exploitation des réponses des fournisseurs circularisés

N°compte	Libellé	Index	Solde au 31-12-2002	Solde selon fournisseurs circularisés	Variations	Analyses
40100082	PEGAS PROTECTION	N3-5	583 000	0	583 000	la différence des 2 soldes correspond à la facture F11/02, cette facture a été apurée le 27/02/03
40100245	BAT SERVICES	N1-16	1 524 000	0	1 524 000	la différence des 2 soldes correspond à la facture F22/03, cette facture a été apurée au cours de en 2003.

Observation : Peu de fournisseurs circularisés ont répondu aux lettres de confirmation : seulement 2/20 soit 10% des fournisseurs circularisés.

Commentaires : la confirmation directe a été insuffisante .Cette situation est due :

- ✓ au lancement tardif des lettres de circularisation ;
- ✓ à l'identification souvent incomplète des adresses des fournisseurs cela révèle des lacunes dans la procédure de sélection des fournisseurs et de l'inexistence de liste de fournisseurs agrées ;
- ✓ à la non prise en compte par les fournisseurs de l'urgence de répondre à une lettre de confirmation de solde.

La confirmation directe étant resté inopérante pour des raisons non imputables à l'INS, la validation des comptes circularisés mais restés sans réponse devra donc être faite à l'aide d'autres stratégies de corroboration.

b) Analyse des comptes fournisseurs circularisés mais restés sans réponse

Comme l'indique le programme de travail, il s'agit ici de faire une analyse approfondie des différents soldes à travers une validation par sondages au regard des pièces justificatives des différentes opérations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 8 : Feuille maîtresse des comptes fournisseurs dont les soldes ont été analysés

40100800	FOUNISSEURS-Solde ouverture	N3-21	74 621 832	74 621 832	0
40100215	GARAGE LE CEDRE	N1-14	3 929 849	1650808	2279041
40100269	SIDAM	N3-17	14739382	44733395	-29994013
40100284	STAR-CI	N3-19	3680003	0	3680003
40100024	CIE	N3-2	4728585	1545441	3183144
40100026	CI-TELCOM	N3-3	5309602	9078974	-3769372
40100177	EITBM	N1-12	4882651	1954880	2927771
40100178	IPR	N1-13	2920620	1340521	1580099
40100309	LIVRE D'OR FPI	N3-23	3240000	0	3240000
	Total		118052524		
	Soit 86,39% des fournisseurs circularisés et 78,52 % du solde total des fournisseurs				

✓ **Compte 40100800 :** FOURNISSEURS ; SOLDE D'OUVERTURE : **74 621 832**

Observations : Ce solde correspond à des opérations non encore élucidées et relèvent de l'exercice 2001.

Conclusion : ce compte est clarifié puisque résultant des contrôles du commissariat aux comptes 2001.

✓ **Compte 40100269** : SIDAM : **14 729 382**

Observations : Ce compte résulte d'une convention d'assurance entre la Sidam et l'INS.

Conclusion : au terme de nos contrôles sur pièces, nous pouvons dire que ce compte est bien évalué et clarifié.

✓ **Compte 40100215** : GARAGE LE CEDRE : **3 929 849**

Observations : Nous n'avons pas pu vérifier les factures F121 d'un montant de : 132 303 F et F 36/26 d'un montant de 45 000F. En outre, les factures suivantes sont toujours en instance de paiement au 29/ 09/ 2004 :

N° Facture	Montant	N° Facture	Montant
F41	688737	F140	275480
F133	1232148	F137	732228
F133	1232148	F137	732228
F138	765135	F113	58818
TOTAL : **3 752 546 Soit 95% du solde total du compte**			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion : Toutefois, le taux de couverture de nos contrôles (plus de 80 %) nous permet de conclure que le compte Garage le Cèdre est bien évalué et clarifié.

- ✓ **Compte 40100284** : STAR- CI : **3 680 003**

Observations **:** 82,3 % du solde a été contrôle à l'aide des pièces justificatives des différentes opérations.

Conclusion : Ce compte est bien évalué et clarifié

Compte 40100024 : CIE : **4 728 585**

Observations **:** Toutes les factures composant ce solde n'ont pas pu être validées au vu des pièces justificatives .Mais le taux de couverture de nos contrôles qui a été de 72.68% nous semble assez important pour conclure .En outre, l'apurement des factures du dernier trimestre de l'exercice 2002 a pu s'effectué pendant le 1er trimestre de 2003.

Conclusion : Ce compte est bien évalué et bien clarifié.

- ✓ **Compte 40100026 :** CI-TELCOM **: 5309 602**

Observations **:** Les montants constituants ce solde ont pu être validé au vu des pièces justificatives. Cependant l'apurement de ce compte sur les premiers mois de l'exercice suivant ne s'est pas correctement dénoué car le cheque 4419146 d'un montant de 327 627 correspond à une facture non encore comptabilisée.

Conclusion : le compte est bien évalué mais il convient de comptabiliser la contrepartie du règlement signalé au titre de l'exercice suivant.

- ✓ **Compte 40100177 :** EITBM **: 4 882 651**

Observations **:** Les factures FE 20080 d'un montant de 14 400 et FE 20075 d'un montant de 223 800 n'ont pas pu être investiguées. En outre, certaines factures demeurent toujours dans le circuit de règlement (Factures en instance de règlement). Ce sont :

N° Facture	Montant	N° Facture	Montant
FE 020073	1572000	FE 02 01 19	180000
FE 020123	426000	FE 0201 24	438000
FE 0200084	96000	FE 20080	14400
FE 02 000 21	56040	FE 20075	223 800
TOTAL : **3 006 240 soit 61,57 % du solde du compte**			

Conclusion : Au terme de nos travaux, nous pouvons conclure que ce compte est bien évalué

CESAG - BIBLIOTHEQUE

✓ **Compte 40100178** : IPR : 2 920 620

Observation **:** Les montants constituants ce solde ont pu être validés au vu des pièces justificatives. Cependant l'apurement de ce compte sur les premiers mois de l'exercice suivant n'est pas achevé puisque plusieurs factures restent encore en suspens.

Conclusion : ce compte est bien évalué.

✓ **Compte 40100309 :** LIVRE D'OR FPI : **3 240 000**

Observation : Ce compte correspond à la facture de la publication d'une annonce publicitaire dans le livre d'or FPI. Toutefois, nous n'avons pu constater aucune preuve de l'effectivité de la prestation qui selon les audités est resté en suspens.

Conclusion : Ce compte doit être reclassé dans un compte d'avance sur prestation

2.1.3.2. Fournisseurs débiteurs

Les fournisseurs débiteurs sont des comptes qui sont dans un sens inhabituel d'ou il convient de les élucider. Ce sont :

N°COMPTE	LIBELLES	MONTANT
40910002	AFRICAUTO	397519
40910003	GARAGE ETOILE	537455
40910253	AGENDE PRIMATURE	4500000
40990001	EXPERT COMPTABLE MEDIA	61500
TOTAL : **5 496 474 soit 0,23% du total du de l'actif circulant**		

Le total de ces comptes qui ne constitue que 0,23% du solde total de l'actif circulant n'enlève rien à la pertinence de ces contrôles car il s'agit de voir si ces avances se sont effectuées dans l'intérêt de l'entreprise.

✓ **Compte 40910002** : AFRICAUTO : **397 519**

Observation : Ce solde correspond à un solde à nouveau datant de 2001.

Conclusion : Ce compte est bien évalué puisqu'il a fait l'objet d'investigations au cours du commissariat aux comptes 2001.

✓ **Compte 40910003** : GARAGE ETOILE : **537 455**

Observation : Ce solde correspond à un double règlement d'une prestation de l'exercice 2001.L'apurement ne s'est pas effectués sur l'exercice 2002

Conclusion : Ce compte est bien évalué.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

✓ **Compte 40910253 :** AGENDA PRIMATURE : **4500 000**

Observation : Ce solde correspond à une avance sur prestation (Insertion d'une publicité dans l'agenda de la primature).

Conclusion : Ce compte est bien évalué.

✓ **Compte 4099 0001 :** Expert comptable **: 61 500**

Observation : Ce solde correspond à un abonnement à une revue non encore livrée

Conclusion : Ce compte est bien évalué.

2.1.4. Contrôle des comptes de charges

2.1.4.1. Méthodologie de sélection des comptes de charges

Les comptes de charges sont sélectionnés conformément au programme de travail et permettront de s'assurer que les objectifs visés par celui-ci sont atteints.

Le solde total de ces comptes en revue est de 960 154 379 soit 70% du total des charges.

le tableau ci- dessous liste ces différents comptes.

TABLEAU N°9 : Feuille maîtresse des comptes de charges

N°Compte	*LIBELLE*	*Soldes au31/12/02*	*SOLDES AU 31/12/01*	*VARIATIONS*
COMPTE DES FOURNITURES ET ABONNEMENTS				
6051000	Eau	1 082 833	1 127 837	-45 004
6052000	Electricité	11 626 465	10 428 952	1 197 513
COMPTE DE LOYERS ET CHARGES LOCATIVES				
6228000	Charges locatives	1 967 500	1 245 000	722 500
COMPTE D'ACHAT DE MATIERES ET FOURNITURES				
6047000	Fournitures de bureau	443 583 877	74 162 774	369 421 103
6053000	Carburant	169 832 975	63 374 220	106 458 755
COMPTE DE CHARGES DIVERSES				
6258100	Assurance -maladie	36 036 041	14 911 132	21 124 909
6261800	Collecte de prix info	14 971 000	7 607 000	7 364 000
COMPTE DE TRANSPORT ET SERVICE				
6188000	Autres frais de transport	21 026 600	2 957 735	18 068 865
6384000	Mission - déplacement	335 958 376	113 905 617	222 052 759

CESAG BIBLIOTHEQUE

COMPTE D'ENTRETIEN ET REPARATIONS DIVERSES				
6241200	Entretien réparations Matériels roulants	29 319 262	13 492 719	15 826 543
6241100	Entretiens -réparations matériel de bureau	73 553 988	31 760 720	41793 268

2.1.4.2. Programme de contrôle des comptes de charges

PROGRAMME DE TRAVAIL [29] R-3 CLIENT : EXERCICE	
COMPTES DE CHARGES	Références Feuilles de travail
OBJECTIFS S'assurer que : • Les charges prises en compte dans les états financiers de l'exercice concernent l'exploitation de l'entreprise ; • Ces charges ont été exposées dans l'intérêt de l'entreprise ; • Le principe de spécialisation des exercices est respecté. 1- *Comptes d'achats de matières et de fournitures ;* *Comptes transport et services ;* *Comptes d'entretien et réparations diverses ;* *Comptes de charges diverses.* -Contrôler par sondage (à 50% au moins du solde de chaque compte) les pièces justificatives des écritures passées dans les comptes. -Vérifier l'existence de pièces probantes, la récupération ou non de la TVA selon que la société se trouve ou pas dans le champ d'application de la TVA. -Vérifier que la charge prise en compte est exhaustive au titre de l'exercice qu'on clôture. 2- *Comptes de loyers et charges liées* *Comptes de fournitures (téléphone, eau, électricité) périodiques et abonnements*	

[29] Programme de travail amélioré à l'aide de Silero(2003,41)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

-Vérifier que l'ensemble des périodes couvrant l'exercice social est pris en compte.	

2.1.4.3. Mise en œuvre du programme de travail

La mise en œuvre du programme de travail ci- dessus nous a permis de contrôler les comptes suivants :

- ✓ **Compte 60510000 :** Eau **:** 1 082 833

Observations **:** Ce compte a fait l'objet de plusieurs régularisations dues à une comptabilisation de montant TTC. La vérification sur pièces à permit de faire ressortir que :

- la facture BD 110154 n'est pas de montant 64 797 mais plutôt de 40 392 ;
- certaines factures n'ont pas été prises en compte.

Ce sont les factures des périodes suivantes :

	janvier	**février**	**mars**	**avril**	**mai**	**juin**	**juillet**	**Août**	**sept**	**oct**	**nov**	**dec**
Site1	35603	59562	60180		113346	78726	76254			29608		120146
Site2	64797			66018			93496			39539	43097	

Conclusion : Ecritures d'annulations

605100		Eau	- 64797	
	40100124	fournisseurs		- 64797
		Annul BD 110154		

Ecritures d'ajustements

605100			Eau	36542	
4452000			TVA récupérable sur achat	3850	
	40100124		fournisseurs		40 392
			Regul BD 110154		

le compte 605100 n'est pas bien évalué car l'ensemble des périodes couvertes par l'exercice 2002 n'a pas été pris en compte .Toutefois ,il faut préciser que le Cut -off est respecté.

- ✓ **Compte 605200** Electricité : 11 629 465

Observations : La revue de ce compte nous a permis de constater que les périodes couvertes par la charge ne sont pas clarifiées. En outre la charge correspondant à janvier 2003 a été imputée au mois de décembre 2002.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusions :

Ecritures d'annulations

605200		Electricité	- 330580	
	40100124	fournisseurs		-330580
		Annul électricité décembre		

Ecritures d'ajustements

605100			Electricité	165 290	
4452000			TVA récupérable sur achat	31507,5	
	40100124		fournisseurs		196 797 ,5
			Regul électricité décembre		

Sous réserve de la pris en compte des écritures d'ajustement, nous pouvons conclure que le compte 605200 est bien évalué et respecte le cut – off.

- ✓ **Compte 6228000** : Loyers et charges locatives : 1 967 500

Observations : Ces charges comprennent des charges relevant des régularisations pour incorporer les charges locatives de l'exercice 2001.

Conclusion : Ce compte est bien évalué et bien clarifié .les périodes d'imputions sont en conformité avec le cut –off

- ✓ **Compte 6047000 :** Fourniture de bureau : 443 583 877

Observations : le solde élevé de ce compte est du aux charges liées aux projets RLE.

Certaines pièces n'ont pas pu être investiguées. Ce sont Regul Pacil : 117 000 ; AFR 03 :500 000 ; PDC 00142 :1 812 500,Soit un total de 2 491 500.

Toutefois, ce montant non investigué est non significatif et n'enlève rien au taux de couverture de nos contrôle sur pièces qui est de 56.75 %.

En outre la comptabilisation des pièces suivantes a été faite TTC : PDC 000011 :360 000 TTC PDC 000051 : 144 000.TTC.

Conclusion : les observations ci-dessous imposent les régularisations suivantes :

Ecriture d'annulations

6047000		Fourniture de bureau	- 144 000	
	571000	Caisse		-144 000
		Annul PDC 000011		
6047000		Fourniture de bureau	- 360 000	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

	571000	Caisse Annul PDC 000051		-360 000

Ecritures d'ajustements

6047000		Fourniture de bureau	300 000	
4452000		Etat ,TVA sur achat	60 000	
	571000	..... Caisse		360 000
		Regul PDC 000011		
6047000		Fourniture de bureau	120 000	
4452000		Etat ,TVA sur achat	24 000	
	571000	..... Caisse		144 000
		Regul PDC 000051		

En somme sous réserve de la prise en compte de nos écritures de régularisations, nous pouvons dire que le compte 60470000 est bien évalué et clarifié.

- ✓ **Compte** 6053000 : Carburant : 169 832 975

Observations : Apres avoir sélectionné pour le contrôle les opérations de montants supérieur à 100 000,Nous avons pu obtenir un taux de couverture supérieur à 50 % soit un montant de 91 272 000.Le solde élevé de ce compte est dû notamment à l'incorporation des charges liées au projet RLE . En outre, des régularisations d'un montant non significatif de 799 000 F liées au projet Pacil n'ont pas pu être vérifiés.

Conclusion : Ce compte est bien évalué et clarifié.

- ✓ **Compte** 6384 0000 : Mission -déplacements : **335 958 376**

Observations : Le solde élevé de ce compte est dû aux charges liées aux projets RLE. Ces dernières ayant fait l'objet d'un contrôle (CAC 2001).notre contrôle sur pièces s'est donc attardé sur les autres charges avec un taux de couverture supérieur à 50 %.

Toutefois, les pièces liées au projet pacil n'ont pas pu être investiguées.

Conclusion : Nous ne pouvons nous prononcer sur ce compte vu la non vérification des pièces du projet pacil qui constituent les montants les plus élevés.

- ✓ **Compte 6241100** : Entretien réparation matériel et mobilier de bureau : **14 649 000**

Observations : Le compte 6241000 contient des charges (achat de disques dur) qui devraient être immobilisé .ce sont : F01-016 : 652 000 ; F0 205 20 : 150 000.

Conclusions : Ecriture de reclassement

244200		Matériel informatique	702 000	
	6421000	Entretien réparation matériel et mobilier de bureau		702 000

CESAG - BIBLIOTHEQUE

		Annul PDC 000011		

Sous réserve de la prise en compte des écritures de reclassement, nous pouvons conclure que le compte Entretien réparation matériel et mobilier de bureau est bien évalué et bien clarifié.

✓ **Compte 6241200** Entretien réparation –matériel roulant : 73 553 988

Apres avoir sélectionné pour le contrôle, les opérations de montants supérieurs à 100 000. Nous avons pu obtenir un taux de couverture supérieur à 50 % soit un montant de 36 776 000. La facture F 0026 a été comptabilisée Hors taxe alors que la TVA n'est pas récupérable. En outre, certaines charges d'entretien et réparations du matériel roulant n'ont pas été prises en compte. En effet, plusieurs factures figurant au cahier de réception n'ont été prises en compte.
Conclusion : Le compte 6241200 Entretien réparation –matériel roulant n'est pas bien évalué.
Ecritures de régularisations

62412000		Entretien	- 580584	
	401000	Fournisseurs		-580584
		Annul F 00026		
62412000		Entretien	690904	
	401000	Fournisseurs		690904
		Regul F 00026		

✓ **Compte 625881** Assurance maladie- SIDAM :36 036 041

Observation : les conventions INS-SIDAM (montant : 20 875 584) n'ont pu être investigués au cours de nos contrôles mais relèvent des vérifications spécifiques du CAC 2001.Toutefois les pièces justificatives du paiement de la part employeur (15 893 852) et des avenants (- 733 395) ont été vérifiées

Conclusion : Ce compte est bien évalué.

3. Résultats des contrôles

3.1.MEMO de la section fournisseurs

Au terme de nos contrôles, nous pouvons conclure que :

✓ L'exhaustivité n'est pas vérifiée puisque certaines factures figurant dans le cahier de réception au titre de l'exercice 2002 n'ont pas été comptabilisées. Toutefois ces factures sont considérées par l'audité comme des opérations non encore dénouées.

CESAG BIBLIOTHEQUE

- ✓ Absence d'imputation sur le compte « fournisseurs, factures non parvenues », ce qui révèle l'inapplication du principe de prudence .En effet, toutes les factures parvenues à la comptabilité du 31/12/2002 au 02/2003 ont été directement comptabilisé le 02/2003 au compte fournisseurs alors qu'il aurait du figurer en factures non parvenue à la livraison avant la clôture de l'exercice.
- ✓ Le contrôle des fournisseurs débiteurs révèle des prestations en suspens qu'il convient d'élucider.

En somme, nous pouvons conclure que toutes les opérations réalisées par l'entreprise et liées aux comptes fournisseurs ne n'ont pas été prises en compte.

3.2.MEMO de la section charges

3.2.1. Respect du cut off

De façon générale, le respect de la séparation des exercices n'est pris en compte puisque certaines charges couvrent les exercices 2002 et 2003. il s'agit notamment des charges d'électricité de la période de janvier 2003 qui ont été rattaché à décembre 2002.

3.2.2. Exhaustivité

Les charges périodiques prises en compte ne sont pas exhaustives. En effet, il convient d'élucider le niveau de traitement de certaines factures figurant dans le cahier de réception. Ce sont :

N°Factures	Libellés	Montants	N°Factures	Libellés	Montants
185/2002	Garage le cedre	265 915	24/2002	Mega froid	262 000
131/2002	Garage le cedre	5 053 167	Br 000128651	Sodeci	31 993
024/2002	Yapo Okei	167 540	Br 00130751	Sodeci	43 627
7809/2002	IGA	578 429	Br 30/ 11/ 02	Sodeci	46 551
26/ 2002	Mega froid	212 000	Ls / 35 / 02	Louise service	333 000
1000051427	Telecel	48 330	12 / SS / 2002	Satarou service	410 000

Régularisations en suspens :

- ✓ honoraires du CAC non comptabilisé : Montant = 16 000 000 ;
- ✓ régularisations de la TVA.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion de la deuxième partie

Cette deuxième partie de notre étude, nous a permis de présenter l'INS, de prendre connaissance des activités du processus achat. Les informations reçues lors de nos interviews, nous ont permis de nous faire une opinion du niveau de l'environnement de contrôle dans cette entreprise.

Cette partie nous a également permis de mettre en pratique notre démarche élaborée à travers notre modèle d'analyse et d'aboutir à la mise en œuvre de stratégies de corroboration ciblées. Ces stratégies de corroboration nous ont notamment permis de relever

d'une part, dans la phase d'évaluation du contrôle interne :

- l'inadéquation entre les procédures appliquées et l'organigramme validée en janvier 2003
- le non respect de la procédure de sélection des fournisseurs et l'inexistence de liste de fournisseurs agrée d'où le risque non couvert de collusion lors de la passation de la commande

D'autre part, lors du contrôle des comptes :

- la sous évaluation des charges prises en compte dans les états financiers
- le non respect du cut off (charges d'électricité de la période de janvier 2003)
- la mauvaise évaluation de la dette fournisseurs : en effet, la dette fournisseurs comporte un compte « fournisseurs solde ouverture » qui représentant 47,88% de son solde total et qui demeure non apuré depuis l'exercice 2000, cela est notamment due au défaut d'analyse régulier des comptes fournisseurs.
- Non apurement sur plus 2 exercices des avances sur prestations

Il convient donc :

- D'établir au plus tôt une liste de fournisseurs agrées et d'y adjoindre des critères d'évaluation des prestations de ces derniers afin de s'assurer du respect de critères optimisant le choix de fournisseurs ;
- De procéder à une analyse détaillée des comptes fournisseurs ;

Toutefois, la prise en compte des écritures d'ajustement et des recommandations ci-dessus est assujetti à la validation du chef de mission, à qui, il appartient de les intégrer dans la synthèse à présenter aux responsables de l'INS.

.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Au terme de cette analyse, on ne peut être que frappé par la variété des missions à assurer, des compétences à mobiliser, des enjeux à maîtriser pour un commissaire aux comptes.
La mission de corroboration des opérations d'achat est d'autant plus pertinente que la maîtrise du processus achat conditionne largement les performances de l'entreprise.

A travers ce travail qui se proposait de lister les stratégies de corroboration des opérations d'achat et de montrer leur pertinence dans le cadre d'une mission d'audit légal, nous avons effectué dans la première partie, une revue de littérature qui nous a permit de mettre en place notre modèle d'analyse.
Ce modèle d'analyse nous a notamment permit choisir des stratégies de corroboration ciblées adaptées à l'environnement de contrôle interne de l'INS et de les mettre en œuvre.
Les ajustements comptables et les recommandations proposées à l'issue de nos travaux, ne seront peut être pas toutes retenues par le chef de mission qui conformément aux normes de supervision décèlera parmi ceux-ci, ceux qui sont suffisamment pertinents.

Toutefois l'objectif majeur qui était de mettre en exergue les stratégies utilisées par le commissaire aux comptes pour apporter l'assurance raisonnable que les opérations d'achats ne sont pas entachées d'inexactitudes significatives a été atteint quoique la sensibilisation à un environnement de contrôle dans un établissement du type de l'INS[30] demeure un objectif permanent.
Le regain d'intérêt qui semble être en train de naitre pour une politique de gestion à long terme[31] pourrait faire de l'INS, la clé de voute d'une croissante maitrisée de la Cote d'Ivoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

[30] L'INS est une société d'état qui reste tributaire du peu d'intérêt accordé à la bonne gouvernance dans nos états en Afrique.
[31] Création d'un ministère du plan en Cote d'ivoire et dans plusieurs états de la sous région

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages spécialisés et Articles

1. **Ahouangansi, Evariste (2006),** Audit et révision des comptes Edition mondexperts .Abidjan. P.211.
2. **Agnes,Laurent,(2000),**la distribution professionnelle marque des points, *l'usine nouvelle n°2759*, P.54-58.
3. **Antoine MERCIER & Philippe MERLE (2002), Audit** et commissariat aux comptes 2003-2004.Editions Francis Lefebvre .P .436
4. **Alberto, Sillero (2003),** Audit et révision légale ;Ed ESKA,paris.P .38-41
5. **Barthélemy Bernard (2002)**, Gestion des risques : Méthodes d'optimisation P.12
6. **Barry, Mamadou (2004)**, Audit, contrôle interne, Entreprises d'état et du secteur privé, 2ème édition.P.26
7. **Batude, Danielle (1997),** L'audit comptable et financier ; Ed Nathan, Paris.
8. **Betoux ,Raymond (1983)**,: Association technique d'harmonisation des cabinets d'audits et conseil (ATH):Audit financier ;les outils, guides ,questionnaires et feuilles de travail. Ed Clet 1eme édition.
9. **Bruel,Olivier(2001)** ,politique et gestion des approvisionnements,Ed dunod,2ème edition,paris,P.111
10. **Jean charles ,Becour, & Bouquin, Henri (1996),** Audit opérationnel, Ed Economica ,2eme édition.P.152
11. **Bouvier,christian (1990)** , audit des achats ; Ed d'organisation.P.31
12. **Burner jean(1991),** Association technique d'harmonisation des cabinets d'audits et conseil (ATH):Audit financier, guide pour l'audit de l'information financière. Ed Dunod .
13. **Coopers & Lybrand (2000)**, La nouvelle pratique du contrôle interne, Edition d'organisation, Paris, P.24.
14. **CNCC (1988),** Démarche et organisation de la mission générale ; Tome 1 &2 : Notes d'information N°12.
15. **CNCC (1992),** Appréciation du contrôle interne ; Notes d'information N°3.
16. **CNCC (1999),** Normes ; commentaires, déontologie.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

17. **Fay,S (2002),** Aux Etats-Unis, tous étaient touchés , *le monde économie* ,Dossier « l'Europe peut-elle échapper aux scandales financiers ? » P.2.

18. **Grand, Bernard & Verdalle , Bernard (2000)** , Audit comptable et financier. Ed Economica. P.74

19. **Henri, Alain & Ignace, Monkam Daverat** (1994), Rédiger les procédures de l'entreprise ; Ed d'organisation. P.35

20. **Hutin Herve (2002),** Toute la finance d'entreprise°; Ed d'organisation ; 2eme édition.

21. **IFACI (2001)**, Les cahiers de la recherche : Management des risques, Paris, P.59.

22. **Momar, Wade (1999),** L'union européenne suspend son aide à la cote d'ivoire, Quotidien le soleil du 24 juin 1999.

23. **Mikol, Alain (1999)**, Les audits financiers: comprendre les mécanismes du contrôle légal, 1ère édition, Editions d'Organisation.P.128

24. **Montaigne,Caroline & Jasor,Muriel (2006)**, la fonction achats prend de l'envergure, Les *Les échos, n° 19579 du 10 janvier 2006*, P.12.

25. **Lemant, Olivier (1995)**, La conduite d'une mission d'audit interne, 2ème édition, DUNOD, Paris, P.180.

26. **Legouge, Dominique (1998)**, Le guide de la qualité dans les achats publics ; Ed d'organisation

27. **Papa N'Diaye (2003),** Polémique autour d'un marché de 500 millions , L'hebdomadaire "Le témoin"N°664 : Edition du 26 mai 2003.

28. **Renard, Jacques (2002)**, Théorie et pratique de l'audit interne, 4ème Edition, Editions d'Organisation, Paris, P. 158.

29. **Renard, Jacques (2003)**, L'audit interne ce qui fait débat, Editions MAXIMA, Paris, P.267.

30. **Samba Oumar & Diallo Mamadou (1999)** : Le praticien comptable SYSCOA; Ed Comptable et juridiques ; paris.

31. **Schick, Pierre & Lemant, Olivier (2002)**, Guide de self-audit, 2ème édition, Edition d'Organisation, Paris.

32. **SYSCOA (1999)**, Guide d'application ; Ed Fourcher, paris.

CESAG BIBLIOTHEQUE

Sites Internet

1. Bernard ,RAMANANTSOA , le risque au Cœur de la relation entreprises-société : www.lesechos.fr

Codex

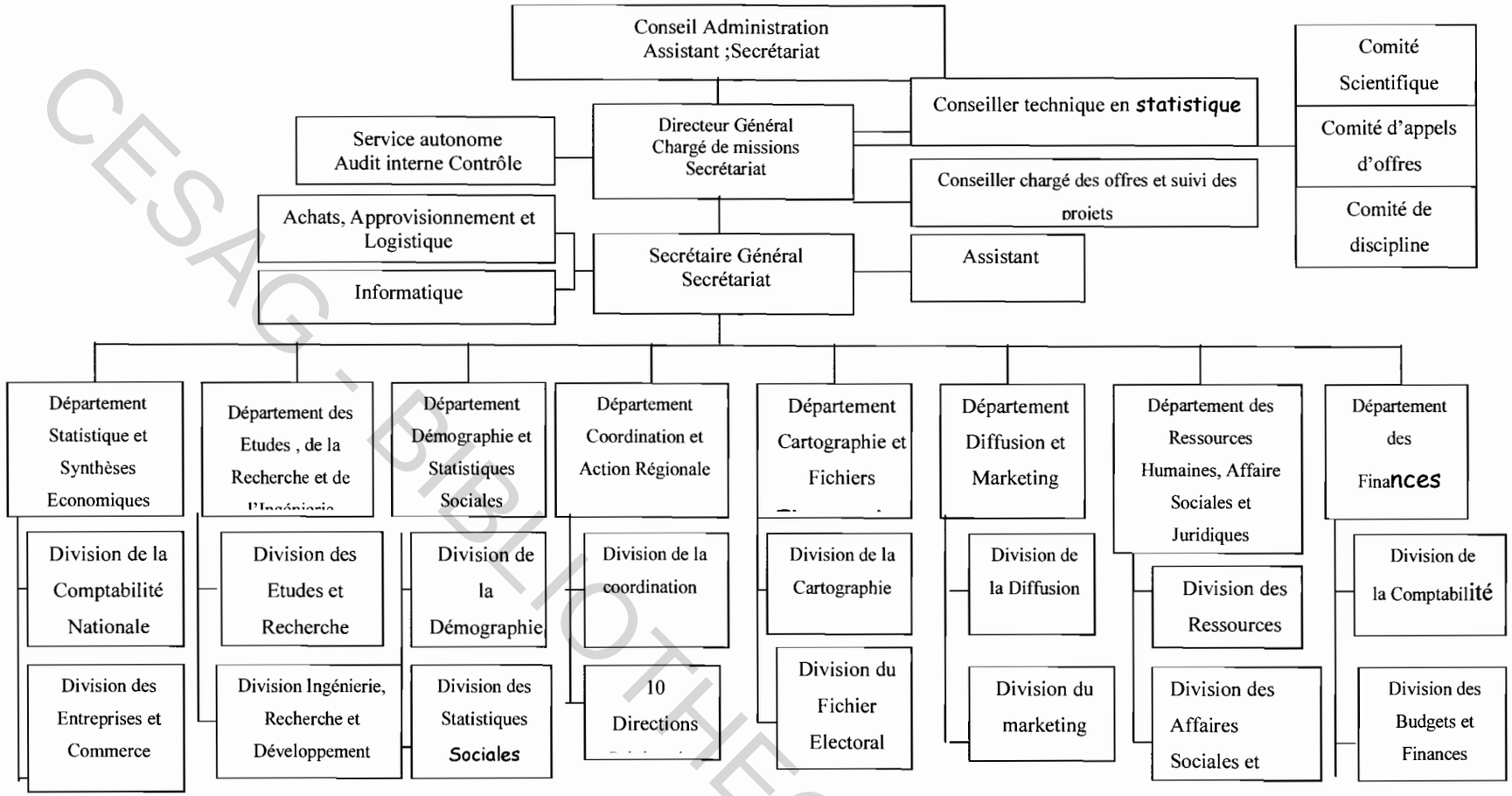
1. **Diallo falillou, (2004)**, Codex de méthodologie de l'audit, Cours du programme DESS Audit et Contrôle de Gestion, CESAG.
2. **Diène, jean batiste (2004),Codex d'audit des approvisionnements, Cours du programme** DESS Audit et Contrôle de Gestion, CESAG.
3. **Sow, N'Gary (2004)**, Audit interne et procédures, Cours du programme DESS Audit et Contrôle de Gestion, CESAG

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 1 : L'ORGANIGRAMME DE L'INS



CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 2 : QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE	SECTION : Achat Fournisseurs	Folio 1/3

Budgétisation et suivie des engagements de dépenses

Objectifs de contrôle :

S'assurer :

- *De l'implication du service achat dans le processus de budgétisation ;*
- *que Les dépenses sont effectuées dans le cadre des limites préfixées ;*
- *qu'aucun dépassement n'est possible sans autorisation ;*

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Une estimation systématique et périodique des besoins est-elle disponible ?		✓			
2.	Existe-il un suivi des besoins n'ayant pas encore donné lieu à l'émission d'une demande d'achat ?		✓			
3.	Existe-t-il des pouvoirs clairs et pertinents pour la validation des demandes d'achat		✓			
4.	Existe-t-il une piste d'audit permettant à partir d'une demande d'achat, de vérifier le processus de détermination des besoins et, inversement, à partir d'une expression des besoins de retrouver la demande d'achat correspondante ?			✓		Aucune matérialisation de la mise en œuvre d'auto contrôle. Existence de demandes d'achat déjà exécutées mais non signées par le conseiller du DG chargé du contrôle interne.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE	SECTION : Achat Fournisseurs	Folio 2/3

Expression des besoins

Objectifs de contrôle : *S'assurer :*

- *de la pré numérotation des DA et de la vérification des séquences numériques*
- *de l'existence d'une liste de personnes habilitées à signer les DA ;*
- *que les achats sont effectués par les personnes habilitées ;*
- *que les demandes expriment les besoins initialement prévus.*

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Les besoins sont-ils exprimés sur des imprimés pré-numérotés ?		✓			
2.	Des informations sur la situation financière des fournisseurs préalablement à la passation de la commandes ont –elles disponibles ?			✓		Inexistence de documentation sur les fournisseurs
3.	Les expressions du besoin sont-elles autorisées par une personne habilitée ?		✓			
4.	Cette personne dispose –t-elle d'informations suffisante pour motiver sa décision			✓		Les dossiers des fournisseurs ne sont pas toujours complets

Sélection des fournisseurs

Objectifs de contrôle :

S'assurer que le choix du fournisseur est effectué conformément à des critères prédéfinis prix, qualités, délai….)

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Existe –t-il une liste de fournisseurs agrées ?			✓		Malgré notre insistance, nous n'avons pu obtenir cette liste jusqu'à la fin de nos travaux
2.	Existe-il -une procédure d'appel d'offre permettant d'obtenir, à qualité égale, les meilleurs prix possibles		✓			
3.	Existe-t-il des critères permettant de		✓			Toutefois, un tableau

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE	SECTION : Achat Fournisseurs	Folio 3/3

Réception de la livraison

Objectifs de contrôle : S'assurer :

- *un BR pré numéroté est systématiquement émis*
- *-les articles livrés et les services reçus sont conformes aux commandes (qualités, quantité et délais);*
- *-Les retours sur livraison ainsi que les avaries et manquants constatés font l'objet d'un suivi particulier*

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Une comparaison systématique entre les réceptions (BR) et les commandes (BC) correspondantes est –t-elle effectué ?		✓			Existence d'un contrôle de cohérence (BR-BC) à la comptabilité et de l'émission d'un certificat de service fait en cas de prestations de services ;
2.	Existe –t-il une procédure de traitements des écarts constatées suite au rapprochement BC-BR			✓		
3.	Existe-t-il une séparation des fonctions de commande, de réception et de contrôle qualité.			✓		Cumul des fonctions de réceptionnistes et de contrôle de la qualité

Réception, contrôle, approbation et comptabilisation des factures fournisseurs

S'assurer :

- *l'apposition de la date, d'un numéro de réception, du tampon facture « original » et du tampon « copie » sur les doubles est fait ;*
- *-les imputations comptables sont correctement faites sur les factures ;*
- *-les factures sont approuvées avant d'être enregistrées.*
- *-les factures des fournisseurs font l'objet d'une comptabilisation et d'un classement correct dans les délais ;*
- *-les dettes dues aux fournisseurs sont correctement reportées ;*
- *-une procédure de cut-off existe.*

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Existe-t-il un seul pole de réception des factures fournisseurs ?		✓			

CESAG - BIBLIOTHEQUE

2.	Existe –t-il un système de numérotation séquentielle à la réception par le service comptabilité ?			✓		Les factures sont datées à la réception par le comptable fournisseur
3.	Les doubles de factures sont –t-elles clairement identifiés la réception (Tampon duplicata ?)			✓		Inexistence de Tampon duplicata

Analyse régulière et suivie des comptes individuels des fournisseurs

***Objectifs de contrôle** : S'assurer :*

- *que l'analyse périodique des comptes fournisseurs est fait ;*
- *-de l'existence d'un suivi particulier des comptes fournisseurs débiteurs*

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Existe il une procédure pertinente et rapide de validation des factures : rapprochement des factures -BC-BL ?		✓			
2.	Un contrôle préalable (validation formalisée) des factures de prestations de service par les personnes ayant les compétences requises est-il mis en œuvre avant la comptabilisation des factures ?		✓			
3.	Existe –t-il une procédure spécifique d'analyse des comptes fournisseurs débiteurs ?			✓		Le comptable fournisseur n'a pu fournir aucune preuve (fomel) d'un quelconque suivi des fournisseurs débiteurs

Règlement des factures

***Objectifs de contrôle** : S'assurer :*

- *de l'existence d'une procédure d'autorisation des règlements« bon à payer »*
- *que les factures ne sont réglées qu'une seule fois.*

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Existe –t-il une définition claire des pouvoirs en matière de « Bon à payer »		✓			
2.	Existe-t-il un système fiable d'estampillage des factures payées ?		✓			

BIBLIOTHEQUE CESAG

	s'assurer que pour chaque commande, deux fournisseurs au moins sont consultés ?					comparatif des offres n'est pas toujours disponible.
4.	Des factures pro formas sont-elle systématiquement demandées ?			✓		Les prix des fournisseurs historiques ne sont toujours challengés par de nouveaux fournisseurs
5.	Existe –il une classification des fournisseurs suite à une évaluation des derniers ?			✓		Cette classification n'est pas disponible puisqu'étant assujetti à l'existence d'une liste de fournisseurs agrées
6.	Le choix du fournisseur est-il réalisé par une personne indépendante de l'initiateur de la DA ?		✓			

La passation de la commande

Objectifs de contrôle :

s'assurer que :

- *les commandes sont passées sur la base stricte des besoins de l'entreprise*
- *les commandes non honorées par les fournisseurs font l'objet d'un suivi strict*

	Questions	Réf rapport	OUI	NON	N/A	Commentaires
1.	Existe-il un contrôle de conformité entre les besoins et les commandes ?		✓			
2.	Existe-t-il des spécimens de signatures pour les personnes habilitées à signer les bons de commandes ?			✓		les personnes habilitées à signer les bons de commandes sont toutefois bien désignée et leur intérimaire le cas échéant aussi
3.	Ces signatures sont-ils à jour ?				✓	

BIBLIOTHEQUE