



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

**INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE
(ISC)**

DESS AUDIT & CONTROLE DE GESTION

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION DE 3EME CYCLE

16^{ème} promotion

THEME

AUDIT DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS DE L'ONG WATERAID DANS LE CADRE D'UN AUDIT CONTRACTUEL

Présenté par : Wendpanga Charles KABORE

Bibliothèque du CESAG



108529

Sous la direction de :

Paulin OUEDRAOGO

Expert comptable diplômé d'Etat

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

CR: Country Representative

AFM: Administrative and Finance Manager

RM : Regional Manager

FM : Finance Manager

BH : Budget Holder

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

FIDEF : Fédération Internationale Des Experts comptables Francophones

IFAC : International Federation of Accountants

SOFIDEC : Société Fiduciaire Internationale D'Expertise Comptable

I.I.A : Institute of Internal Audit

AICPA : American Institute of Certified Public Accountants

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

A. TABLEAUX

Pages

Tableau 1 : synthèse des étapes d'audit du processus d'achat54

Tableau 2: les indicateurs et les critères de mesures59

B. FIGURES

Figure 1 : schéma général du modèle d'approche de l'audit par les risques 56

Figure 2 : modèle d'analyse du processus achats..... 57

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

	Pages
DEDICACE	I
REMERCIEMENTS	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	III
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	IV
TABLE DES MATIERES.....	5
INTRODUCTION.....	7
PREMIERE PARTIE	11
DEFINITIONS ET ASPECTS THEORIQUES.....	11
DES PROCEDURES D'APPROVISIONNEMENT	11
CHAPITRE I : DEFINITIONS DES CONCEPTS AUDIT, CONTROLE INTERNE, PROCEDURES ET RISQUE.	13
1.1 LE CONCEPT D'AUDIT	13
1.2 LE DISPOSITIF DU CONTROLE INTERNE	15
1.3 LA NOTION DE CONTROLE INTERNE.....	16
1.3.1 Définition.....	16
1.3.2 Objectifs du contrôle interne.....	18
1.3.3 Principes du contrôle interne	19
1.3.4 Eléments d'un bon contrôle interne	21
1.3.5 Notion de risques et de procédures.....	25
CHAPITRE II : AUDIT DES PROCEDURES D'APPROVISIONNEMENT	27
2.1 IDENTIFICATION DES RISQUES LIES AU PROCESSUS D'ACHAT.....	27
2.1.1 Identification des risques inhérents.....	27
2.1.2 L'identification des risques liés à la culture et au style de management	35
2.2 DESCRIPTIONS DES PROCEDURES D'ACHAT	36
2.2 1 Achat hors marché	36
2.2.2 Achats dans le cadre du marché public.....	42
2.2.3 Gestion des stocks.....	49
2.2.4 La démarche d'audit du processus achats	50
CHAPITRE III : MODELE D'ANALYSE ET METHODOLOGIE DE RECHERCHE	56
3.1 SCHEMA GENERAL DU MODELE D'APPROCHE DE L'AUDIT PAR LES RISQUES	56
3.2 MODELE D'ANALYSE DE L'AUDIT DU PROCESSUS ACHATS.....	57
3.3 LES INDICATEURS ET LES CRITERES DE MESURE ET METHODE DE COLLECTE DE DONNEES	58
3.3.1 Indicateurs et critères de mesure	58
3.3.2 Outils techniques de collecte des données	61
DEUXIEME PARTIE : CAS PRATIQUE	63
CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA STRUCTURE	65
1.1 PRESENTATION DE SOFIDEC	65
1.2 PRESENTATION DU PROJET WATERAID.....	67
1.2.1 Administration générale	67

1.2.2 Organisation interne du Bureau	69
CHAPITRE V : REVUE DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS.....	76
2.2 DESCRIPTION DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS EN VIGUEUR A WATERAID	76
2.2.1 Formulation ou expression des besoins	76
2.2.2 Procédures de consultation/sélection des fournisseurs et prestataires de services	78
2.2.3 Cas particulier des Contrats.....	82
CHAPITRE VI : AUDIT DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS	86
3.1 EVALUATION DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS.....	86
3.1.1 Test d'existence.....	86
3.1.2 Test de permanence.....	87
3.1.3 Examen des procédures	87
3.1.4 Analyse de l'organisation du service approvisionnement	95
3.1.5 Evaluation et classification des risques	95
3.2 RECOMMANDATIONS	96
3.2.1 Procédures d'engagement des dépenses	96
3.2.2 Procédures de gestion du carburant.....	97
3.2.3 Procédures de gestion des immobilisations.....	97
3.2.4 Procédures de gestion des fournitures.....	97
3.2.5 Sécurité informatique	97
3.2.6 Procédures de gestion comptable et budgétaire	98
CONCLUSION	99
ANNEXES	101
TABLE DES ANNEXES	102
BIBLIOGRAPHIE.....	110

INTRODUCTION

Conformément à l'article 69 du droit comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) (SAMBE. & al, 2003 : 959) «l'entreprise doit, sous sa responsabilité, déterminer les procédures nécessaires à la mise en place d'une organisation comptable permettant aussi bien un contrôle interne fiable que le contrôle externe. »

Mais, force est de constater que la plupart de nos entreprises ne perçoivent pas la nécessité du manuel de procédures ou, au pire des cas, ignore son existence. Au Burkina Faso, le décret 98-393/ES/EM/MFDI du 15/09/1998 définit dans son article 2, le manuel de procédures comme étant un instrument de gestion et de suivi des activités concourant à la réalisation des missions d'une structure.

Le manuel de procédures permet non seulement à toute personne étrangère au service de se familiariser rapidement avec les procédures comptables et financières en vigueur, mais aussi de faciliter l'information du personnel de l'entreprise sur le système en vigueur. Il sert également de guide de travail pour le personnel de l'entreprise. Ainsi toutes les opérations de l'entreprise telles que les opérations d'achats doivent être régies par des procédures.

Le processus achat, qui regroupe toutes les opérations relatives à l'acquisition des biens et services nécessaires au fonctionnement de l'entreprise depuis l'expression du besoin jusqu'au règlement de la facture fournisseur, revêt une importance indéniable et capitale dans la réalisation de la performance de l'entreprise. En effet, les approvisionnements, qui font intervenir au niveau du compte de résultat, les comptes de charges, concourent à la détermination des soldes intermédiaires (marge brute, valeur ajoutée) et du résultat net de l'entreprise. Aussi la recherche de la performance et de la compétitivité oblige les entreprises à maîtriser le processus de leurs approvisionnements.

Les insuffisances du dispositif de contrôle interne des procédures d'approvisionnement exposent l'entreprise aux risques suivants :

- des achats anarchiques au détriment de l'intérêt de l'entreprise et des prévisions ;
- l'approbation de factures qui ne correspondent à aucune livraison ou établies sur des bases erronées ;
- la collusion entre l'acheteur réceptionnaire et le fournisseur ;
- le double règlement de factures ou de réutilisation de factures déjà réglées ;
- la non comptabilisation de factures concernant l'exercice ;
- l'absence de référentiel sur lequel les auditeurs vont s'appuyer pour apprécier l'efficacité du contrôle interne.

Les principales causes de ces différents risques peuvent résulter de :

- la faiblesse du dispositif de contrôle interne mis en œuvre,
- la non mise à jour du manuel de procédures,
- la mauvaise application des procédures en vigueur,
- etc.

Pour y remédier, le projet WaterAid Burkina dispose de plusieurs solutions qui sont:

- la relecture du manuel de procédures afin de relever les dysfonctionnements actuels ;
- l'évaluation périodique du contrôle interne en vue de prévenir les risques futurs ;
- le diagnostic des procédures afin de déceler les risques qui sont susceptibles d'affecter son fonctionnement.

A notre avis, la dernière solution nous paraît la meilleure pour répondre aux préoccupations des dirigeants. C'est pourquoi le projet WaterAid Burkina qui ne dispose pas de compétences internes pour faire l'audit de ces procédures a retenu, après un appel d'offre, le cabinet SOFIDEC (Société Fiduciaire Internationale D'Expertise Comptable) qui m'a fait l'honneur de diriger ladite mission.

Dès lors, compte tenu de l'incertitude de l'environnement externe, le projet WaterAid Burkina se pose la question de savoir : dans quelle mesure le dispositif actuel de contrôle interne du processus achats permet-il une maîtrise des risques inhérents à son déroulement ? c'est-à-dire :

- quels sont les principaux facteurs de risques associés au processus d'approvisionnement ?
- quelle est la démarche à adopter par l'auditeur ?
- quelle est l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en place ?
- quelle amélioration peut-on y apporter ?

Pour ce faire, nous avons choisi d'approfondir nos connaissances sur ladite question à travers l'étude du thème suivant : Audit du processus d'achat de l'ONG waterAid dans le cadre d'un audit contractuel. Le choix de notre thème se justifie par le fait que les achats représentent une part importante des charges de l'entreprise dont la performance conditionne la maîtrise de celles-ci. D'où la nécessité d'évaluer périodiquement les risques liés au processus achats afin de relever les forces et les faiblesses et de formuler des recommandations.

Ainsi, notre objectif principal est d'apprécier le niveau de risque lié au cycle achat - fournisseur et en cas d'insuffisances liées à l'application des procédures ou de faiblesses de conception de faire une proposition d'amélioration tenant compte de l'existant. A travers cet objectif principal nous allons :

- évaluer les procédures d'approvisionnement afin de mettre en évidence les risques éventuels ;
- analyser ces risques et faire des recommandations ;
- proposer éventuellement de nouvelles procédures relatives au processus achats.

Cette étude présente un triple intérêt qui se développe comme suit :

- **Pour l'entreprise** : elle permettra à l'entreprise de comprendre l'utilité et la nécessité de disposer de bonnes procédures et de les appliquer correctement. Aussi elle pourra s'inspirer des conclusions de cette étude afin de s'améliorer ;
- **Pour le lecteur** : cette étude permettra aux lecteurs d'appréhender toute la théorie relative à l'évaluation du contrôle interne des risques du processus

susmentionné. Le lecteur disposera d'informations concernant l'organisation et le fonctionnement de l'entreprise et des conclusions de nos travaux ;

- **Pour le stagiaire :** ce travail nous permettra de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises relatives aux nouveaux concepts d'audit et de cerner la démarche d'évaluation des procédures selon une approche par les risques. Cette expérience en entreprise nous permettra aussi de comprendre l'organisation et le fonctionnement de l'entité auditée.

Ce mémoire comprend deux parties. La première constitue le cadre théorique proprement dit, tandis que la seconde présente l'aspect pratique de notre étude.

Dans la première partie, consacrée aux généralités sur les procédures d'approvisionnement, nous donnerons d'abord une définition des concepts d'audit, de contrôle interne et de procédures. Nous décrirons les procédures d'approvisionnement et examinerons les risques éventuels liés au contrôle interne et indiquerons ensuite les tests nécessaires pour les détecter et y remédier. Enfin, nous mettrons en évidence dans cette première partie la nécessité de la mise en place d'un bon système de gestion des stocks et le modèle d'analyse que nous avons utilisé.

Dans la deuxième partie, nous présenterons le cabinet SOFIDEC et le projet WaterAid Burkina puis procéderons à la revue et à l'audit des procédures d'approvisionnement de la structure auditée à l'issue duquel nous formulerons des recommandations.

PREMIERE PARTIE

**DEFINITIONS ET ASPECTS THEORIQUES
DES PROCEDURES D'APPROVISIONNEMENT**

INTRODUCTION

Notre objectif dans cette première partie est de définir les concepts de base en matière d'audit et de contrôle interne dans un premier chapitre et dans un second chapitre développer les aspects théoriques des procédures d'approvisionnement. Nous terminerons cette première partie en décrivant dans le dernier chapitre la méthodologie d'approche et le modèle d'analyse.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE I : DEFINITIONS DES CONCEPTS AUDIT, CONTROLE INTERNE, PROCEDURES ET RISQUE.

Dans ce chapitre, il sera question de définir les concepts d'audit, de dispositif, de contrôle interne, de procédures et de risques. Nous examinerons successivement ces concepts dans les sections suivantes :

1.1 LE CONCEPT D'AUDIT

Le mot audit, de nos jours utilisé dans les pays francophones, est arrivé des pays anglo-saxons, malgré son origine latine (audire qui signifie écouter). L'audit est un passage en revue, devant conduire à une évaluation, à une appréciation d'un programme ou d'une procédure. Généralement pratiqué dans les domaines comptable et financier, il a été depuis quelques années étendu à toutes les activités de l'entreprise.

L'audit financier a pour objectif la certification des états financiers ou l'attestation que ces derniers sont réguliers et sincères.

Quant à, l'audit opérationnel, c'est l'examen critique des performances et de l'efficacité des fonctions dans l'entreprise ; il peut s'agir des systèmes d'information et d'organisation, des méthodes de direction, des conditions d'exploitation et des résultats de l'entreprise, de sa stratégie.

L'audit financier peut être mené dans un cadre contractuel (déterminé par les dirigeants de l'entreprise) et/ou dans le cadre prévu par la loi (obligation pour le plus grand nombre d'entreprises d'avoir un ou plusieurs commissaires aux comptes, pour effectuer un contrôle annuel des comptes et apporter aux actionnaires l'assurance de la qualité de l'information financière qui leur est communiquée).

Selon **COMBES & al (1997 : 6)** l'appréciation de la qualité de l'information financière se fait à travers les quatre critères suivants :

- **la prudence** qui est l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert, sur l'avenir, d'incertitudes présentes susceptibles de grever le

patrimoine et les résultats de l'entreprise ;

- **la régularité** des comptes signifie la conformité à la réglementation ou en son absence, aux principes généralement admis ;
- **la sincérité** des comptes concerne l'évaluation correcte des valeurs comptables et l'appréciation raisonnable des risques et des dépréciations par les dirigeants de l'entreprise auditée (leur compétence en la matière devra être appréciée, leur simple bonne foi ne pouvant suffire) ;
- **l'image fidèle** permet de donner l'image la plus objective possible de la réalité de l'entreprise.

L'audit peut être mené par des experts indépendants de l'entreprise (audit externe) ou par des salariés de la structure auditée (audit interne). La pratique de l'audit externe est régie par des normes et une méthodologie bien définies dont l'application est contrôlée par les organisations des professionnels. Ces normes s'érigent en obligation légale et permettent à l'auditeur d'émettre une opinion objective et motivée, et d'effectuer les travaux de qualité. La démarche généralement utilisée par l'auditeur va de la prise de connaissance de l'entité auditée en passant par l'évaluation du contrôle interne, de l'examen des comptes à l'émission d'une opinion motivée et la formulation des recommandations.

Notre travail s'inscrit dans le cadre de l'audit externe des procédures d'approvisionnement, consistant en l'examen du processus achats dont l'importance dans l'entreprise n'est plus à démontrer.

Pour ce qui est de l'audit interne, il est une activité indépendante et objective exercée par les salariés d'une structure économique. Il est une technique d'assistance au management de l'entreprise. Selon l'**I.I.A (the Institute of Internal Audit)**: « l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité ».

De ce qui précède, l'audit interne est une activité et non une fonction, comme dans l'ancienne définition. Il s'oriente vers une assurance sur le degré de maîtrise des risques, ce qui va au-delà de l'évaluation d'une conformité à des critères préétablis, une réponse à des attentes d'aide et de conseils, une création de valeur ajoutée à l'instar d'autres activités de l'entreprise. L'audit interne se focalise sur les objectifs de l'organisation et les risques, ainsi que la recherche de solutions d'amélioration.

L'audit interne dont l'objectif est d'apprécier la bonne maîtrise des activités de l'entreprise et de recommander les actions pour les améliorer doit mettre en place un bon dispositif de contrôle interne afin de permettre à l'entreprise de maîtriser les risques inhérents à son activité. La nécessité de mettre en place un bon dispositif de contrôle interne est primordiale, pour cela nous tenterons dans la section suivante d'aborder ladite question.

1.2 LE DISPOSITIF DU CONTROLE INTERNE

Le dispositif de contrôle interne dans l'entreprise est comparable au système nerveux dans le corps humain. Il fournit normalement toutes les informations à l'ensemble de l'entreprise et reçoit en retour le feed-back.

Il s'agit donc, de façon permanente, de la mise en place et de l'adaptation des systèmes de management adéquats à l'entreprise. Le dispositif général se compose de plusieurs éléments dont le principal élément constitue les ressources humaines.

Toutefois, tout bon dispositif de contrôle interne doit respecter un certain nombre de caractéristiques qui se développent comme suit (MADERS & al , 2004: 91) :

- **la capacité à donner une image à un moment donné et à donner une tendance par évolution dans le temps.** Ceci consiste à donner une image fidèle de la situation de tous les risques de l'entreprise à une période donnée et de permettre une évolution prévisible ;
- **la capacité à donner la vision globale et détaillée.** Cela signifie que le dispositif doit pouvoir fournir non seulement une vision globale mais aussi des

zooms sur des risques spécifiques, des processus ou des entités aux différents destinataires ;

- **la capacité à alimenter le central et le local.** Le dispositif doit permettre aux acteurs du contrôle interne de pouvoir prendre des décisions ;
- **la capacité à disposer de contrôle au premier degré et au second degré.** C'est-à-dire que le dispositif doit comporter deux niveaux de contrôle à savoir le contrôle exercé par les opérationnels et le contrôle à posteriori par des spécialistes.

Après avoir apporté quelque précision sur la notion de dispositif, qu'en est-il de la notion de contrôle interne ?

1.3 LA NOTION DE CONTROLE INTERNE

En résumé, le contrôle interne a été mis en œuvre par les dirigeants pour répondre à leur souci d'assurer la protection du patrimoine de leurs entreprises et la qualité des informations produites. Dans cette section, nous essayerons de donner une définition du contrôle interne et de ses objectifs.

1.3.1 Définition

Le contrôle interne est un dispositif, un processus mis en place par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une structure afin de maîtriser les risques inhérents ou de fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes (**COSO-Committee of Sponsoring Organisations of the treadway commission.1992**) :

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

Cette définition appelle de notre part le commentaire suivant :

- le contrôle interne est un **processus**. Cela signifie que le contrôle interne est un ensemble d'actions qui se répandent à travers toutes les activités de l'entreprise. C'est un moyen d'arriver à ses fins (pour l'auditeur externe) et une fin en soi pour l'auditeur interne ;
- Le contrôle interne est l'œuvre des **hommes** car il est mis en place par le personnel de l'entreprise. C'est le personnel qui fixe les objectifs et met en place les mécanismes de contrôle. En retour, le contrôle interne influe sur les actions du personnel de l'entreprise ;
- le contrôle interne ne peut offrir à ses auteurs qu'une **assurance raisonnable** quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise. Car la probabilité de réalisation de ceux-ci est soumise aux limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Le concept d'assurance raisonnable se rapporte à l'ensemble des éléments probants recueillis dont l'auditeur a besoin pour pouvoir conclure sur le niveau de maîtrise des risques.

Le contrôle interne est aussi selon la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes), **normes 2102 et commentaires** « un ensemble de mesures de contrôle, comptables ou autres, que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découlent.

Le contrôle interne ainsi défini doit permettre l'assurance raisonnable que :

- les opérations sont exécutées conformément aux décisions de la direction (système d'autorisation et d'approbation) ;
- les opérations sont enregistrées de telle façon que les comptes annuels qui en découlent sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise (contrôle interne fiable lors du traitement des données et de l'élaboration des comptes annuels) ;
- les actifs de l'entreprise sont sauvegardés (séparation des tâches, contrôle physique sur les actifs, service d'audit interne...) ».

Tout comme le concept précédent nous tenterons dans les prochaines lignes de définir et d'analyser les objectifs du contrôle interne.

1.3.2 Objectifs du contrôle interne

Les objectifs généraux du contrôle interne peuvent se regrouper en quatre (04) ensembles que nous nous proposons d'analyser dans ce sous point. Les objectifs généraux du contrôle interne selon (RENARD ; 2004 : 138) se présentent comme suit :

- **la sécurité des actifs,**
- **la qualité des informations,**
- **le respect des directives,**
- **l'optimisation des ressources.**

L'analyse de ces objectifs généraux se développe comme suit :

1.3.2.1 La sécurité des actifs

Contrairement aux premiers énoncés qui parlaient de « la protection et de la sauvegarde du patrimoine », cet objectif prend en compte non seulement les actifs immobilisés de toute nature mais aussi trois autres éléments non moins importants :

- les hommes dont l'importance au sein de l'entreprise n'est plus à démontrer,
- L'image de l'entreprise,
- La technologie.

1.3.2.2 La qualité des informations

Le contrôle interne doit fournir des informations qui reflètent l'image réelle de l'entreprise. L'information doit être :

- fiable et vérifiable c'est-à-dire bonne et exacte ;

- exhaustive. C'est-à-dire que le contrôle interne doit garantir la qualité des enregistrements à la source des données primaires et veiller à ce que tous les éléments soient pris en compte dans le processus de traitement ;
- pertinente c'est-à-dire que l'information doit être adaptée au but poursuivi par l'entreprise ;
- disponible et donc facilement accessible.

1.3.2.3 Le respect des directives

Les directives regroupent les dispositions législatives et réglementaires mais ne se limitent pas aux lois, règlements et contrats. Les dispositifs de contrôle interne s'étendent aussi aux différentes instructions du management de l'entreprise.

1.3.2.4 L'optimisation des ressources

C'est l'utilisation économique et efficace des ressources. Selon la **Norme 2110.A1** l'auditeur doit surveiller et évaluer l'efficacité du management des risques de l'organisation. Ce qui implique une gestion des risques à travers divers moyens comme la cartographie des risques.

Après avoir défini les objectifs du contrôle interne, qu'en est-il des fondamentaux du contrôle interne ?

1.3.3 Principes du contrôle interne

Le dispositif de contrôle interne doit, en tout état de cause, respecter les fondamentaux de contrôle interne que sont (**MADERS & al , 2004 : 94; 95**) :

1.3.3.1 La séparation des fonctions

Il s'agit de la séparation des fonctions d'autorisation, d'exécution, de comptabilisation et de contrôle des opérations. De plus, l'existence de listes précisant le type d'habilitation, de délégation ou d'autorisation est indispensable.

1.3.3.2 La réalité des informations

Toutes les informations doivent traduire quelque chose de réel. Et ceci dans le souci d'aboutir à une image fidèle de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

1.3.3.3 Les pistes d'audit

Il s'agit de la possibilité de reconstituer dans un ordre logique toutes les opérations ; justifier toute information par une pièce d'origine à partir de laquelle on doit pouvoir remonter suivant un cheminement bien défini au document de synthèse, et réciproquement ; expliquer l'évolution des soldes d'un arrêté à l'autre par la conservation des mouvements ayant affecté les postes comptables.

1.3.3.4 Les codes d'accès informatiques

L'existence de codes informatiques confidentiels est obligatoire. Ceux-ci permettent de limiter l'accès aux fichiers et aux programmes. Il doit être possible de savoir qui a le droit de consulter quel fichier, de mettre à jour quelle base de données et de modifier quelle application informatique. De plus, ces codes informatiques doivent comporter plusieurs caractères que l'opérateur doit changer régulièrement. Enfin, son poste de travail doit se mettre en veille automatiquement en cas de non utilisation afin d'éviter d'éventuelle utilisation par quelqu'un d'autre.

1.3.3.5 La séquence des traitements

Il s'agit d'identifier les activités à retrouver dans tout le processus de traitement des opérations.

1.3.3.6 Le manuel des procédures

Il doit décrire les modes opératoires et préciser les personnes qui ont à effectuer les contrôles au premier degré (contrôle effectué par les employés durant le traitement de chaque opération), la périodicité de ces contrôles ainsi que leur nature (contrôle exhaustif, par sondage, global ou par exception).

La probabilité d'apparition du risque et sa gravité permettront de choisir le bon type de contrôle. Cependant, le type de contrôle dépend aussi du niveau de compétence et de motivation des personnes concernées par le risque en question.

- dans le cas d'un contrôle exhaustif, toutes les opérations doivent être contrôlées ;
- dans le cas d'un contrôle par sondage, un échantillon des opérations doit être contrôlé ;
- dans le cas d'un contrôle global, le montant total des opérations doit être contrôlé ;
- dans le cas d'un contrôle par exception, seules les opérations dépassant un certain montant doivent être contrôlées.

Le respect de ces principes du contrôle interne est indispensable dans une structure pour garantir un bon contrôle interne. Cependant, quels sont les éléments d'un bon contrôle interne ?

1.3.4 Eléments d'un bon contrôle interne

Le contrôle interne est composé des éléments interdépendants qui découlent de la façon dont l'activité est gérée et qui sont intégrés aux processus de gestion. Le développement de ces éléments se présente comme suit :

1.3.4.1 L'environnement de contrôle

L'importance de l'environnement de contrôle dans la culture d'une entreprise n'est plus à démontrer, puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles. Fondement de tous les autres éléments du contrôle interne, il impose discipline et organisation. Les facteurs comme l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel ; la philosophie des dirigeants et le style de management ; la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation ; et l'intérêt manifesté par le Conseil d'Administration et sa capacité à indiquer clairement les objectifs sont des éléments qui influent sur l'environnement de contrôle. **(COOPERS et LYBRAND, 2000 : 35).**

La compagnie nationale des commissaires aux comptes à propos de l'intégrité, l'éthique et de la compétence du personnel dit que : « sans un personnel qualifié (ayant une compétence et une formation correspondant à ses tâches) et consciencieux, tout système est voué à l'échec. La fiabilité du contrôle interne est donc dépendante de la qualité des personnes qui le font fonctionner et des mesures prévues pour assurer cette qualité » (CNCC, 1992 : 33).

Pour COLLINS et VALIN (1992:49) tout dirigeant qui ne fait face à aucun contre pouvoir est capable de commettre des irrégularités importantes et peut réussir à les cacher durant une certaine période.

De ce qui précède, il est donc impérieux de mettre en place un bon système d'organisation capable de prévenir d'éventuelles fraudes ou actes irréguliers ; et de détecter à temps les erreurs et les malversations diverses.

Un bon système d'organisation se caractérise par :

- la définition des responsabilités ;
- la séparation des tâches et des fonctions (entre l'opérationnel, la protection ou la conservation, l'enregistrement et le contrôle) ;
- la description des fonctions ;
- le système d'autorisations (RENARD, 1998 :128-135).

Cependant, l'organisation et la mise en place de moyens matériels de protection doivent être fonction des risques liés aux spécificités propres à chaque type d'organisation. Il est impérieux d'évaluer ces risques afin d'apprécier leur portée sur la réalisation des objectifs de l'entreprise et de mettre en place une organisation appropriée.

1.3.4.2 L'évaluation des risques

L'évaluation des risques est indispensable dans l'entreprise car cette dernière est permanemment confrontée à un ensemble de risques externes et internes. Toutefois, avant toute évaluation, la nécessité de définir des objectifs compatibles et répondant à des règles de cohérence interne est indispensable. L'évaluation des risques consiste en l'identification et

l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs que l'entreprise s'est fixée; c'est un processus qui permet de déterminer comment ces risques devraient être maîtrisés. Compte tenu de la permanente évolution de l'environnement, du contexte réglementaire et des conditions d'exploitation, la nécessité de disposer de méthodes permettant l'identification et la maîtrise des risques spécifiques liés au changement est primordiale (**SOW N'Gary, codex AI**).

1.3.4.3 Les activités de contrôle

Définies comme l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management, les activités de contrôle permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Ces activités de contrôle qui sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de la structure comprennent des actions aussi variées qu'approuver et autoriser, vérifier et rapprocher, apprécier les performances opérationnelles, la sécurité des actifs ou la séparation des fonctions. Selon (**COOPERS et LYBRAND, 2000:71**), les activités de contrôle sont l'application des normes et procédures destinées à assurer l'exécution des directives émises par le management en vue de maîtriser les risques. Elles se caractérisent par :

- une organisation de la comptabilité de façon à fournir les preuves de la validité des enregistrements ;
- l'utilisation des moyens informatiques par une conception rigoureuse du système de traitement et de production de l'information ;
- la prénumérotation des documents ou la numérotation pour les documents provenant des tiers ;
- les contrôles arithmétiques pour s'assurer que les totaux sont bien constitués de l'addition des divers montants ;
- les rapprochements pour détecter a posteriori les erreurs qui ont pu être commises malgré l'ensemble des sécurités mis en place ;
- la matérialisation à l'aide de signatures, initiales, tampon, ou paraphe de tout contrôle effectué ou de tout traitement réalisé (**CNCC, 1992 : 30-32**).

1.3.4.4 L'information et la communication

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans les délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. Les systèmes d'information et de communication sont articulés autour de ces activités de contrôle. Ils permettent au personnel de recueillir et d'échanger les informations nécessaires à la conduite, à la gestion et au contrôle des opérations. Ces activités produisent des données opérationnelles, financières, ou encore liées au respect des obligations légales et réglementaires, qui permettent de gérer et de contrôler l'activité.

Il ne suffit pas d'avoir ou de produire des informations de qualité du point de vue de la fiabilité, de l'exhaustivité et de la pertinence, mais il faut disposer d'un système de communication permettant à tout le personnel d'avoir ces informations au moment opportun et de participer de façon efficace à la gestion des activités (**COOPERS et LYBRAND, 2000 : 81**). Un bon système de communication comprend :

- les procédures écrites qui doivent préciser les modalités de circulation, les méthodes de traitement, la périodicité des analyses et les contrôles qui permettent de déceler les déviations par rapport à la norme ;
- les supports utilisés pour véhiculer l'information qui doivent avoir un format bien clair, un emplacement pour la matérialisation des contrôles nécessaires et une prénumérotation pour permettre leur suivi ;
- les rapports financiers ou de gestion préparés et synthétisés régulièrement pour permettre une exploitation rapide, surtout à des fins de prévisions ;
- le manuel de procédures pour faciliter à tout moment la compréhension du système de traitement des tâches et la réalisation des contrôles (**CNCC, 1992 : 26-32**).

Le dispositif de contrôle ne peut être efficace en l'absence d'une cohésion d'ensemble des composantes du système d'où la nécessité de mettre en place un système de pilotage de l'ensemble dans le but d'identifier les incohérences et d'y remédier.

1.3.4.5 Le pilotage

Les systèmes de contrôle interne doivent être contrôlés, afin que soient évaluées à temps les performances qualitatives. Pour cela, il convient de mettre en place un système de pilotage permanent, de procéder à des évaluations périodiques ou encore de combiner les deux méthodes. Le pilotage est composé des fonctions habituelles de gestion et de supervision et tout autre acte effectué par le personnel afin d'évaluer la qualité du contrôle interne. (COOPERS et LYBRAND, 2000 : 16).

Après avoir abordé les éléments essentiels d'un bon contrôle interne, il est opportun que nous nous penchions sur l'ossature du contrôle interne, soit les procédures en vigueur. Qu'en est-il exactement ? Voici la question à la quelle nous tenterons de répondre maintenant.

1.3.5 Notion de risques et de procédures

1.3.5.1 La notion de risques

Selon (MADERS & al, 2004: 218) «le risque est un évènement susceptible de mettre en cause la réalisation des objectifs de l'entreprise». Nous distinguerons les risques internes et ceux externes à l'entreprise.

1.3.5.2 La notion de procédures

La procédure est un ensemble de tâches qu'il faut mettre en œuvre à la suite d'un événement donné afin d'aboutir au résultat attendu. C'est un moyen de mettre à la disposition de tous, sous forme de documents accessibles, les méthodes appropriées et préconisées dans l'entité et de faire connaître les conséquences d'erreurs éventuelles. La formalisation des procédures d'une structure permet d'améliorer la diffusion du savoir-faire. Selon HENRY et DAVERAT (1998 :16) «une procédure est également un enchaînement de tâches élémentaires standardisées, déclenchées en amont par l'expression d'un besoin quelconque, limitées en aval par l'obtention d'un résultat attendu.

L'objectif de la rédaction de procédures consiste à expliquer dans un langage directement accessible, qui fait quoi, où, quand, comment et pour quelle fin ». Une procédure

doit avoir les caractéristiques suivantes :

- être claire c'est-à-dire être accessible rapidement,
- être concrète, donc d'une lecture facile,
- être précise et donc d'un contenu explicite,
- et réaliste c'est-à-dire être constamment mise à jour.

Toute procédure a besoin d'être constamment mise à jour pour être efficace d'où la nécessité de l'évaluer périodiquement.

Après avoir défini les concepts susmentionnés, nous allons passer en revue la procédure d'approvisionnement avec les risques associés à chaque étape.

CHAPITRE II : AUDIT DES PROCEDURES D'APPROVISIONNEMENT

Au regard de l'importance de la fonction achat, certaines entités consacrent entièrement une structure à cet effet. Cette structure qui s'occupe uniquement des achats communément appelée Approvisionnement est souvent érigée soit en Direction, soit en Département ou soit en Service selon la taille de l'entité et l'importance des approvisionnements. Le rôle du service achat qui est de mettre à la disposition tous biens et services nécessaires à son activité dans les meilleures conditions possibles (qualité, délai et prix).

Dans ce chapitre, après avoir identifier les risques inhérents au processus achats , nous passerons en revue les procédures d'achat selon qu'ils sont effectués dans le cadre du marché public ou hors marché public puis nous développerons la démarche que nous allons utiliser.

2.1 IDENTIFICATION DES RISQUES LIES AU PROCESSUS D'ACHAT

Il s'agit pour nous dans cette partie d'identifier les risques inhérents au processus d'approvisionnement. Le processus d'achat peut être décomposé suivant les étapes ci-après :

- expression des besoins ou demande d'achat,
- passation de la commande,
- réception des articles,
- stockage ou mise en consommation,
- réception de la facture,
- traitement de la facture et comptabilisation,
- paiement de la facture et comptabilisation.

2.1.1 Identification des risques inhérents

2.1.1.1 Objectifs du contrôle interne du processus achats

Avant l'analyse des risques, il faut le rappeler qu'en matière d'approvisionnement, le contrôle interne vise les objectifs ci-après (OUEDRAOGO. Paulin ; programme de travail) :

- une séparation des fonctions incompatibles en vue de mieux maîtriser les risques ;
- une assurance que le besoin exprimé, a été budgétisé ;
- une assurance que les commandes correspondent à un besoin réel du service demandeur et dûment budgétisées et autorisées par les personnes habilitées ;
- une assurance que les commandes non honorées par les fournisseurs font l'objet d'un suivi particulier et donnent lieu à des relances périodiques ;
- une assurance que la sélection des fournisseurs s'est effectuée selon le critère du mieux disant ;
- une assurance que les biens livrés ont fait l'objet d'une commande et correspondent aux spécifications de la commande ;
- une assurance que les retours sur achats de même que les anomalies, les manquants font l'objet de contrôle et de suivi strict afin d'obtenir des avoirs y relatifs ;
- l'assurance que les factures reçues des fournisseurs font l'objet de vérification conséquente conformément aux commandes et aux réceptions et transmises aux services concernés dans les délais acceptables ;
- l'assurance que les factures fournisseurs font l'objet d'une comptabilisation et d'un classement correct dans un délai raisonnable ;
- l'assurance que les factures fournisseurs réglées correspondent à des livraisons effectives non encore payées et échues, et font l'objet d'une comptabilisation.

2.1.1.2 Par rapport aux expressions des besoins

Objectifs : le contrôle interne doit garantir que les besoins sont correctement déterminés, que l'entreprise ne réalise pas d'achats inutiles et que les commandes nécessaires sont correctement lancées.

Risques potentiels : le principal risque que nous avons pu identifier est celui des achats anarchiques correspondant à des achats non nécessaires et non approuvés (**BARRY, 2004 : 42**). Pour y remédier, il est nécessaire que toute demande d'achat soit approuvée par une personne habilitée à cet effet et que le service achat dispose de la liste des personnes signataires.

La demande d'achat doit non seulement comporter toutes les spécifications techniques du bien demandé mais aussi correspondre à un besoin budgétisé et autorisé par les personnes désignées à cet effet. La pré-numérotation des demandes d'achat permet de maîtriser les risques éventuels y afférents. Pour une bonne gestion des achats, une distinction entre des fonctions acheteur et utilisateur est nécessaire. Après l'expression des besoins, quels sont les risques liés à la préparation des achats ?

2.1.1.3 La passation de la commande

Objectifs : le contrôle interne doit garantir que les achats sont réalisés dans les conditions optimales de qualité, de prix et de délai.

Risques potentiels : à ce niveau, les risques que nous avons identifiés sont essentiellement des commandes réalisées anarchiquement sans tenir compte de la trésorerie à court terme, des demandes d'achat et des priorités de l'entreprise (commandes excédentaires ou non conformes aux besoins de l'entreprise, commandes onéreuses par rapport aux conditions générales du marché et au non respect de leurs engagements par les fournisseurs qui jouent négativement sur le fonctionnement de l'entreprise) des commandes non autorisées et non budgétisées et l'absence de suivi des commandes (**BARRY, 2004 : 42**).

Pour arriver à maîtriser tous ces risques, il convient de procéder à :

- une pré-sélection des fournisseurs selon des critères bien définis (mieux disant) et à une bonne définition des spécifications des produits dans le cahier de charges ;
- la tenue et la mise à jour du fichier fournisseur (tous les renseignements concernant chaque fournisseur ainsi que leur codification) ;
- la tenue d'une liasse de commande unique pour la société, pré numérotée et comportant des conditions générales d'achat régulièrement mises à jour et mises à la disposition du seul personnel autorisé à effectuer les achats ;
- l'impossibilité de passer une commande sans demande d'achat correctement remplie et budgétisée ;

- la vérification contradictoire des termes de la commande avant envoi aux fournisseurs ;
- la vérification que toutes les commandes comportent la signature des personnes habilitées à le faire ;
- la mise à jour de la liste nominative des signataires autorisés à engager l'entreprise vis-à-vis des tiers ;
- le suivi strict des retours des accusés de commandes et de leur complète conformité avec les conditions d'achat de l'entreprise. **(Paulin OUEDRAOGO. Programme de travail).**

Après la passation de la commande, il est important pour nous d'identifier les risques liés à la réception des articles et à leur stockage.

2.1.1.4 La réception de la marchandise et son transfert en stock

Objectifs : le contrôle interne doit garantir que :

- les biens réceptionnés ne peuvent être acceptés que s'ils ont été effectivement commandés ;
- les biens réceptionnés correspondent aux quantités et spécificités mentionnées sur la commande ;
- les biens réceptionnés ne sont pas endommagés ;
- les livraisons sont réalisées dans les délais prévus par la commande ;
- les réceptions sont enregistrées dès leur acceptation et les biens correspondants protégés.

Risques potentiels : les risques encourus à ce niveau, dans le cas d'un contrôle interne insuffisant peuvent se résumer essentiellement à la non-conformité (quantité, qualité, prix et délai), la collusion entre « l'acheteur réceptionniste » et le fournisseur en cas de commandes utilisées directement sans transiter par les stocks. Les dispositifs de contrôle indispensables à ce niveau sont :

- l'assurance que les réceptions sont effectuées par des personnes différentes de celles qui ont passé les commandes ;

- la mise à la disposition du service réception d'un exemplaire de la liasse commande afin de permettre à la réception des biens la réalisation de contrôles de conformité entre les livraisons et les bons de commande ;
- l'émission d'un bon de réception et la tenue d'une fiche de stock. **(Paulin OUEDRAOGO. Programme de travail) ;**

2.1.1.5 La réception, comptabilisation et paiement de la facture

Objectifs : le contrôle interne doit garantir :

- un enregistrement correct des dettes et des achats dès la réception des biens ou services ;
- que seules sont payées les factures concernant l'entreprise, qui sont conformes à la commande et qui correspondent à une livraison effective satisfaisante ;
- que les factures sont payées dans les délais contractuels et ne sont payées qu'une seule fois.

Risques potentiels : les risques associés à cette phase, sont essentiellement :

- la perte de factures non détectées ;
- l'impossibilité du service comptable de réclamer les factures reçues en cas de retard dans leur transmission ;
- l'approbation de factures ne correspondant à aucune livraison ou établies sur des bases erronées ;
- la réception anarchique des factures et leur enregistrement à des périodes non idoines ;
- la perte de maîtrise des comptes de fournisseurs et par conséquent la méconnaissance des niveaux réels des dettes envers ces derniers ;
- le double paiement des factures fournisseurs ;
- le paiement de factures non appuyées par des livraisons ;
- l'enregistrement tardif ou le non enregistrement du règlement dans le compte du fournisseur **(BARRY, 2004 : 43).**

Pour couvrir tous ces risques, il convient de :

- centraliser la réception de toutes les factures qui seront directement imputées à la comptabilité avec un numéro interne de réception ;
- mettre en place une procédure d'autorisation de règlement « bon à payer » formalisée avec une liste correspondant aux responsables budgétaires ;
- indiquer la référence de l'enregistrement et du règlement sur la facture ;
- s'assurer que les factures sont contrôlées et approuvées sur la base stricte de documents de commande et de réception ;
- s'assurer que les factures sont transmises au service comptable selon une périodicité fixée à l'avance ;
- s'assurer de l'existence d'une balance auxiliaire des fournisseurs ;
- analyser périodiquement et mettre à jour les comptes fournisseurs ;
- s'assurer que les factures réglées sont systématiquement annulées ou portent la mention « payé » ;
- s'assurer de l'existence d'une procédure de signature des ordres de paiement ;
- s'assurer de l'existence d'un suivi de la prestation réalisée (**Paulin OUEDRAOGO. Programme de travail**).

2.1.1.6 La réception, comptabilisation de la facture d'avoir

Risques potentiels : le non enregistrement des avoirs sur les factures correspondantes, la perte des factures y relatives sont autant des risques auxquels l'entreprise est exposée. Pour ce faire, il faut un bon suivi des factures d'avoir à travers leur bon classement dans un chrono prévu uniquement à cet effet.

2.1.1.7 La gestion des stocks

La détérioration de stocks, les pertes ou vols, les détournements, l'importance des besoins en fonds de roulement, taux de rotation des stocks élevé, les ruptures de stocks, coût de possession élevé et le montant important des stocks injustifiés sont autant de risques liés à la gestion des stocks. (**BARRY, 2004 : 116**).

Le magasinier doit faire un rapprochement régulier entre les entrées, les sorties et le stock existant ; faire un rapprochement entre le stock théorique et le stock physique et en cas de différence entre ces derniers, procéder à une remontée d'informations. Pour ce faire, il est nécessaire de :

- faire des visites permettant de déceler le produit obsolète ou détérioré et de faire un ajustement de la valeur des stocks à rotation lente par une personne autorisée ;
- avoir une règle de calcul des provisions.

Les principes d'un bon inventaire peuvent se développer de la façon suivante :

- la séparation des fonctions comptage et saisie ;
- l'instauration du double comptage ;
- la numérotation chronologique des feuilles de comptage et la vérification de la remontée exhaustive des fiches de comptage à la personne habilitée à faire les saisies ;
- la sécurisation des stocks contre les vols, dégradation, les incendies ;
- l'optimisation des stocks : suivi du niveau global et par article, détermination du stock minimum, des quantités optimales de réapprovisionnement, taux de rotation des stocks, procédure de rangement des stocks. (**Manuel de gestion SOFIDEC**).

La protection de l'accès au fichier stock, au système de mise à jour et l'incrémentation automatique des bons d'entrée et de sortie sont nécessaires lorsque la gestion des stocks est informatisée.

Le risque lié à la gestion des stocks est essentiellement la non détection à temps des erreurs, omissions, pertes et irrégularités dues à l'absence de prise d'inventaire physique

L'existence d'un bon contrôle interne nécessite un contrôle permanent de la part de l'auditeur. Pour cela, il devrait procéder essentiellement à des tests de conformité, d'existence et d'évaluation sur la base d'un échantillon représentatif orienté ou aléatoire.

2.1.1.8 Les tests

- **Les tests de conformité ou tests d'existence**

Ils s'appuient sur un document final ou sur le résultat d'une opération et permettent de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires afin de vérifier la piste d'audit. Il s'agira ici de vérifier la conformité des acquisitions de biens et services aux procédures et règles en vigueur dans l'entreprise.

Concrètement il s'agit de s'assurer que toutes les acquisitions ont été autorisées par les personnes habilitées, que les demandes d'achat sont pré numérotées pour leur prise en compte exhaustive, les biens et services livrés et reçus sont conformes aux commandes et aux demandes d'achat du point de vue qualité et quantité et conformes aux règles en vigueur.

Il est important de s'assurer que les bons de livraison (BL) et les certificats de réception sont visés par les personnes nommément désignées à cet effet. Enfin, le rapprochement entre les bons de commande, de livraison et de réception. A l'issue de ces tests, les forces et les faiblesses des procédures seront mises en évidence. Ces tests sont très utiles pour s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont été appliqués. **(SINARE Gilbert ; codex de formation 2005)**

- **Les tests de permanence**

Nous allons procéder à des tests de permanence sur les points forts que nous avons trouvés dans la conception du système. Ces tests consistent à vérifier si le niveau du risque d'audit est acceptable. Ils visent à s'assurer que les opérations sont bien traitées dans la réalité conformément à ce qui a été décrit lors des entretiens. L'objectif de ces tests est de s'assurer de la réalité des opérations d'achat et qu'elles sont effectuées pour le compte de l'entreprise et conformément à la politique de l'entité. **(SINARE Gilbert ; codex de formation 2005).**

- **Les tests d'évaluation et d'enregistrement**

Ces tests permettront sur la base des factures de vérifier les éléments suivants :

- l'exactitude arithmétique : vérifier si les calculs sont correctement effectués ;
- le calcul de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) ;
- l'enregistrement : il s'agit de s'assurer que les enregistrements sont effectués à bonne date, aux bons comptes et dans le respect de la règle de séparation des exercices.

- **Les tests de procédures**

Les tests de procédures sont pratiqués afin d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité :

- de la conception des systèmes comptables et le contrôle interne, c'est-à-dire pour déterminer si leur conception permet de prévenir ou de détecter et corriger les anomalies significatives ; et
- du fonctionnement des contrôles internes durant l'exercice. (FIDEF, 2003 : 37)

Ces tests sont pratiqués en vue d'apprécier l'efficacité des procédures mises en place. Il s'agira d'obtenir des éléments probants sur l'efficacité de la conception des procédures, c'est-à-dire pour déterminer si leur conception permet de prévenir ou de détecter et corriger les insuffisances à temps.

Après avoir identifié les risques inhérents à l'entreprise, nous nous attèlerons maintenant à identifier ceux liés à la culture et au style de management.

2.1.2 L'identification des risques liés à la culture et au style de management

Il s'agit essentiellement de risques liés à la façon de gérer des dirigeants de l'entreprise et ceux liés à la culture de l'entreprise. La prise en compte de ces deux aspects permet de déterminer ce qui est possible de mettre en œuvre en terme de dispositif de contrôle et de comprendre les raisons y afférentes.

2.2 DESCRIPTIONS DES PROCEDURES D'ACHAT

Les procédures d'approvisionnement doivent garantir la maîtrise des risques auxquels l'entreprise doit faire face. Dans cette section nous décrirons les procédures d'achat hors marché et celles des achats effectués dans le cadre du marché public.

2.2.1 Achat hors marché

Les procédures d'achat se développent comme suit :

2.2.1.1 L'expression et la justification du besoin

Le service utilisateur, après autorisation budgétaire, établit la demande d'achat (DA) à partir d'un imprimé standard et pré numéroté. Elle est signée par une personne nommément désignée à cet effet suivant les montants. Etabli au moins en trois exemplaires dont un pour l'émetteur (pour archivage), un pour le service achat et un dans le circuit des signatures, l'imprimé de la DA comprend : le numéro de la DA, le nom du service demandeur, la nature du besoin, les visas ou signatures des personnes autorisées et la date. (**Manuel de gestion SOFIDEC**).

2.2.1.2 La préparation de l'achat et l'envoi de la commande

Le service achat, après avoir contrôlé la régularité et l'opportunité de la DA, procède à la sélection des fournisseurs les mieux disants. Généralement, l'entreprise a ses fournisseurs habituels auxquels elle s'adresse conformément à des accords express ou tacites (short list des fournisseurs).

Cependant, elle peut consulter de nouveaux fournisseurs en cas d'acquisition de nouveaux produits ou de l'impossibilité des fournisseurs habituels à satisfaire aux besoins. Après le choix définitif du fournisseur le mieux disant, le service achat établit le bon de commande (BC). L'imprimé du BC doit comprendre certains renseignements tels que le prix, la quantité, la qualité, les conditions de transport et de paiement. Etabli en liasse d'au moins cinq exemplaires, le BC pré numéroté est ventilé de la façon suivante :

- un avec la DA ;
- un au service comptabilité pour vérifier sa conformité avec la facture fournisseur avant le règlement ;
- un au service réception pour vérifier sa conformité avec le bon de livraison, et planifier la réception ;
- un exemplaire classé au service achat pour le suivi et la relance;
- un au fournisseur pour passer la commande.

Le BC doit permettre une information complète et suffisante du fournisseur et des services utilisateurs, un suivi des biens et de la livraison. Habituellement, deux exemplaires sont envoyés au fournisseur dont un sera retourné au service achat en guise d'accusé de réception. Le service achat doit suivre les commandes et, au besoin procéder aux relances nécessaires jusqu'à la réception de la commande. (**Manuel de gestion SOFIDEC**).

2.2.1.3 La réception des biens et leur entrée en stock

La réception des commandes doit être confiée à un service indépendant des services achat et magasin. La réception est faite par le service réception en présence des autres membres de la commission composés du demandeur, de l'acheteur et au cas échéant d'un spécialiste pour la vérification de la qualité et des spécifications techniques.

La liasse du bon de livraison reçue du fournisseur est visée par les membres de la commission de réception sous la supervision du service achat. Puis un bon de réception (BR) est établi par le magasinier sur la base des biens reçus. Le gestionnaire des stocks ou magasinier procède par la suite à l'actualisation des fiches de stocks en quantité et en valeur suivant la méthode d'évaluation des stocks retenue.

Et en système informatisé, le fichier de gestion des stocks doit être mis à jour en rapprochement avec le BR et le BC. En cas de non-conformité ayant fait l'objet de réclamation, la procédure développée au point (6) est appliquée. (**Manuel de gestion SOFIDEC**).

2.2.1.4 La réception et le traitement de la facture

La facture fournisseur en liasse d'au moins quatre exemplaires est transmise à la comptabilité par le biais du secrétariat de la Direction Générale qui est chargé de la numérotation interne des factures et de l'apposition de la mention originale et copie sur les exemplaires.

Avant toute opération d'enregistrement, le service comptabilité (Chef comptable, DAF ou autres responsables habilités) doit vérifier la conformité entre la DA/facture/BC/BR. Ces documents lui parviennent de sources différentes :

- l'exemplaire de la DA revêtu des signatures autorisées est reçu après traitement du service achat ;
- une copie du BC transmise par le service achat ;
- le BR visé par le réceptionnaire ;
- la facture fournisseur reçue du fournisseur.

Après le contrôle de conformité de la comptabilité et leur visa « bon à payer », la facture doit être comptabilisée. Le comptable fournisseur, à partir de la facture visée pour règlement, vérifie le code fournisseur pour imputation dans le bon compte selon la nature de la charge (dans un compte d'achat ou de frais généraux) et à bonne date. Les références de cet enregistrement sont alors portées sur la facture originale. La vérification du code taxe pour la récupération d'éventuelle TVA, l'analyse des comptes fournisseurs et la production de balances auxiliaires fournisseurs mensuelles. **(Manuel de gestion SOFIDEC).**

2.2.1.5 Le règlement de la facture

Il est effectué par le service trésorerie et la procédure consiste au rapprochement entre la facture, le BC et le BR et la mention « bon à payer » sur la facture originale et les références de son enregistrement. Le titre de paiement est ensuite signé suivant le montant par les responsables nommément désignés à cet effet. Dès lors que la facture est liquidée, la mention « payée » est apposée avec indication des références du règlement. **(Manuel de gestion SOFIDEC).**

2.2.1.6 La réclamation de l'avoir

À la réception, si les biens livrés ne sont pas conformes à la commande ou à la facture, une procédure de réclamation devrait être entamée. Cette réclamation suppose :

- soit le retour des biens en cas de non-conformité ;
- soit le complément par le fournisseur de la quantité manquante ;
- soit réclamer une facture d'avoir compte tenu de la non qualité. **(Manuel de gestion SOFIDEC)**

2.2.1.6.1 La demande d'avoir

La non-conformité entre la livraison, le BC et la facture implique l'établissement d'un bon de réclamation en liasse qui est joint aux biens retournés ou d'une demande d'avoir. Un exemplaire de la liasse reste à la comptabilité, un au service achat, un au magasin et un transmis au fournisseur. **(Manuel de gestion SOFIDEC).**

2.2.1.6.2 La réception de l'avoir

Le secrétariat de direction, tout comme la facture, reçoit la facture d'avoir qu'il enregistre dans son registre « courrier arrivée » et l'impute directement à la comptabilité accompagnée de la facture initiale et du bon de réclamation. Le comptable fournisseur après s'être assuré de la conformité de ces documents, fait viser l'avoir par ses supérieurs hiérarchiques (chef comptable ou DAF) en vue de sa comptabilisation. **(Manuel de gestion SOFIDEC).**

2.2.1.6.3 L'encaissement de l'avoir et sa comptabilisation

Après le contrôle de conformité entre moyen de règlement et la facture d'avoir dûment visée, la comptabilisation de l'avoir est faite à partir des bons de réception et de réclamation, de la facture initiale et de la facture d'avoir. Après encaissement, l'avoir doit être annulé par la mention « encaissé » afin de permettre un suivi régulier des avoirs non payés. **(Manuel de gestion SOFIDEC).**

2.2.1.6.4 Le classement des documents

Les dossiers fournisseurs doivent faire l'objet d'un classement chronologique afin de permettre leur bon suivi et leur mise à jour.

2.2.1.7 La gestion des stocks

Dès l'établissement du bon de réception, le magasinier devient responsable des biens qu'il a reçus.

Les sorties et les livraisons sont effectuées respectivement sur présentation des demandes de consommation établies par le service demandeur et les bons de sorties (en liasse de trois exemplaires) signés par le chef magasinier et par le demandeur à la sortie du produit. Ces documents doivent être numérotés chronologiquement et leurs exemplaires ventilés de la façon suivante : un au demandeur, un à la comptabilité, un au service achat et un au magasinier. La demande d'achat est établie suivant la procédure préalablement citée lorsque le produit demandé n'est pas en stock. Les mouvements de stock sont régulièrement mentionnés sur la fiche de stock et le fichier des stocks est également mis à jour. (**Manuel de gestion SOFIDEC**).

2.2.1.8 La comptabilisation des factures d'achats et leur paiement en SYSCOHADA

Selon le Système Comptable OHADA, la comptabilisation et le paiement de la facture d'achat se développent comme suit : les comptes 60 achats ou 2xxx (compte d'immobilisation pour les investissements) et 445 TVA récupérable sont respectivement débités des montants hors taxe et de la taxe de la facture par le crédit du compte fournisseur et/ou de trésorerie. Pour les factures d'avoir sur les rabais, remises et ristournes hors factures et les retours de marchandises, les comptes 60 achats ou 2xxx (compte d'immobilisation pour les investissements) et 445 TVA récupérable sont crédités par le débit du compte fournisseur ou de tiers concernés.

La comptabilisation de la variation des stocks (dans le cas d'un achat de marchandises et/ou de matières premières) se présente différemment suivant le système d'inventaire :

- **L'inventaire intermittent** : le compte 603 « variation des stocks » des biens achetés est débité du montant du stock initial (SI) par le crédit du compte stock concerné. Il est crédité de la valeur du stock final (SF) pour sa valeur d'inventaire par le débit du compte stock concerné. Toutes ces opérations sont passées en fin d'exercice ;
- **L'inventaire permanent** : durant l'exercice comptable concerné, le compte 603 « variation des stocks » est crédité des entrées en stocks, et est débité du montant des sorties de stocks respectivement par le débit et le crédit des comptes de stocks concernés. En fin d'exercice, le compte 603 est de crédité des différences en plus constatées entre solde comptable et solde physique par le débit des comptes stocks concernés.

Pour faciliter l'application de procédures garantissant la maîtrise des risques, l'entreprise doit se doter nécessairement d'une bonne organisation comportant les services suivants :

- un service achat dont le rôle est de choisir les fournisseurs les plus compétitifs et d'établir le bon de commande ;
- le service réception qui est chargé de recevoir les livraisons après en avoir vérifié la conformité avec la commande ;
- le service magasin, qui reçoit, enregistre et stocke les biens livrés ;
- le service comptabilité, chargé de l'enregistrement des factures ;
- le service trésorerie chargé du règlement des factures dûment approuvées.

La mise en place d'une telle organisation facilite l'application des procédures d'engagement des dépenses.

Après avoir développé les procédures d'achat hors marché public, qu'en est-il de celles dans le cadre du marché public ?

2.2.2 Achats dans le cadre du marché public

Dans cette partie nous aborderons les procédures d'achats dans le cadre du marché public régi par le décret N°2003-269/PRES/PM/MFB portant réglementation générale des achats publics au Burkina-Faso auquel nous nous référons. Le présent décret distingue quatre types d'engagements que les sociétés publiques peuvent contracter avec les fournisseurs :

- Les marchés faisant appel d'offres ouvert ;
- Les marchés faisant appel d'offres restreint ;
- Les contrats de gré à gré ;
- Le cas particulier des contrats de prestations intellectuelles.

Avant de passer en revue ces différents engagements, nous traiterons d'abord les dispositions générales dudit décret.

2.2.2.1 Dispositions générales

Aux termes de la présente réglementation, la notion d'achat public ou de commande publique s'entend de toutes les formes d'acquisition de biens, services, prestations au profit des collectivités publiques, à savoir le marché public, la lettre de commande et le bon de commande.

Tout marché public est passé après une mise en concurrence préalable ouverte ou exceptionnellement une mise en concurrence restreinte ou de gré à gré selon les procédures décrites dans le présent décret.

Les marchés publics sont des contrats écrits passés entre l'Etat, les collectivités territoriales, les établissements publics, les sociétés d'Etat et les sociétés d'économie mixte à participation publique majoritaire ainsi que les personnes physiques ou morales de droit privé agissant pour le compte d'une collectivité publique, d'une part, et une personne physique ou morale de droit privé ou public d'autre part, qui s'engage à exécuter des travaux ou à fournir des biens ou des services contre rémunération et dont le montant est au moins égal à vingt millions (20.000.000) FCFA.

Les bons de commande et les lettres de commande sont également des contrats écrits établis par les personnes citées précédemment dont les montants sont inférieurs respectivement à un million (1 000.000) FCFA et vingt millions (20.000.000) FCFA.

Les marchés publics, les lettres de commande et les bons de commande font l'objet d'un document unique dont les cahiers des charges sont un élément constitutif. Ils doivent être conclus et approuvés par les autorités compétentes avant tout commencement d'exécution.

Les contrats peuvent être conclus à **prix global forfaitaire** (qui rémunère l'attributaire pour un ensemble de prestations définies au marché sous la réserve que celles-ci soient déterminées avec précision au moment de la conclusion dudit contrat), à prix unitaires (dont le règlement est effectué en appliquant les prix unitaires du bordereau aux quantités réellement livrées ou exécutées) ou exceptionnellement sur la base des dépenses contrôlées où les dépenses réelles et contrôlées de l'attributaire lui sont intégralement remboursées.

Les organes intervenant dans la gestion des marchés publics sont :

- Les commissions d'attribution des marchés,
- La direction centrale des marchés publics,
- Les commissions de règlement amiable des litiges,
- Les commissions de réception.

2.2.2.2 Les appels d'offres

Selon le présent décret : « l'appel d'offres est la procédure par laquelle l'autorité contractante choisit l'offre évaluée la moins disante, sans négociation, sur la base de critères préalablement portés à la connaissance des candidats dans le dossier d'appel d'offres et exprimés en termes monétaires.

Les dossiers d'appel d'offres sont préparés par les administrateurs de crédits en collaboration avec les services techniques compétents ou les consultants spécialisés (les études des consultants sont soumises à l'approbation des services techniques compétents).»
L'appel d'offres peut être ouvert ou restreint.

Il est ouvert lorsque toutes les entreprises remplissant les conditions fixées par article 58 du présent décret (confer annexes) peuvent participer à l'appel d'offres. Il est dit restreint, lorsque seules peuvent remettre des offres les entreprises que l'autorité contractante a décidé de consulter compte tenu de la spécificité des prestations, des références techniques des entreprises et du nombre limité des prestataires susceptibles d'offrir les prestations sollicitées.

Les principales étapes de la procédure d'appel d'offres sont :

➤ **La rédaction des termes de référence**

Les termes de référence définis dans le cahier de charges sont rédigés par le service maître d'œuvre (utilisateur). Le cahier de charges dans lequel les spécifications techniques de la demande sont clairement définies accompagne le dossier d'avis d'appel d'offres.

L'appel d'offres est rédigé par le service marché qui s'assure de la régularité de la demande de l'utilisateur. L'avis d'appel d'offres est publié officiellement avec un délai maximal de souscription.

➤ **La présélection des fournisseurs**

- **Le fichier fournisseurs**

Les fournisseurs répondant à des critères de solvabilité et de capacité technique sont retenus pour constituer le fichier des fournisseurs. Ce fichier est régulièrement mis à jour par la prise en compte de nouveaux fournisseurs suivant l'évolution du domaine d'activité.

- **Les critères de sélection**

Ces critères sont essentiellement d'ordre technique et financier. Il s'agit de retenir le fournisseur techniquement le mieux disant d'abord, puis le moins disant. Le fournisseur doit en outre être en règle avec ses obligations légales vis-à-vis des collectivités publiques et autres organismes publics.

➤ **La préparation des dossiers d'appel d'offres**

Les mentions obligatoires qu'un avis d'appel d'offres doit faire connaître sont entre autre la date et lieu de réception des offres et les justificatifs (dossiers administratifs) à fournir concernant les qualités et les capacités exigées du soumissionnaire, l'objet du marché, la source de financement, l'autorité contractante, la date de signature de l'autorité habilitée et les conditions auxquelles doivent répondre les offres. Le dossier d'appel d'offres doit préciser les conditions des avances qui ne sauraient excéder :

- Dix pour cent (10%) du montant du marché initial pour les travaux et prestations intellectuelles ;
- Vingt pour cent (20%) du montant du marché initial pour les fournitures et autres services.

Ainsi les conditions d'avances et d'acomptes à verser y sont spécifiées. Aussi la nature et la durée de la garantie technique dont le marché fait objet doivent être précisées par le soumissionnaire.

➤ **La publication de l'avis d'appel d'offres**

Le délai de remise des offres ne peut être inférieur à trente (30) jours calendaires à compter de la date de première publication de l'avis précité sauf autorisation expresse du Ministre chargé du budget. L'appel d'offres est publié dès que l'acheteur a l'intention ferme d'acheter. Toutes les réponses hors délai sont éliminées ou acceptées sur autorisation de l'autorité compétente si elles permettent de remplir les conditions de mise en concurrence. Un report de la date limite de souscription pourrait être accepté si tous les fournisseurs ayant déjà soumissionné sont avisés.

➤ **L'ouverture des plis et dépouillement des offres**

Les plis sont obligatoirement ouverts aux lieu, date et heure indiqués par la commission d'attribution des marchés en présence de ses membres et des soumissionnaires qui le désirent.

Avant tout examen des offres, la commission élimine celles qui ont été déposées hors délai et les retourne aux soumissionnaires. Il est ensuite procédé à l'ouverture des enveloppes contenant les offres. Le nom de chaque soumissionnaire, le montant de chaque offre, le montant des rabais proposés, le cas échéant, les délais d'exécution et de validité de chaque offre sont lus à haute voix ; la présence ou l'absence des pièces exigées est également mentionnée. La non fourniture de la garantie de soumission ou l'absence de la lettre d'engagement entraîne le rejet de l'offre.

Tous ces renseignements sont consignés dans le procès-verbal de la séance d'ouverture des plis qui est signé par tous les membres présents de la commission d'attribution des marchés. Le procès-verbal est communiqué ensuite à tous les candidats qui en font la demande.

➤ **L'évaluation des offres**

Une sous-commission mise en place par la commission d'attribution des marchés est chargée de l'analyse et de l'évaluation des offres. Cette sous-commission produit un rapport qui servira de base de travail pour les propositions d'attribution définitive des marchés.

➤ **L'attribution du marché**

La commission d'attribution des marchés élimine, sur la base du rapport de la sous-commission, les offres substantiellement non conformes aux conditions du dossier d'appel d'offres et retient l'offre évaluée la mieux disante.

Les propositions d'attribution des marchés résultant des travaux des commissions d'attribution des marchés sont soumises à l'approbation du Conseil des ministres lorsque le montant cumulé des lots de l'appel d'offres dépasse un milliard (1.000.000.000) FCFA. Les propositions dont les montants sont inférieurs au montant ci-dessus sont soumises à l'approbation du ministre chargé du budget.

Les résultats des appels d'offres sont publiés dans la revue des marchés publics. Les soumissionnaires retenus reçoivent du président de la commission d'attribution des marchés

une notification provisoire. Cependant, l'autorité contractante se réserve le droit de ne donner aucune suite à un appel d'offres si la commission n'a pas obtenu d'offre acceptable. Dans ce cas, l'appel d'offres est déclaré infructueux et le président de la commission d'attribution des marchés en avise les soumissionnaires.

2.2.2.3 Les contrats de gré à gré

Les contrats sont dits de gré à gré lorsque l'autorité contractante engage les discussions qui lui paraissent utiles et propose l'attribution du marché au soumissionnaire qu'elle a retenu. Conformément à l'article 45 du présent décret, les marchés et les lettres de commande de gré à gré ne peuvent être passés que dans les cas suivants :

- dans les cas d'extrême urgence, pour les travaux, fournitures ou services que l'autorité contractante doit exécuter en lieu et place de l'entrepreneur ou du fournisseur défaillant ;
- pour l'exécution des travaux, fournitures ou services, dans les cas d'urgence extrême motivée par des circonstances imprévisibles relevant de la force majeure et ne permettant pas de respecter les délais prévus ;
- Pour les travaux, fournitures ou services qui, après appel d'offres ouvert ou plusieurs demandes écrites de prix n'ont fait l'objet d'aucune offre ou pour lesquels il n'a été proposé que les offres inacceptables ;
- Lorsque les besoins ne peuvent être satisfaits que par une prestation nécessitant l'emploi d'un brevet d'invention, d'une licence ou de droits exclusifs détenus par un seul entrepreneur ou un seul fournisseur déterminé.

Les marchés et les lettres de commande de gré à gré ne peuvent être passés qu'avec des entrepreneurs, fournisseurs ou prestataires de services qui acceptent de se soumettre à un contrôle de prix spécifique durant l'exécution des prestations à l'initiative de la Direction centrale des marchés publics. De même, le titulaire du marché sera soumis à des obligations comptables telles que l'obligation de présenter ses bilans, comptes de pertes et profits et comptes d'exploitation ainsi que sa comptabilité analytique d'exploitation ou, à défaut de

celle-ci, tous documents de nature à permettre l'établissement de coût de revient.

En tout état de cause, les marchés de gré à gré d'un montant strictement inférieur à cent millions (100.000.000) FCFA doivent être autorisés par le ministre chargé du budget après avis conforme d'un comité composé de la Direction chargée des affaires contentieuses, de la Direction centrale des marchés publics, de la Direction centrale du contrôle financier, de l'Inspection générale des finances et de l'Inspection générale des services du ministère concerné. Au-delà de ce montant, l'autorisation préalable du conseil des ministres est requise.

2.2.2.4 Le cas particulier des contrats de prestations intellectuelles

Les contrats de prestations intellectuelles regroupent les activités qui ont principalement pour objet des prestations à caractère intellectuel, dont l'élément prédominant n'est pas physiquement quantifiable. Ils sont attribués après une mise en concurrence des consultants présélectionnés sauf le cas où les prestations requièrent la sélection d'un consultant particulier en raison de sa qualification unique ou de la nécessité de continuer avec le même prestataire, le consultant peut être sélectionné par entente directe.

La liste restreinte des consultants présélectionnés est arrêtée à la suite d'une invitation publique à soumettre des expressions d'intérêt. La commission d'attribution des marchés présélectionne les consultants sur la base de leur aptitude à exécuter les prestations en question et des critères publiés dans le dossier de demande d'expression d'intérêt. La sélection est effectuée sur la base d'un dossier d'invitation qui comprend les termes de référence, la lettre d'invitation indiquant les critères de sélection et leur mode d'application détaillé et le projet de marché.

L'évaluation des propositions s'effectue dans un premier temps sur les offres techniques suivie de l'évaluation des offres financières des consultants ayant obtenu au moins une note minimale précisée dans le dossier de demande de proposition. La sélection est faite sur la base de la qualité technique de la proposition (expérience du consultant, qualification des experts, méthode de travail proposée...) et du montant de la proposition, ou sur la base d'un budget prédéterminé dont le consultant doit proposer la meilleure utilisation possible. Soit sur la base de la meilleure proposition financière soumise par les consultants ayant

obtenu la note technique minimale. Les contrats peuvent faire l'objet de négociation avec le consultant dont la proposition est retenue. Ces négociations ne peuvent concerner plusieurs consultants à la fois.

2.2.3 Gestion des stocks

L'objectif de la gestion des stocks est de minimiser les coûts en déterminant une quantité économique à stocker. Selon (TIMBO, 2000 :42; ALAZARD 1998) : « l'existence d'un stock est un moyen de concilier les objectifs contradictoires entre les impératifs des fournisseurs et ceux de la satisfaction des besoins des différents services d'une structure. Le rôle de la fonction approvisionnement étant défini comme l'obligation de fournir les biens et les services en qualité et quantité suffisante, au moment voulu et au coût le plus bas possible, il faut savoir aussi que constituer et conserver un stock engendre des coûts techniques dont la minimisation doit être un objectif important de cette fonction. Ces coûts sont les coûts de passation de la commande et coût de possession des stocks ». A côté de ces coûts, s'ajoutent ceux liés aux ruptures de stock.

2.2.3.1 Les coûts de passation de la commande

Selon MARGOTTEAU (2001 :349) « ce sont les charges engendrées par la commande :

- recherche de fournisseurs,
- frais de télécommunication,
- frais de négociation supportés par le service achats,
- élaboration du contrat d'approvisionnement,
- frais de tenue de la comptabilité fournisseurs,
- élaboration du paiement.

La passation de la commande entraîne nécessairement des coûts qu'il convient de maîtriser. Ainsi, les charges y afférentes doivent être évaluées afin de les réduire à leur niveau minimal.

2.2.3.2 Les coûts de possession des stocks

La possession de stock entraîne obligatoirement des charges de stockage telles que les frais de location des entrepôts, les frais d'assurance et de gardiennage et les frais administratifs ; et des coûts financiers liés au coût des ressources nécessaires au financement des besoins en fonds de roulement générés par l'existence des stocks. Ce dernier peut être assimilé au gain que l'entreprise se prive en consacrant ces ressources au financement du stock au lieu de les placer sur le marché financier.

2.2.3.3 Les coûts de rupture

Selon **MARGOTTEAU (2001 :350)** « un phénomène de rupture peut être observé en amont ou en aval de l'entreprise et fait naître des coûts :

- coûts enregistrés en comptabilité (recherche de solution de dépannage, expédition morcelée des livraisons...) ;
- coûts d'opportunité (manque à gagner suite à un arrêt de la production ...) ;
- coûts cachés (perte de clientèle, ternissement de l'image de l'entreprise...). »

Pour maîtriser les coûts liés à la gestion des stocks, il convient d'observer une gestion optimale des stocks. Celle-ci nécessite une connaissance de la cadence des approvisionnements, des délais de livraison et des niveaux de sécurité afin de déterminer une quantité économique de stockage.

Après avoir passé en revue les risques potentiels et les différentes procédures liés aux approvisionnements, quelle démarche allons nous utiliser dans le cadre de nos travaux d'audit ? Ainsi, dans ce dernier point nous vous proposerons une démarche d'audit du processus achat.

2.2.4 La démarche d'audit du processus achats

La démarche que nous allons utiliser est l'approche par les risques, c'est-à-dire le contrôle interne des risques. Le risque, il faut le rappeler est un événement susceptible de

mettre en cause la réalisation des objectifs de l'entreprise. Il peut être externe ou interne à la structure. La démarche d'évaluation du dispositif de contrôle interne existant peut se résumer en trois étapes essentielles qui se présentent comme suit :

2.2.4.1 Prise de connaissance de l'entreprise

Il s'agit dans cette première étape de la prise de connaissance de l'activité, de l'environnement des parties prenantes et les risques qui leur sont inhérents à travers les documents mis à la disposition de l'auditeur par l'entreprise. La connaissance des procédures d'achat en vigueur à travers le manuel des procédures s'il existe et de l'organisation mise en place ; la compréhension de la culture et du style de management de l'entreprise seront au cœur de notre étude, documentaire dans cette première phase. A ce titre, les documents suivants seront analysés :

- la convention de subvention,
- le rapport de gestion de l'exercice audité,
- le rapport d'audit de l'exercice précédent,
- le descriptif général du projet,
- la situation d'exécution budgétaire commentée,
- les états financiers,
- l'organigramme détaillé du projet...

En effet, la culture dans laquelle évoluent un domaine et son dispositif de contrôle interne sont fortement liés. De même, le style de management du domaine est influencé par la culture car elle en est l'application pratique. La compréhension de la culture et du style de management permet non seulement de mettre en place un dispositif de contrôle interne adapté mais aussi de maîtriser les risques.. Des tests de conformité réalisés sur la base d'un échantillon aléatoire permettront de mettre en évidence les risques couverts et les risques non couverts et par conséquent s'assurer que les dispositifs de contrôle interne ont été appliqués. Ces tests s'appuient sur un document final ou sur le résultat d'une opération et permettent de remonter à la source en passant par toutes les phases intermédiaires. (**Manuel de gestion SOFIDEC**).

2.2.4.2 Evaluation du contrôle interne du processus achats

L'évaluation préliminaire des procédures d'achats va consister dans un premier temps à l'identification des forces et faiblesses après l'étude des procédures du processus susvisé assortie de tests de procédures que nous allons effectuer sur un certain nombre de points forts pour s'assurer de leur fonctionnalité effective. Il va s'agir dans un second temps pour nous de réaliser ensuite des tests de permanence sur les points forts identifiés. Ces tests seront réalisés sur la base d'un échantillon choisi de façon aléatoire.

Les tests de permanence visent à s'assurer que les opérations sont bien traitées dans la réalité conformément à ce qui a été décrit lors des entretiens. Ces tests doivent être réalisés de manière systématique sur l'ensemble de la période auditée. Ces tests sont utilisés une fois les risques principaux ciblés et les réponses appropriées identifiées pour gérer les effets éventuels de ces risques. Si les tests de procédures sur les points forts permet de conclure à la solidité et à la permanence de fonctionnement du point fort, l'auditeur peut le prendre en compte dans son exploitation de l'évaluation du contrôle interne. Dans le cas contraire, le point fort doit également être pris en compte, mais au titre des faiblesses de contrôle interne. **(Manuel de gestion SOFIDEC).**

2.2.4.3 Analyse du risque de non maîtrise

Toute activité humaine est porteuse de risques. Il s'agit pour nous d'identifier et d'analyser les risques de non maîtrise. Pour cela, plusieurs méthodes sont utilisées dont la plus efficace consiste vraisemblablement à s'entretenir avec les experts du métier et de leur demander de décrire leurs processus. Selon **LEFEBVRE. (2004 :390)** la démarche d'identification des risques retenue par l'auditeur comprend généralement :

- **une identification des erreurs potentielles** : l'erreur potentielle est l'erreur qui pourrait théoriquement survenir si aucun contrôle n'était mis en place pour l'empêcher ou la détecter. Elle est usuellement associée à la notion de risque inhérent. Le risque inhérent peut être défini comme « la possibilité que le solde d'un compte ou qu'une catégorie d'opérations comporte des anomalies significatives isolées ou cumulées avec des anomalies dans d'autres soldes ou catégories d'opérations, nonobstant les contrôles internes existants » **(Normes CNCC 2301, Evaluation du risque et contrôle interne) ;**

- **Une identification des erreurs possibles** : l'erreur possible est l'erreur qui peut effectivement se produire compte tenu de l'absence de contrôle dans l'entreprise pour l'empêcher, la détecter et ensuite la corriger. Elle est généralement associée au risque lié au contrôle ou risque de non maîtrise. Le risque de non maîtrise peut être défini comme « le risque qu'une anomalie dans un solde de compte ou dans une catégorie d'opérations, prise isolément ou cumulée avec des anomalies dans d'autres soldes de comptes ou d'autres catégories d'opérations, soit significative et ne soit ni prévenue, ni détectée par les systèmes comptables et de contrôle interne et donc non corrigée en temps voulu » (**Normes CNCC 2301, Evaluation du risque et contrôle interne**) ;
- **La détermination du caractère significatif des erreurs possibles** : l'auditeur est ainsi amené à définir non seulement l'importance relative des systèmes et domaines sur lesquels il est appelé à intervenir, mais également un seuil de signification, à partir duquel il ne peut délivrer sa certification.

L'objectif de l'auditeur est de ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. **L'IFAC (Norme internationale d'audit ISA 400)** définit le risque d'audit comme le risque que l'auditeur financier exprime une opinion incorrecte sur les états financiers soumis à son contrôle du fait d'erreurs significatives contenues dans les états. L'auditeur applique un modèle de gestion du risque d'audit pour parvenir à son objectif. Ce modèle se présente comme suit :

Risque d'audit = Risque inhérent x Risque lié au contrôle x Risque de non détection
--

Risque d'audit = Risque d'erreurs significatives sur les états financiers x Risque de non détection
--

Le risque d'erreurs significatives sur les états financiers résulte d'une approche qui combine l'évaluation des risques potentiels, réalisée à travers la prise de connaissance générale de l'entreprise, et l'évaluation du risque lié au contrôle, réalisée à travers l'examen des systèmes comptables et des procédures.

Le risque de non détection est directement fonction de l'importance des travaux de

contrôle mis en œuvre par l'auditeur. Plus ces travaux seront importants, plus le risque de non détection sera faible et inversement.

Selon la norme **ISA 230** (documentation des travaux) « l'auditeur doit documenter les questions importantes qui fournissent des éléments probants pour étayer son opinion et qui permettent de justifier que l'audit a été effectué selon les Normes Internationales d'Audit ».

L'évaluation définitive du contrôle interne des risques du processus d'achat va consister à faire la synthèse de l'évaluation du risque d'audit assortie d'une approche de solution d'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable.

De ce qui précède, nous vous proposons la synthèse des étapes d'audit du processus achat.

2.2.4.4 Synthèse des étapes d'audit du processus achats

Tableau 1 : synthèse des étapes d'audit du processus d'achat

Étapes	Objectifs	Techniques et outils à utiliser
La prise de connaissance des procédures liées au processus achats.	Avoir une bonne compréhension du circuit de traitement des informations et identification des risques inhérents.	<ul style="list-style-type: none"> - Entretien, - Etudes documentaires, - Tests de conformité, - Feuilles de risque.
Evaluation préliminaire du processus achats.	Juger la pertinence du système en vigueur tel qu'il a été conçu.	<ul style="list-style-type: none"> - Questionnaires de contrôle interne (QCI) - Les grilles de séparation des tâches.
Le contrôle du fonctionnement du système	S'assurer que les risques couverts le sont en permanence toute la période auditée.	Tests de permanence
L'évaluation définitive du processus achats.	Synthèse et évaluation du risque	Feuilles de synthèse de l'évaluation du contrôle interne.
Approche de solution d'audit pour réduire le risque d'audit à un niveau acceptable	Faire des recommandations sur les insuffisances relevées.	

Source : nous-mêmes

Dans ce chapitre, nous avons passé en revue les différentes procédures du processus achats ainsi que la démarche d'audit y afférente. Nous aborderons dans le prochain chapitre le modèle d'analyse et la méthodologie de recherche.

CHAPITRE III : MODELE D'ANALYSE ET METHODOLOGIE DE RECHERCHE

L'exécution de toute mission d'audit est basée sur une méthodologie d'approche bien définie. Cette méthodologie fera l'objet de notre étude dans ce chapitre.

3.1 SCHEMA GENERAL DU MODELE D'APPROCHE DE L'AUDIT PAR LES RISQUES

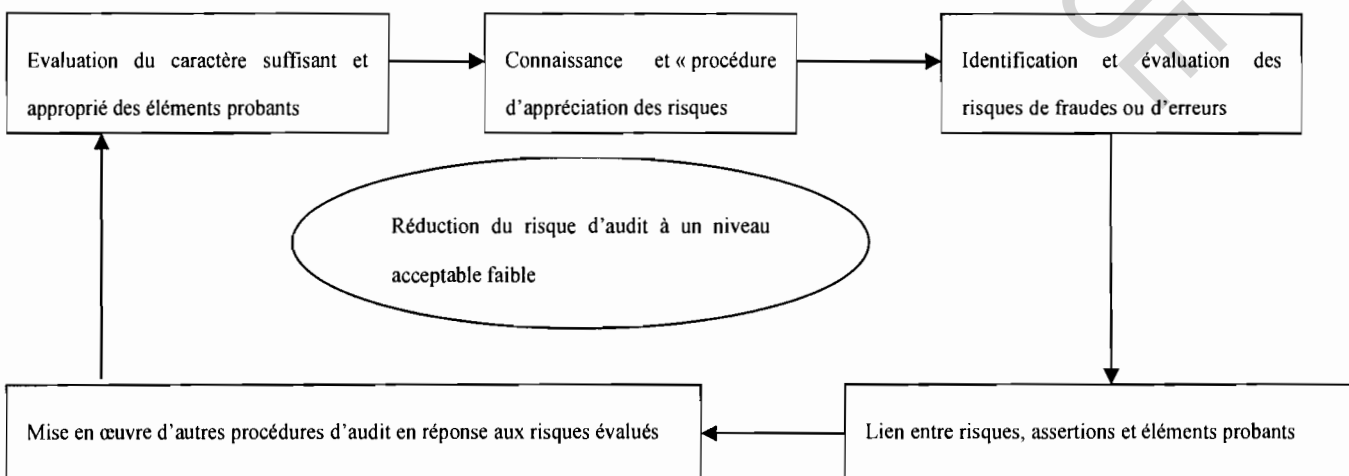
Le modèle d'approche de l'audit par les risques a été publié par l'IFAC et applicable à ses membres à compter du 15 décembre 2004. Il est issu d'un projet mené conjointement par l'IFAC, l'AICPA (Etats-Unis) et l'Auditing Standards Board (Royaume-Uni). Selon HAMZAOU (2005 :42), ce modèle repose sur quatre normes que sont : «

- Deux normes nouvelles, aux titres très éloquents : la norme ISA 315, (Compréhension de l'entité et de son environnement et évaluation des risques d'anomalies significatives) et la norme ISA 330 (procédures mises en œuvre par l'auditeur en réponse aux risques évalués).
- Deux normes révisées : la norme ISA 200 (Objectif et principes généraux en matière d'audit d'états financiers) et la norme ISA 500 (Eléments probants). »

Le principe fondamental de ce nouveau modèle oblige l'auditeur à ramener le risque d'audit à un niveau acceptable faible.

De ce qui précède, nous vous proposons un exemple de présentation du modèle d'approche de l'audit par les risques, mettant en évidence l'articulation et l'application des nouvelles normes.

Figure 1 : schéma général du modèle d'approche de l'audit par les risques

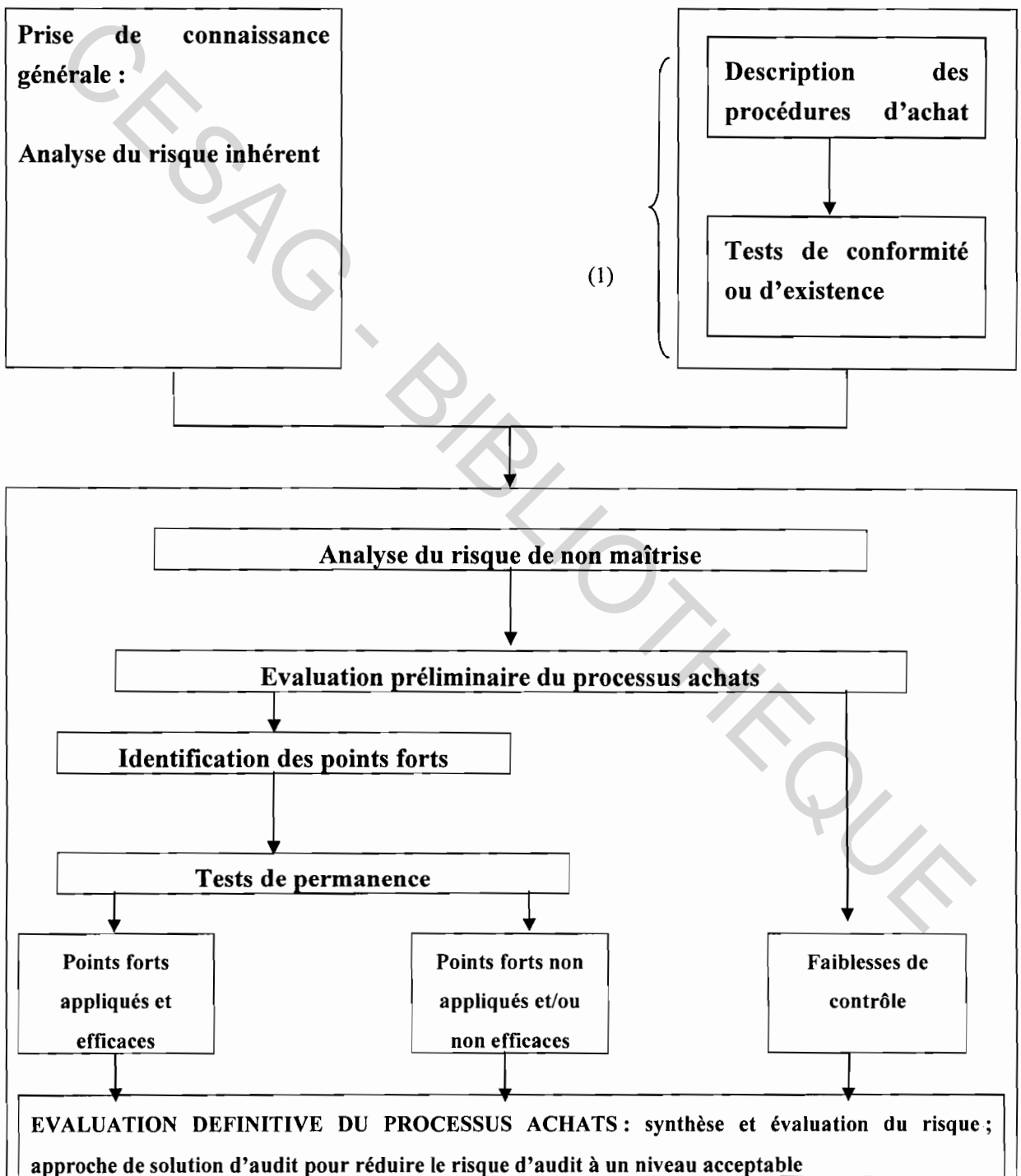


Source : HAMZAOU (2005 :43)

3.2 MODELE D'ANALYSE DE L'AUDIT DU PROCESSUS ACHATS

Le modèle d'analyse que nous avons retenu pour l'audit du processus achat se présente de la manière suivante :

Figure 2 : modèle d'analyse du processus achats



Source : nous même

(1) prise de connaissance des procédures

3.3 LES INDICATEURS ET LES CRITERES DE MESURE ET METHODE DE COLLECTE DE DONNEES

3.3.1 Indicateurs et critères de mesure

L'évaluation des procédures sera sur la base d'un certain nombre d'indicateurs que nous avons choisi. Ces indicateurs sont présentés dans les tableaux suivants :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Tableau 2: les indicateurs et les critères de mesures

Les composantes du contrôle interne du processus achats	Les dimensions	Les indicateurs de mesure	Leurs mesures
1- l'environnement du contrôle	Organisation et fonctionnement	Manuel de procédures	Existence d'un bon manuel de procédures
		Séparation des tâches	Fonctions incompatibles séparées
		Système d'autorisation	Existence d'un système d'autorisation
		organigramme	Organigramme clair et adapté
	Le personnel	Compétence	Cohérence entre la formation de base et la fonction occupée
		Responsabilités	Description claire et concise des tâches
		Motivation	Réalisation des objectifs fixés
		Incitations et tentations	Existence de mesures dissuasives
2- l'évaluation des risques	Gestion des risques	Objectifs	Fixation d'objectifs clairs Mesure de la réalisation des objectifs
		Identification des risques	Risques potentiels Risques réels
		Analyse des risques	Identification des causes et conséquences Recommandations

Source : nous même

Les composantes du contrôle interne du processus achats	Les dimensions	Les indicateurs de mesure	Leurs mesures
3- Les activités de contrôle	Contrôles physiques	Inventaire physique des stocks	Existence d'inventaire
		Protection physique	Existence de protection physique
		Contrôles arithmétiques	Existence de contrôles arithmétiques
		Rapprochement	Existence de rapprochement
	Traitement des données	Moyens de traitement des données	Traitement automatisé
		Mode de traitement	Existence de pré numérotation et de numérotation des documents
4-L'information et la communication	Information de qualité	Pertinence	Existence de rapport de gestion
		Supports utilisés	Utilisation de format clair et simple
	Communication	Modalité de circulation des informations	Formalisée dans le manuel de procédures
		La compréhension du système de traitement des tâches	Existence de manuel de procédures
5- Le pilotage	Fonction achat	Objectifs	Fixation d'objectifs
		Tableau de bord	Existence de tableau de bord
		Processus budgétaire	Existence de rapport d'exécution budgétaire

Source : nous même

3.1.2 Outils techniques de collecte des données

Afin de cerner l'ensemble des données de notre étude, nous avons adopté une méthode de collecte des données. Les données ont été recueillies à SOFIDEC et dans la structure auditée grâce à :

- l'étude documentaire,
- l'administration de questionnaire,
- l'entretien avec certains membres du personnel de la structure auditée,
- notre expérience professionnelle,
- les grilles d'analyse des tâches.

3.1.2.1 L'étude documentaire

Elle sera constituée par la recherche de l'ensemble de la documentation pouvant nous aider à mieux comprendre l'organisation, le fonctionnement de la structure auditée et son environnement. Pour cela, nous chercherons à consulter si possible :

- le manuel de procédures,
- les rapports d'audit antérieurs (2002,2003),
- les statuts,
- les conventions de financement,
- les rapports de gestion 2004,
- les textes portant sur la création de la structure auditée,
- le règlement intérieur...

3.1.2.2 Le questionnaire

Nous avons élaboré deux types de questionnaires :

- un questionnaire de prise de connaissance pour la collecte des informations générales sur l'environnement (sur la culture et management) ;
- des questionnaires sur le dispositif de contrôle interne.

Ces questionnaires synthétisent les questions clés permettant de faire un rapide état des lieux du dispositif de contrôle interne du processus d'achat. Une réponse « oui » à une

question constitue une force apparente du dispositif de contrôle interne ; par contre, une réponse « non » constitue une faiblesse réelle ou potentielle.

3.1.2.3 L'entretien

Les entretiens que nous aurons à effectuer porteront sur la compréhension des procédures mises en œuvre pour l'exécution des différentes tâches au sein de la structure auditée. Pour cela, nous nous ferons décrire tout aspect que nous n'avons pas pu comprendre avec l'utilisation des procédures de collecte de données ci-dessus citées. A cet effet également, nous chercherons à rentrer en contact avec les responsables qui puissent nous fournir les informations recherchées.

3.1.2.4 Notre expérience professionnelle

Notre expérience de quatre ans au sein du département d'audit en tant que chef de mission, nous a permis de nous familiariser sur la démarche d'audit et les techniques de collecte des données. Cette expérience nous a permis de nous entretenir avec tout le personnel (leur nombre étant réduit) sans guide d'entretien ni questionnaires. Cependant, nous avons jugé nécessaire de vous proposer en annexe sous forme de questionnaires un résumé des questions ressortant de nos entretiens. Cette expérience a été renforcée par les séminaires et formations que nous avons pu bénéficier.

3.1.2.5 La grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse des tâches nous permettra aussi d'apprécier la conception du système de contrôle interne mis en œuvre surtout en matière de séparation des tâches ou fonctions incompatibles.

Après avoir rempli la grille d'analyse des tâches, il nous sera aisé d'appréhender les cumuls de fonctions ou de tâches incompatibles.

Dans cette partie, nous avons analysé les aspects théoriques, la démarche et le modèle d'analyse de l'audit des procédures du processus achats. Après avoir développé les aspects théoriques de l'audit des procédures du processus achats, quelle application pouvons nous en faire ?

DEUXIEME PARTIE : CAS PRATIQUE

INTRODUCTION

Dans cette deuxième partie, nous traiterons concrètement de l'audit des procédures proprement dit. Ainsi nous nous attèlerons dans un premier chapitre à la présentation de la structure d'accueil (la SOFIDEC) et la structure auditée (WaterAid Burkina). Dans un second chapitre, nous passerons en revue les procédures du cycle achat fournisseur de la structure auditée, puis dans un dernier chapitre l'évaluation du contrôle interne des risques du cycle achat fournisseur assortie de recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE IV : PRESENTATION DE LA STRUCTURE

C'est au sein du cabinet SOFIDEC (Société Fiduciaire Internationale D'Expertise Comptable) que nous avons effectué notre stage pratique au cours duquel nous avons participé à une mission d'audit contractuel du projet WaterAid. Dans ce chapitre nous allons respectivement présenter le cabinet SOFIDEC et le projet WaterAid.

1.1 PRESENTATION DE SOFIDEC

La Société Fiduciaire Internationale d'Expertise Comptable (SOFIDEC) est une société privée à responsabilité limitée (S.A.R.L) Créée le 15 décembre 1982, elle est régie selon les textes de l'OHADA. (Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires).

La Société Fiduciaire Internationale d'Expertise Comptable (SOFIDEC) est une société de prestation de service. Elle intervient dans les domaines ci-après :

- Audit financier et comptable,
- Commissariat aux comptes,
- Evaluation d'entreprises,
- Organisation et assistance comptable,
- Formations,
- Conseils.

La SOFIDEC travaille en partenariat avec le réseau **NEXIA INTERNATIONAL**. Ce réseau se situe parmi les cabinets d'audit et de conseil de grande renommée.

Grâce à ce partenariat, la SOFIDEC bénéficie de la formation intense de son personnel au sein du réseau, mais aussi des outils techniques de manuels d'audit, de guide du conseil PME, de guide d'expertise comptable, d'audit avec micro-ordinateur que le réseau met à sa disposition.

Au titre des réalisations de SOFIDEC, nous pouvons citer :

- Audit financier et comptable :
 - institutions internationales et régionales telle que la CEAO ;

- sociétés et entreprises industrielles et commerciales (ONATEL, ONBAH, CNSS).
- Commissariat aux comptes : SOFIDEC a à son actif plus d'une cinquantaine de mandats de commissariat aux comptes auprès des sociétés et institutions au Burkina Faso et dans la sous région parmi lesquelles on peut citer :
 - les banques, établissements financiers et compagnies d'assurances (BIB, UAB, FAGACE au Bénin, BOA, BICIA-B, BCB, BRS) ;
 - les compagnies pétrolières et minières (Mobil oil Burkina) ;
 - les compagnies de transport et de transit (Air Burkina, DELMA) ;
 - les sociétés d'industries et de commerce (FASO PLAST).
- Evaluation d'entreprise :
 - Evaluation de l'action SAP ;
 - Evaluation de l'hôtel Silmandé ;
 - Evaluation de la MEDIFA...
- Organisation d'entreprises : Le cabinet SOFIDEC est intervenu dans les missions d'organisation et de restriction de systèmes et d'assistance comptable auprès de plusieurs entreprises et sociétés de la place parmi lesquelles on note :
 - La loterie Nationale Burkinabé (LONAB),
 - La Caisse Autonome de retraite des Fonctionnaires (CARFO).
- Formation : SOFIDEC a conduit de nombreuses missions de formation à travers le pays notamment : le séminaire de formation au SYSCOA des agents des impôts et celui des inspecteurs d'état.

Après avoir présenté le cabinet SOFIDEC au sein duquel nous avons effectué notre stage, nous allons maintenant vous présenter le projet WaterAid dont nous avons audité les comptes de l'exercice clos au 31 mars 2005 dans le cadre d'une mission d'audit contractuel.

1.2 PRESENTATION DU PROJET WATERAID

Arrivé en 2001 au Burkina Faso à la faveur d'un projet pilote, le projet WaterAid a effectivement ouvert son bureau de Représentation pays à Ouagadougou en novembre 2003. Cela a été possible suite à l'approbation de la première stratégie de l'organisation au Burkina Faso pour la période 2003/2006.

1.2.1 Administration générale

Sur le plan administratif, WaterAid est une Organisation Non Gouvernementale (ONG) internationale. Le Programme Pays du BURKINA FASO est sous la tutelle de la Direction Régionale de l'Afrique de l'Ouest. Le Bureau du Programme Pays est dirigé par un Représentant «Country Representative». Le Représentant est le répondant officiel de WaterAid et est habilité à engager l'ONG.

1.2.1.1 Le statut juridique de WaterAid BURKINA FASO

Pour les besoins de l'exécution de son programme au BURKINA FASO, WaterAid a signé avec les autorités administratives et politiques compétentes du Burkina Faso la convention N°00019 du 16 Octobre 2003. Cette convention consacre la reconnaissance officielle du Bureau du BURKINA et lui permet de jouir pleinement de son statut d'ONG internationale.

1.2.1.2 Les organes externes d'orientation du programme

Dans le souci d'exécuter au mieux son programme, le Bureau du BURKINA a mis en place des mécanismes en vue d'intéresser et d'impliquer certaines structures et personnes ressources à son action en faveur des pauvres de ce pays. Parmi les structures et sous structures (cadres formels) de concertation créées sur l'initiative du bureau, celles-ci après méritent particulièrement d'être mentionnées dans ce document de référence.

➤ Le Comité National de Pilotage (CNP)

Le Comité National de Pilotage a les attributions suivantes :

- veiller à la cohérence des orientations générales du Programme Pays de

WaterAid avec la politique nationale en matière d'eau potable et d'assainissement ;

- procéder aux revues périodiques et faire des suggestions et recommandations pour améliorer la qualité des activités du Programme et les rendre conformes aux priorités du secteur de l'eau et assainissement ;
- conseiller le Programme Pays sur des questions thématiques ;
- réviser les stratégies de mise en œuvre de WaterAid et faire des suggestions pertinentes en vue de les améliorer ;
- plaider pour une intégration des interventions du secteur de l'eau potable, de l'assainissement et de l'hygiène, en vue de maximiser leurs impacts sur les pauvres ;
- faire des recommandations et des remarques pertinentes comme contributions quant à la direction et l'expansion du Programme Pays de WaterAid ;
- faire des propositions de recommandations au siège de WaterAid sur tout document stratégique dont l'application touche le Burkina Faso ;
- prendre part aux réunions Régionales de WaterAid Afrique de l'Ouest si besoin était.

➤ La Table Ronde des Partenaires (PRT)

Il s'agit d'un cadre informel de concertation et d'échange entre le bureau et ses partenaires. La concertation a lieu une fois par trimestre. La concertation trimestrielle procède à un examen critique des rapports d'activité des partenaires et du bureau en vue de partager les expériences, de renforcer les acquis, de prendre conscience des insuffisances et d'envisager des mesures correctives pour l'avenir. Cette rencontre est également le lieu pour les partenaires de disposer de plus amples informations sur la vie de WaterAid au niveau international.

1.2.2 Organisation interne du Bureau

Au niveau du bureau, l'organisation adoptée précise les responsabilités, les liens hiérarchiques et fonctionnels, les niveaux de contrôle et les attributions. (Voir Annexe I organigramme). La description des tâches et des profils complètent l'organigramme et rendent l'évaluation de la structure de gestion possible.

1.2.2.1 L'organigramme

L'organigramme (voir annexe n°6) mis en place est de type hiérarchique et fonctionnel. Comme mentionné ci-dessus, le bureau est dirigé par un Représentant. Celui-ci est appuyé par les trois départements ci-dessous :

- Le département Programme,
- Le département du Plaidoyer et de la Communication,
- Le département Administratif et Financier.

Chacun de ces départements est sous la responsabilité d'un cadre senior. Les chefs de départements rendent compte au Représentant. Les deux premiers départements sont des organes opérationnels tandis que le troisième est un organe de soutien. En outre les départements entretiennent des liens fonctionnels entre eux d'une part, et avec les organisations partenaires d'autre part. Sans être exhaustif, les domaines de compétences des départements peuvent être résumés de la façon suivante.

1.2.2.2 La description des attributions des départements

➤ Le département Programme

Le Département du Programme assume les principales responsabilités suivantes :

- renforcer le processus de planification au niveau des organisations partenaires ;
- Renforcer les capacités des agents de terrain ainsi que des responsables chargés de la gestion des organisations partenaires afin que ces dernières puissent

partager les acquis du terrain avec confiance et devenir stratégiques dans le secteur de l'eau potable, de l'hygiène et de l'assainissement ;

- Mettre en place un système de suivi/ évaluation permettant de mesurer les impacts du programme à moyen et long termes ;
- Contribuer à renforcer les relations extérieures avec les ONGs, les bailleurs de fonds et les agences gouvernementales ;
- Elaboration du plan financier annuel (AFP) ;
- Auto évaluation en utilisant les indicateurs de performances stratégiques (SCI) ;
- Revue à Mi - Parcours et Evaluation du Programme ;
- Préparation des dossiers de projets ;
- Production des rapports semestriels et tous rapports sollicités par un donateur ou le gouvernement.

Le Département du Programme organise les rencontres trimestrielles de la Table Ronde des Partenaires.

➤ **Le département du Plaidoyer et de la Communication**

Ce département est chargé de planifier, de mettre en oeuvre et d'évaluer les activités de plaidoyer. A cet effet, il élabore une stratégie de plaidoyer qui contribue à la stratégie nationale de WaterAid au Burkina Faso. La stratégie de plaidoyer couvre les domaines suivants :

- lobbying et réseautage,
- communication et visibilité,
- les campagnes.

Il contribue à la préparation de l'AFP.

➤ **Le département Administratif et Financier**

Les attributions de ce département sont résumées comme ci-dessous :

- **Les tâches administratives**
 - Mise en œuvre des termes et conditions d'emploi du personnel local (gestion

administrative du personnel, suivi et mise à jour des contrats, congés, permission, constitution des dossiers personnels, déclaration à la sécurité sociale et à l'inspection du travail, prise de service, cessation de service, etc.) ;

- Mise à jour de la Politique portant termes et conditions de travail ;
- Diffusion des règles d'éthique et de déontologie de WaterAid au niveau interne ;
- Préparation des actes et aide à la prise de décisions administratives (Décisions, notes de service, certificats de prise de service ou de cessation de service, contrats et protocoles d'accord etc.) ;
- Constitution et la mise à jour des dossiers permanents des partenaires ;
- Mise en œuvre de la politique de transport ;
- Mise en œuvre de la politique d'hygiène et de sécurité au travail ;
- Constitution et mise à jour du fichier des fournisseurs et prestataires.

- **Les tâches comptables et financières**

- Elaboration de procédures et supports de gestion ;
- Mis en œuvre des supports et outils (FMS & VT) ;
- Appui à l'élaboration du budget (AFP) ;
- Préparation et suivi des requêtes de transfert ;
- La tenue à jour de la comptabilité conformément aux normes de WaterAid ;
- La production en temps opportun des états financiers requis par WaterAid ;
- La préparation des commandes et appel d'offres conformément à la politique d'achat ;
- La préparation et le paiement des salaires, commandes et toutes autres

prestations conformément aux règles de gestion ci-dessous adoptées par le bureau ;

- Le suivi budgétaire ;
- La gestion quotidienne et prévisionnelle de la trésorerie ;
- L'appui – conseil et formation des partenaires ;
- L'appui à la prise de décision administrative ;
- La gestion des immobilisations ;
- La gestions des stocks ;
- Veiller au respect des engagements comptables et financiers du bureau dans le cadre des partenariats et protocoles de financement ;
- La préparation des audits externes ;
- L'appui au Département de Programme.

➤ **Les organes (sous – structures internes) de décision**

En vue d'assurer la qualité des décisions, un certain nombre de cadres ont été mis en place à cet effet. Il s'agit de:

- l'équipe de Gestion du Bureau Pays,
- la commission de Passation des Marchés,
- l'équipe de Gestion du Budget.

➤ **L'Equipe de Gestion du Bureau pays**

Elle regroupe tous les cadres seniors de la Représentation de WaterAid à savoir les chefs de Département et le Représentant. C'est un organe de conseil et de prise de décision. Elle se réunit une fois par mois. Ses principales tâches sont :

- Donner au Programme Pays une orientation stratégique ;
- Suivre et Evaluer la Stratégie Pays et le Plan Opérationnel ;
- Identifier, analyser et proposer des solutions aux problèmes internes/externes affectant le Programme Pays au niveau national et local ;
- Analyser et proposer des solutions aux conflits nés de la gestion du bureau ;
- Prendre des décisions pour surmonter les situations de crise et d'urgence ;
- Prendre part à travers deux de ses membres aux réunions régionales.

➤ **La Commission de Passation des Marchés**

Le Commission de Passation des Marchés est un organe qui résulte de la mise en œuvre de la politique d'achat de WaterAid. Cette Commission est compétente pour examiner les offres reçues des fournisseurs et prestataires de service lorsque les montants des transactions sont supérieurs ou égaux à £500 (500 000 F CFA). Ses membres (au nombre de 2) sont désignés par le Représentant qui prend une note de service à cet effet au début de chaque année fiscale. Le comité se réunit en session ordinaire deux fois par mois.

➤ **Les Ressources du Bureau**

Pour l'exécution de son programme, le bureau met en œuvre des ressources humaines, matérielles et financières.

- Les ressources humaines du bureau

Les ressources humaines du bureau sont constituées de deux catégories de personnel. Il s'agit du personnel international et du personnel local. Le recrutement et la gestion du personnel international relève exclusivement des compétences du siège (LONDRES). Le personnel local est recruté et géré conformément aux dispositions de la Politique portant termes et conditions d'emploi du personnel local.

En plus des deux catégories de personnel ci-dessus, le bureau peut bénéficier des compétences des autres bureaux de la région ou du siège pour traiter certains dossiers dont il

n'a pas l'expérience grâce aux mécanismes d'échanges de compétences et de renforcement des capacités prévus par le siège.

➤ **Les Ressources Financières du Bureau**

Les ressources financières dont dispose le bureau pour l'exécution de son programme proviennent généralement de l'une ou des deux sources de financement ci-dessous :

- Le core funding ou fonds propres qui est une subvention de WaterAid UK (siège de WaterAid) ;
- Les fonds dits In - Country Income (Ressources mobilisées auprès de donateurs par le bureau et qui passent soit par le siège ou directement au compte de la Représentation).

Toutes les deux catégories de ressources financières ci-dessus sont exclusivement des dons ou des subventions non remboursables.

➤ **Autres Ressources du Bureau**

En plus des ressources humaines et financières, le bureau dispose de moyens matériels nécessaires à l'exécution de son programme. Ces moyens sont constitués essentiellement d'immobilisations corporelles et incorporelles comprenant entre autres du matériel et mobilier de bureau, du matériel informatique et de matériel de transport achetés sur fonds propres ou reçus à titre gratuit.

Les biens acquis par les partenaires sur les budgets des projets à exécuter ne font pas partie du patrimoine de WaterAid. Toutefois, les immobilisations prêtées aux partenaires pour les besoins de l'exécution de projets demeurent la propriété de WaterAid et sont de ce fait inscrites dans le registre des immobilisations du bureau Pays.

➤ **Sauvegarde du Patrimoine**

La protection et la sécurité des actifs sont assurées à travers des dispositions proportionnelles au niveau des risques encourus. Ainsi, la sécurité des personnes et des biens

est garantie par l'exécution des plans d'action de la politique d'hygiène et de sécurité, de la politique de gestion des risques et de la politique de transport. Entre autres mesures relatives à la sécurité des immobilisations, celles ci-dessous citées doivent impérativement être mises en œuvre :

- Identification / codification ;
- Enregistrement dans le registre des immobilisations ;
- Inventaire périodique ;
- Protection contre risque divers (gardiennage, assurance vol et incendie, équipement anti-incendie etc.) ;
- Limitation de l'accès à la documentation et titres de propriétés relatifs aux immobilisations (coffre fort etc.).

La politique de sécurité est périodiquement mise à jour.

En quelques mots, nous vous avons présenté la structure que nous avons audité durant notre période de stage au cabinet SOFIDEC. Dans le prochain chapitre nous passerons en revue les procédures proprement dites du processus achats du projet WaterAid.

CHAPITRE V : REVUE DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS

Dans ce chapitre, nous allons dans un premier temps prendre connaissance des procédures en vigueur au sein de la structure auditée, puis dans un second temps apprécier l'organisation du service en charge des approvisionnements.

2.2 DESCRIPTION DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS EN VIGUEUR A WATERAID

Il sera question dans cette partie de passer en revue les procédures du cycle susmentionné. Il s'agit ici de l'acquisition de biens et/ou de services autres que ceux concernés par les procédures de menues dépenses. A ce niveau, trois (3) étapes importantes sont à distinguer :

- La formulation ou l'expression des besoins,
- La consultation/sélection des fournisseurs,
- l'achat proprement dit (passation des commandes ou des marchés).

Les règles applicables au cas particulier des achats dits internationaux évoquées dans le manuel sur les « comptes d'Outre-mer » compléteront cette partie.

2.2.1 Formulation ou expression des besoins

Les besoins sont recueillis sur des formulaires de demande d'achat pré imprimés et pré numérotés disponibles auprès des Ordonnateurs délégués de budget et au département administratif et financier (voir annexe). Le formulaire comprend deux volets et doit être clairement renseigné et signé par le demandeur qui le transmet aux ordonnateurs délégués de budget pour autorisation. Les formulaires dûment remplis et autorisés sont transmis à l'assistant (e) administratif (ve).

A ce niveau deux hypothèses de traitement administratif sont à considérer :

2.2.1.1 Le traitement administratif

Dans ce cas, l'Assistant (e) Administratif (ve) met le bien à la disposition du demandeur conformément à la procédure de gestion de stock mise en place.

➤ L'objet de la demande n'existe pas en stock

Dans ce cas, l'Assistant (e) Administratif (ve) transmet l'imprimé de demande d'achat au Responsable du département Administration et Finance après avoir attesté l'inexistence du bien en stock ou l'impossibilité de disposer du service autrement qu'à travers un acte d'achat. Le Responsable du département Administration et Finance s'assure de disponibilité budgétaire auprès de l'ordonnateur délégué du budget à imputer avant de transmettre la demande au CR pour décision. La décision du CR consiste à autoriser ou non l'engagement de la procédure de sélection du fournisseur ou du prestataire. Selon que la demande d'achat est approuvée ou non, la conduite à tenir se développe comme suit :

2.2.1.2 L'autorisation d'engager ou rejet de la demande d'achat

L'autorisation d'engager la procédure de sélection est l'accord marqué par l'ordonnateur principal ou l'ordonnateur délégué en vue de l'engagement de la dépense. La procédure à l'issue de l'étape d'autorisation / rejet varie selon que le dossier est approuvé ou non.

➤ La demande d'achat Non Approuvée

Dans ce cas le formulaire de demande contenant les motifs de rejet est reçu par l'Assistant (e) Administratif (ve) qui archive le second volet et transmet l'original à l'ordonnateur délégué (Budget Holder) du budget. Ce dernier doit en informer le demandeur primaire s'il y a lieu.

➤ **La demande d'achat Approuvée**

L'Assistant (e) Administratif (ve) reçoit la demande approuvée par le CR et procède à la ventilation des deux volets comme suit :

- l'original est remis à la personne chargée des approvisionnements qui, en fonction du montant de la dépense, met en œuvre les procédures adéquates ;
- le double de la demande est retourné à l'ordonnateur délégué du budget. Ce dernier doit en informer le demandeur primaire.

2.2.1.3 Cas particulier des requêtes des partenaires

Pour le cas particulier des requêtes de transferts faites par les organisations partenaires, celles-ci expriment leurs besoins par courrier ordinaire traité conformément à la procédure administrative suivante :

- Enregistrement du courrier et transmission au CR ;
- Affectation du courrier à l'ordonnateur délégué du budget concerné ;
- Etablissement de la demande de transfert par l'ordonnateur délégué du budget concerné ;
- Transmission de la demande au Chef du Département de l'Administration et des Finances ;
- Le reste est conforme à la procédure ci-dessus.

2.2.2 Procédures de consultation/sélection des fournisseurs et prestataires de services

En fonction de la valeur estimée du bien ou du service, la conduite à tenir pour la sélection du fournisseur ou du prestataire est la suivante :

- **Coût d'achat Compris entre 30 000 F CFA et 200 000 F CFA**

Lorsque la valeur estimée du bien ou du service est supérieure ou égale à trente mille (30 000) et inférieure à deux cent mille (200 000) francs CFA, la personne en charge des achats doit soumettre à l'approbation de l'ordonnateur principal ou de l'ordonnateur délégué au moins trois pro forma ou un devis d'un fournisseur ou prestataire agréé en joignant le formulaire de demande d'achat et une fiche analytique des offres dûment remplies (voir annexe). La fiche analytique présente les différentes offres traitées et les recommandations de la personne en charge des achats. Il est souhaitable de toujours disposer de trois propositions différentes. Les proforma ou devis doivent être recueillis auprès des fournisseurs ou prestataires inscrits dans le fichier de fournisseurs (voir politique d'achat) sauf si aucun de ceux agréés ne dispose du bien ou service, y compris les cas de monopole.

***NB :** Il faut noter que les fournisseurs inscrits sur le fichier sont choisis par la Commission de Passation de Marchés sur la base de la qualité de leurs produits ou service, du rapport qualité / prix et des avantages commerciaux et financiers consentis à WaterAid. La périodicité retenue pour la révision du fichier ainsi constitué est de douze mois.*

La liasse comprenant la fiche analytique revêtue de l'approbation ou des instructions de l'ordonnateur principal (ou d'un ordonnateur délégué selon le cas), est transmise au Finance Officier qui prépare le bon de commande et le transmet successivement à l'ordonnateur délégué du budget pour autorisation (signature), au Finance Manager pour visa et enfin au CR pour approbation. L'ordonnateur délégué du budget signe en tant qu'initiateur de la dépense, le Finance Manager vise le bon de commande pour confirmer la disponibilité de crédit sur le budget concerné, le CR signe le bon de commande pour approuver la dépense.

- **Coût compris entre 200 000 et 500 000 F CFA**

Lorsque le montant du bien ou service est supérieur ou égal à deux cent mille (200 000) francs CFA et inférieur à cinq cent mille (500 000) francs CFA, la personne en charge des achats doit recueillir et transmettre à la Commission de Passation des Marchés, obligatoirement au moins trois (3) offres différentes qui analyse les offres et fait une proposition au CR pour approbation. Après l'approbation ou instruction du CR, le reste de procédure se déroule comme ci-dessus.

- **Coût compris entre 5 00 000 et 5 000 000 F CFA**

Concernant les biens ou services dont le coût estimé est supérieur ou égal à cinq cent mille (500 000) francs CFA, mais inférieur à cinq millions (5 000 000) francs CFA, le demandeur doit rédiger des termes de références ou fournir des caractéristiques aussi précises que possible. Une consultation restreinte mettant en concurrence au moins trois (3) fournisseurs ou prestataires doit être ouverte. La neutralité et la transparence doivent être assurées par des mesures adéquates. Ainsi, les fournisseurs ou prestataires doivent présenter leurs offres sous plis fermés et sans signe extérieur distinctif permettant de les identifier. En outre, le niveau d'information des fournisseurs par rapport à l'objet de la consultation doit être le même.

La Commission de Passation de Marchés qui est l'organe habilité à recommander la meilleure offre au Représentant pour approbation se prononce sur les conditions de forme (recevabilité) et de fond (caractéristiques techniques et offres financières). Entre autres conditions de fond, la Commission peut motiver son choix sur des critères pertinents tels que :

- La capacité technique et commerciale du fournisseur,
- La qualité du produit ou de la prestation,
- Les coûts unitaires et totaux ,
- Le délai de livraison ,
- Les caractéristiques techniques,
- Les conditions et modalités de paiement,
- Le service après vente,
- L'expérience du fournisseur dans l'exécution des marchés ou de prestations similaires.

En fonction de la complexité du bien ou de la prestation à livrer, la Commission peut requérir les services des spécialistes de LONDRES ou au niveau local pour éclairer son choix. Les propositions de choix de la Commission sont consignées dans un procès verbal rédigé à cet effet par le rapporteur et signé par tous les membres. Les archives du comité sont conservées par le rapporteur.

- **Coût supérieur ou égal à 5 000 000 F CFA**

Pour tout achat ou prestation de service dont le coût est supérieur ou égal à cinq millions (5 000 000) de francs CFA, le Responsable des achats internationaux à LONDRES doit être saisi même si l'achat doit s'effectuer sur le marché local. Cette consultation est requise en vue d'effectuer les achats dans les meilleurs rapports qualités / prix.

Au cas où un achat de cette catégorie doit s'effectuer sur le marché local, les éventuels fournisseurs ou prestataires doivent être consultés par la voie de consultation restreinte ou d'appel d'offres. En fonction des caractéristiques du besoin, le CR décide de la variante d'appel à concurrence (consultation restreinte, appel d'offres ouvert, etc.) après approbation du RM.

Après que le RM ait approuvé le dossier d'appel d'offres, celui-ci est diffusé par le canal approprié. Les offres sont alors recueillies et traitées dans les mêmes conditions de procédures que dans le point ci-dessus. La proposition d'adjudication est soumise à l'approbation du RM. La dérogation aux principes de concurrence ci-dessus énoncés doit être accompagnée d'un rapport motivé et circonstancié sauf dans les cas avérés de monopole.

***NB :** Pour les achats de véhicules et matériel informatique, le bureau a l'obligation de demander les cotations à LONDRES en vue de procéder à une analyse en terme d'avantage comparatif.*

- **Coût d'achat inférieur à 30 000 F CFA**

Les achats de biens ou services visés dans cette catégorie doivent être payés au comptant par la caisse de menues dépenses.

Tout achat dont le montant est inférieur à 30 000 F CFA doit être autorisé par l'ordonnateur délégué du budget sur lequel la dépense est imputée. Les achats ainsi effectués doivent être autorisés conformément aux règles de gestion de la caisse et justifiés par une liasse comprenant la pièce justificative du fournisseur ou du prestataire et une pièce de caisse (voir annexe) établie par le caissier et dûment autorisée. En outre, la pièce doit être acquittée

2.2.3 Cas particulier des Contrats

En fonction de leur montant, les contrats sont classés dans l'une ou l'autre catégorie ci-dessus et soumis donc aux mêmes règles de procédures. Les contrats concernant des biens ou des prestations dont le coût est supérieur ou égal à 5 000 000 F CFA, requièrent l'approbation du directeur régional (RM) et celle du Directeur des Opérations dès que le montant atteint 10 000 000 F CFA.

L'objet des contrats peut porter sur des biens ou services de nature variée telles que les prestations intellectuelles, la fourniture de matériel, les constructions etc. Pour les contrats dont le coût d'exécution est supérieur à 20 000 000 F CFA et la durée supérieure à un an, les services d'un notaire sont impérativement requis. Il en est de même lorsqu'il est établi que l'objet du contrat est d'une complexité particulière.

2.2.3.1 L'attribution de gros contrats

Dans la pratique, les gros contrats de plus de 5 000 000 F CFA (£5 000) relatifs à des prestations et fournitures tels que les audits, les constructions etc. sont déconseillés dans certains cas. En effet lorsqu'un potentiel attributaire d'un tel contrat entretient des relations ou des liens de quelque nature que ce soit avec un employé de WaterAid ou un partenaire, cette information doit être donnée au moment approprié par la personne concernée. Dans ce cas de figure, le Directeur Régional doit être consulté en vue de prendre la décision finale.

2.2.3.2 L'acte d'achat

Pour ce qui concerne les trois premières procédures de sélection ci-dessus, l'achat consiste en l'établissement du bon de commande et sa transmission au fournisseur ou au prestataire.

Le bon de commande est établi par l'Assistant Comptable. Avant d'être approuvé par le CR, le bon de commande doit être autorisé par l'ordonnateur délégué du budget et visé par l'AFM (Responsable administratif et Financier). Il est établi en trois exemplaires (voir annexe) ventilés comme suit :

- L'original et l'exemplaire 1 sont envoyés au fournisseur ou prestataire.
(NB : L'original du bon de commande, la facture et l'original du bordereau de livraison doivent être retournés à WaterAid après livraison).
- L'exemplaire 2 est remis à l'Assistant(e) Administratif (ve) pour les besoins de contrôle au moment de la livraison.

Le bon de commande est établi sur la base de la facture pro forma ou du devis du fournisseur /prestataire.

L'acquisition des biens ou la fourniture des prestations relevant de procédure de sélection D ci-dessus doit faire l'objet d'un contrat de marché lorsqu'il s'agit de prestation intellectuelle ou de prestation de service (contrat de maintenance du parc informatique etc.). Le marché est un document légalement contraignant et signé par le CR ou son délégué et le fournisseur ou prestataire. Il s'agit en fait d'un contrat par lequel les deux parties s'engagent l'une envers l'autre. Le marché doit donner les précisions ci-dessous :

- L'identité des parties contractantes et leur adresse complète ;
- L'objet précis du marché ;
- Le lieu et le délai de livraison ;
- Le montant du marché ;
- Les conditions et délais de paiement ;
- La date de notification du marché au fournisseur ou prestataire ;
- Les sanctions et pénalités en cas de défaillance ou faute du fournisseur ou prestataire ;
- La clause résolutoire ;
- La date de signature ;
- La signature effective du CR et du fournisseur / prestataire.

Comme tout contrat, le marché doit être soumis à la formalité d'enregistrement à la charge du fournisseur ou du prestataire. Par ailleurs, tous les achats qui requièrent les approbations du RM et du Directeur des Opérations doivent faire l'objet de contrat de marché.

2.2.3.3 La livraison / réception

S'agissant de la livraison des commandes, elle doit s'effectuer dans le respect des délais fixés de commun accord et au lieu indiqué par WaterAid. La réception de l'objet d'un bon de commande est faite par l'Assistant (e) Administratif (ve) assisté par le demandeur si nécessaire. La réception consiste en des contrôles de quantité, de qualité et de conformité au regard du bon de commande et du bordereau de livraison.

En cas de non-conformité, une réserve écrite doit être immédiatement faite et notifiée au fournisseur ou prestataire. Celui-ci peut demander et obtenir un délai supplémentaire en vue de lever la réserve. Si au bout du délai supplémentaire convenu la réserve n'est pas levée, l'Assistant (e) Administratif (ve) peut demander au CR l'annulation de la commande. La conformité de la livraison est sanctionnée par la signature sans réserve du bordereau de livraison par l'Assistant (e) Administratif (ve).

Concernant les marchés, les conditions de livraison doivent être précisées dans les clauses contractuelles. La réception est faite par la (les) personne(s) désignée(s) dans le contrat. Un procès-verbal de réception doit être obligatoirement établi lorsqu'il s'agit de biens. Pour les prestations de service, le contrat précisera la procédure à suivre. En vue de s'entourer du maximum de garantie, il est recommandé de faire appel à des spécialistes lorsque la complexité de l'objet du marché est établie.

2.2.3.4 Le traitement des factures

Les fournisseurs et prestataires doivent faire parvenir leurs factures définitives en trois (3) exemplaires au secrétariat après la livraison des biens ou services. Les factures sont accompagnées en ce qui concerne les commandes de l'original du bon de commande et du bordereau de livraison.

Les factures relatives aux marchés doivent être accompagnées d'une copie du marché, et du procès verbal de réception. S'agissant du cas particulier des prestations intellectuelles, la facture en trois exemplaires du prestataire doit être déposée avec le rapport de la mission exécutée. Les pièces ainsi reçues sont enregistrées et transmises au CR pour affectation. Si le CR ne relève pas des irrégularités et n'émet pas de réserves, il affecte les

dossiers à l'ordonnateur délégué du budget avec les instructions en vue du paiement.

Le BH autorise le paiement en certifiant la réalité de la livraison avant d'envoyer la liasse à l'Assistant Comptable. Le FO procède aux contrôles arithmétiques, s'assure de la certification, établit la pièce de banque et transmet la liasse à l'AFM. L'AFM vérifie les contrôles arithmétiques, la certification et s'assure de l'existence de provisions suffisantes pour le paiement, puis vise la pièce de banque et retourne la liasse au FO pour l'émission du chèque. Les chèques tirés sont vérifiés par l'AFM avant d'être présentés aux signataires.

NB : Le délai nécessaire depuis la réception de la facture définitive jusqu'à la remise du chèque au fournisseur, ne doit pas excéder une semaine sauf si il y a insuffisance de provision.

2.2.3.5 Le cas des achats internationaux

Lorsqu'il s'avère après investigation que les conditions de prix sont plus favorables à LONDRES qu'au Burkina Faso (tout frais compris) le CR adresse en conséquence une demande ferme au Responsable des achats internationaux. Dans le cas d'achat international, la réception a lieu après l'enlèvement en douanes des biens et le contrôle à effectuer consiste à rapprocher la prise d'inventaire des documents envoyés par le Responsable des achats internationaux puis à lui notifier l'inventaire du matériel reçu.

Dans ce chapitre nous avons décrit l'existant, c'est-à-dire la présentation de la structure auditée et la description des procédures du processus achats en vigueur à WaterAid. Dans le prochain chapitre, nous aborderons les conclusions de l'audit des procédures du processus achats.

CHAPITRE VI : AUDIT DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS

Après avoir pris connaissance des procédures en vigueur au sein du projet et des différents documents descriptifs généraux du projet, nous allons procéder à l'évaluation des procédures susmentionnées.

3.1 EVALUATION DES PROCEDURES DU PROCESSUS ACHATS

3.1.1 Test d'existence

Le test de conformité à ce niveau a consisté à choisir au hasard parmi l'ensemble des bordereaux dix bordereaux d'émission afin de s'assurer par exemple qu'ils comportent chacun au moins une demande d'achat approuvée par les responsables habilités. A l'issue de ce test, nous n'avons pas relevé d'insuffisance particulière. Cependant, nous avons relevé les points forts suivants :

- l'existence d'autorisation pour toute dépense qui permet d'éviter les achats de complaisance et de justifier que tous les achats sont effectués dans l'intérêt de WaterAid ;
- l'existence de bordereaux de livraison délivrés par les fournisseurs limitant les risques liés aux achats fictifs ;
- l'existence d'une short-list des fournisseurs en cas de consultation restreinte de fournisseurs ;
- l'existence de contrôles effectués notamment sur les pièces justificatives limitant ainsi les risques d'erreurs ;
- l'existence de factures proforma et de procès verbaux de dépouillement des offres justifiant la mise en concurrence des fournisseurs ;

- l'existence de factures comportant la mention « payé » limitant le risque de double paiement des factures.

3.1.2 Test de permanence

Nous avons procédé à des tests de permanence sur les points forts que nous relevés dans la conception du système. Ce test a consisté à vérifier que pour toute liasse concernant un achat de bien ou de service les éléments suivants sont régulièrement observés :

- l'autorisation d'achat existe pour chaque achat effectué ;
- chaque opération d'achat a été préalablement approuvée par les personnes habilitées ;
- des factures existent pour chaque achat ;
- des bons de commande existent pour chaque facture ;
- des bons de livraison existent pour les articles achetés ;
- des procès verbaux de dépouillement des offres existent ;
- des bordereaux de réception ont été établis pour chaque commande livrée, etc.

Les conclusions de ce test effectué sur la base d'un échantillon de vingt (20) liasses les observation et commentaires suivants :

3.1.3 Examen des procédures

Conformément aux diligences mises en œuvre, l'analyse des procédures du cycle achat fournisseur en vigueur à l'ONG WaterAid a été précédée d'une vérification du niveau

d'application des recommandations résultant de l'audit de l'exercice clos au 31/03/2004. Cette analyse a consisté notamment en l'appréciation tant en nombre qu'en qualité des supports comptables, financiers et administratifs actuellement en usage au projet sus mentionné relatif au cycle achat fournisseur. Elle s'est enrichie par les entretiens que nous avons eus avec les différents responsables du projet.

D'une manière générale, les recommandations de l'audit de l'exercice clos au 31/03/2004 sont en application au niveau de WaterAid Burkina et nous avons pu noter le progrès accompli. Ce progrès résulte d'une part de la mise en place des documents suivants :

- Le registre des immobilisations,
- Le registre de tenue des bons de carburant,
- Les fiches de stocks tenues par nature de biens.

D'autre part, ce progrès résulte de la souscription d'une police d'assurance couvrant toutes les immobilisations. De même, un manuel de procédures simplifié au profit de certaines organisations partenaires est en cours d'élaboration.

Pour ce qui est de la revue des procédures du processus achats de la période sous revue, nos commentaires et observations se développent comme suit :

3.1.3.1 Procédures d'engagement des dépenses

Au titre des procédures d'engagement des dépenses, nos constats sont les suivants :

Risques : les risques inhérents ont été couverts par le dispositif de contrôle interne existant.

Constats : nos constats à l'issue de nos contrôles peuvent se résumer comme suit :

Il existe quatre (04) catégories de dépenses :

- dépenses inférieures à FCFA 30 000 faisant l'objet d'un paiement direct par la petite caisse ;
- dépenses de FCFA 30 000 à FCFA 200 000 faisant l'objet d'une demande d'au moins un (01) proforma soumis à l'approbation du représentant ;
- dépenses allant de FCFA 200 000 et inférieures à FCFA 500 000 faisant l'objet d'une demande de trois (03) proforma soumis à l'approbation du représentant ;
- dépenses supérieures ou égales à FCFA 500 000 faisant l'objet d'une demande d'au moins trois (03) proforma ou une consultation restreinte. Un comité chargé des achats fait des propositions qui sont ensuite soumises à l'approbation du représentant.

Conséquences : au regard des procédures mises en place par la direction de WaterAid Burkina Faso qui sont conformes aux directives du manuel d'Outre-mer, nous n'avons pas d'observations particulières relatives à leurs applications. Cependant, nous avons relevé une faiblesse de conception relative à l'absence de prénumérotation des demandes d'achat limitant ainsi leur bon suivi et l'inexistence de bordereau de suivi des commandes.

3.1.3.2 Procédures de gestion du parc automobile et du carburant

L'appréciation du contrôle interne des risques des procédures de gestion du parc automobile et du carburant appelle les commentaires et observations ci-après :

3.1.3.2.1 Gestion du parc automobile

De l'appréciation du contrôle interne de la procédure de gestion du parc automobile, nos commentaires et observations se développent comme suit :

Risques : le risque lié à une gestion rationnelle et efficace du parc automobile est couvert par le dispositif de contrôle interne du processus achats existant.

Constats : les aspects positifs liés à la gestion du parc automobile sont les suivants :

- la tenue d'un carnet de bord à jour pour chaque véhicule ;
- la tenue par chaque chauffeur d'un carnet de suivi des réparations et des entretiens des véhicules dont il a la responsabilité ;
- l'existence d'une carte jaune pour chaque véhicule ;
- la visite technique et la police d'assurance des véhicules sont à jour ;
- le stationnement des véhicules au parking du programme tous les soirs et quand ils ne sont pas utilisés ;
- les sorties des véhicules pour les missions sont supportées par des ordres de mission signés du Représentant Pays.

Conséquences : l'appréciation des procédures de gestion du parc automobile n'a pas révélé d'insuffisance particulière.

3.1.3.2.2 Gestion du carburant

Nos observations et commentaires issus de l'appréciation des procédures de gestion des tickets de carburant se présentent comme suit :

Risques : le risque potentiel identifié est la non détection à temps des pertes, vols et irrégularités liée à la gestion des stocks de bons de carburant.

Constats : les aspects positifs liés à la gestion du carburant que nous avons pu identifier tiennent lieu à :

- l'existence d'un registre de tenue des bons de carburant permettant le contrôle de la consommation de carburant ;
- l'utilisation du système de bons de carburant.

Cependant, nos contrôles ont révélé une insuffisance liée à :

- l'absence de prise d'inventaire physique des bons de carburant.

Cause : l'absence de prise d'inventaire physique des bons de carburant est due à une tâche non accomplie de la part des responsables concernés.

Conséquence : difficulté de faire un rapprochement entre les données comptables et physiques afin de tirer les écarts éventuels et de les analyser.

3.1.3.3 Procédure de gestion des immobilisations

Au titre de la procédure de gestion des immobilisations, nos constats sont les suivants :

Risques : le risque auquel est exposé le programme est essentiellement l'absence d'informations ou la difficulté à retrouver certaines informations concernant une immobilisation donnée.

Constats : à la suite de l'examen des procédures de gestion des immobilisations, nous avons relevé les points forts suivants :

- Tous les biens durables sont codifiés ;
- l'existence d'un registre des immobilisations ;

- la prise d'inventaire physique des immobilisations à la fin de la période d'activité 2004/2005 ;
- toutes les immobilisations sont couvertes par une police d'assurance.

Cependant, nous avons constaté l'inexistence de dossiers individuels de toutes les immobilisations.

Cause : cette insuffisance est due à une méconnaissance du responsable concerné de la nécessité de tenue dossiers individuels des immobilisations.

Conséquences : le risque non couvert par le dispositif de contrôle interne de la procédure susvisée, auquel est exposé le programme est essentiellement l'absence d'informations ou la difficulté à retrouver certaines informations concernant une immobilisation donnée.

3.1.3.4 Procédure de gestion des fournitures

Nos commentaires et observations à l'issue de l'appréciation de ladite procédure sont les suivants :

Risques : le risque que nous avons identifié est la non détection à temps des pertes, vols et irrégularités liée à la gestion des stocks de fournitures.

Constats : à l'issue de l'examen de la procédure de gestion des fournitures, nous avons pu nous assurer de :

- l'existence d'un registre de suivi des mouvements de stocks ;
- l'existence de suivi régulier des stocks de fournitures au moyen des fiches de stocks tenues par nature de biens.

Cependant, nos contrôles ont révélé quelques insuffisances qui se résument essentiellement à l'absence de prise d'inventaire physique des biens en magasin de façon périodique sanctionnée par un procès verbal ;

Causes : cette insuffisance est due au non respect des procédures en vigueur au sein de la structure audité par le responsable désigné à cet effet.

Conséquences : difficulté de faire un rapprochement entre les données comptables et physiques afin de tirer les écarts éventuels et de les analysés.

3.1.3.5 Sécurité informatique

L'évaluation des procédures liées à la sécurité informatique appelle les observations et commentaires suivants :

Risques : Les risques lié à la gestion de la sécurité informatique que nous avons identifiés sont essentiellement la perte ou la modification des informations ou des fichiers et l'exploitation des informations par des personnes étrangères

Constats : nos constats à la suite de l'examen de la procédure susvisée se présentent comme suit :

- L'existence d'une police d'assurance tous risques informatiques ;
- Le stockage des bases de données comptables et financières régulièrement mises à jour dans un endroit sûr autre que dans les locaux du projet ;
- L'existence de mots de passe pour limiter l'accès à l'information comptable et financière ;
- L'existence d'un système de réseau informatique ;

Nous avons cependant relevé quelques insuffisances qui se résument à :

- L'absence de mots de passe à l'ouverture des ordinateurs limitant leur accès aux seuls utilisateurs autorisés ;
- Le système de réseau ne fonctionne pas correctement chez certains opérateurs limitant ainsi leur communication avec les autres.

Causes : ces insuffisances sont dues respectivement à une imprudence des opérateurs concernés et à une défaillance du réseau informatique.

Conséquences : les risques associés ont pour conséquence essentielle l'accessibilité et l'exploitation des bases de données par des personnes étrangères au détriment de l'intérêt général de la structure audité.

3.1.3.6 Gestion comptable et budgétaire

L'appréciation du contrôle interne des procédures de gestion comptable et budgétaire appelle le commentaire suivant :

Risques : les risques que nous avons identifiés sont essentiellement l'absence de budget des achats et les achats non budgétisés ou ne tenant pas compte des prévisions y afférentes.

Constats : les aspects positifs relevés par le contrôle se présentent comme suit :

- existence d'un état d'exécution budgétaire ;
- respect de l'éligibilité des dépenses ;
- existence de logiciels VT et de FMS permettant de faire ressortir des rapports mensuels et des rapports trimestriels.

Cependant, les insuffisances que nous avons relevées sont essentiellement liées au classement des pièces justificatives qui ne contiennent pas toujours les mentions essentielles telles que le code budgétaire, le code du projet et ne sont pas accompagnées par une copie du chèque ayant servi à l'acquittement de la facture. Egalement, le classement des pièces n'est pas fait par ligne budgétaire.

Causes : ces insuffisances sont dues essentiellement au non respect des procédures prévues à cet effet.

Conséquences : il est difficile de reconstituer sa base de donnée comptable et financière au cas où un incident informatique grave venait à survenir. Cependant, nous avons pu constater au moment de notre intervention l'effectivité des fiches d'imputation comptable qui prennent en compte les codes budgétaires et du projet.

3.1.4 Analyse de l'organisation du service approvisionnement

Le service en charge de l'administration constitué d'une seule personne est chargé des achats, de leur réception et de la gestion des stocks. Nous avons relevé des tâches incompatibles notamment celles de magasinier, de réceptionnaire et d'acheteur de la chargée de l'administration.

En effet, compte tenu de la taille de WaterAid et du nombre réduit des acteurs (du personnel) il n'est pas possible de répondre à l'exigence d'une séparation des tâches.

3.1.5 Evaluation et classification des risques

L'étendue des contrôles à mettre en œuvre, autrement dit le programme d'audit, sera fonction du risque d'erreur attaché aux états financiers, c'est-à-dire de l'importance du risque des erreurs possibles. Elle revient en effet à considérer que le risque d'audit doit rester constant, à un niveau suffisamment faible pour être acceptable. Dès lors, l'augmentation du risque d'erreur associé aux états financiers entraîne logiquement la mise en œuvre de diligences renforcées ; inversement, la diminution de ce risque peut justifier un allègement de

ces diligences.

A la suite de l'appréciation du dispositif de contrôle interne, nous avons évalué le niveau de risque lié au contrôle et celui du risque inhérent et nous estimons qu'ils sont respectivement à un niveau faible et élevé. Cela correspond à un niveau moyen de diligences à mettre en œuvre. Cependant, nous estimons que le dispositif de contrôle interne de WaterAid ne permet pas de couvrir tous les risques inhérents au processus achats. Car, même si globalement les procédures mises en place sont d'un niveau satisfaisant, il n'en demeure pas moins que des défaillances humaines existent. Ce qui a pour corollaire de rendre inefficace le dispositif de contrôle interne du processus achat.

L'appréciation du contrôle interne de la période sous revue de WaterAid nous a permis de mettre en exergue les risques couverts et non couverts par le dispositif de contrôle interne. Nous avons tenté d'analyser ces risques afin de mettre en évidence les causes et les conséquences correspondantes. Afin de palier à ces insuffisances, nous allons dans la deuxième partie du présent chapitre proposer des recommandations

3.2 RECOMMANDATIONS

Nos recommandations issues de l'appréciation du contrôle interne des risques peuvent se présenter de la façon suivante suivant les différentes procédures relatives au processus achats:

3.2.1 Procédures d'engagement des dépenses

A l'issue des insuffisances relevées à la suite de l'évaluation des procédures d'engagement des dépenses, nous recommandons la prénumérotation des demandes d'achat afin de permettre leurs meilleurs suivis.

3.2.2 Procédures de gestion du carburant

A la suite des insuffisances révélées par le contrôle interne des risques, nous recommandons la prise d'inventaire physique mensuel des tickets de carburant assortie d'un procès verbal d'inventaire. Cela permettra de faire périodiquement un rapprochement entre le solde comptable et le solde physique des stocks de tickets de carburant afin de détecter à temps et de corriger les écarts éventuels.

3.2.3 Procédures de gestion des immobilisations

Nous recommandons également la prise d'inventaire physique annuel des immobilisations assortie d'un procès verbal d'inventaire et la tenue des dossiers individuels des immobilisations. Ces dossiers individuels des immobilisations devraient comprendre les mentions essentielles telles que le numéro code de l'immobilisation, la liasse comprenant la facture, le bon ou la lettre de commande, le bon de réception ou de livraison, la copie du chèque ayant servi à l'acquittement de la facture et la demande d'achat, la fiche d'affectation ou de mise en service du bien et toutes autres informations concernant l'immobilisation.

3.2.4 Procédures de gestion des fournitures

Au regard de la faiblesse relevée, nous recommandons que le programme effectue des prises d'inventaire physique des biens en magasin périodiquement (trimestriel, semestriel, annuel) sanctionnées par des procès verbaux. Cet inventaire physique doit se réaliser par toute personne n'ayant pas de lien direct ou indirect avec la garde ou la gestion des fournitures de bureau en collaboration avec le magasinier.

3.2.5 Sécurité informatique

Le contrôle interne quant à la sécurité informatique a relevé un certain nombre de risques non couverts par le dispositif en vigueur à WaterAid. Pour y remédier nous recommandons l'amélioration de la qualité du réseau informatique et la sécurisation des données informatiques à travers la mise en place de mots de passe confidentiels et l'archivage des bases de données informatiques dans un autre endroit que le lieu habituel de travail.

3.2.6 Procédures de gestion comptable et budgétaire

A l'issue des commentaires et observations de l'évaluation desdites procédures, nous avons formulé des recommandations pour y remédier. Ainsi, nous suggérons le classement des pièces justificatives chronologiquement et par ligne budgétaire.

Nous proposons également la mise en place de fiches d'imputation comptable prenant en compte les mentions essentielles telles que le code budgétaire et code du projet.

L'évaluation du contrôle interne des risques du processus achat nous a permis de mettre en évidence les risques couverts et non couverts par le dispositif de contrôle interne du processus achats de l'Organisation Non Gouvernementale WaterAid .

Pour y remédier, nous avons tenté d'apporter notre contribution à travers des recommandations et des suggestions.

CONCLUSION

La contribution de l'auditeur externe à l'amélioration du dispositif de contrôle interne d'une organisation n'est plus à démontrer. L'intervention de l'auditeur n'est pas seulement limitée à la certification des comptes bien que l'auditeur financier ait pour objectif la certification des comptes annuels d'une entité. Celui-ci doit contribuer à mettre en place un contrôle interne efficace à travers les recommandations. Notre travail a consisté à vérifier si les procédures d'achats de la structure audité permettent de :

- maîtriser les risques lié au processus achats,
- garantir un contrôle interne efficace.

Ce travail nous a permis de comprendre le fonctionnement et organisation de la structure audité et de contribuer à l'amélioration du système de contrôle interne mis en place à travers des recommandations.

A l'issue de notre appréciation des procédures du processus achats, nous avons identifié les risques possibles suivants :

- la non détection à temps des pertes, vols et irrégularités liés à la gestion des stocks de bons de carburant ;
- l'absence d'informations ou la difficulté à retrouver certaines informations concernant une immobilisation donnée ;
- la non détection à temps des pertes, vols et irrégularités liés à la gestion des stocks de fournitures ;
- la perte ou la modification des informations ou des fichiers et l'exploitation des informations par des personnes étrangères ;
- la difficulté de reconstituer sa base de données comptable et financière au cas où un incident informatique grave venait à survenir.

Tous ces risques possibles que nous avons pu identifier sont assortis de recommandations visant à ramener ces risques à un niveau acceptable. La taille de la structure auditée étant petite, ne permet pas la mise en œuvre de procédures présentant les caractéristiques requises dans les structures plus importantes, notamment au regard de la séparation des tâches. Celle-ci est néanmoins compensée par une supervision forte des responsables, qui est d'autant plus efficace que le nombre d'opérations reste relativement modeste.

De ce qui précède, le système de contrôle interne, quelles qu'en soient les qualités, ne peut fournir une garantie totale. Il peut subsister toujours des défaillances humaines, des erreurs d'appréciation, de mauvaises compréhensions d'instructions, des comportements frauduleux, etc. le contrôle interne doit prévoir leur éventualité et en limiter l'impact au maximum. Il ne peut les éviter complètement. Il est généralement difficile d'envisager tous les risques potentiels susceptibles de se concrétiser. Même pour un risque envisagé, la probabilité d'occurrence est par définition aléatoire.

Le contrôle interne ne peut ainsi fournir qu'une assurance raisonnable quant au niveau de couverture des principaux risques. Cette assurance raisonnable est appréciée au mieux par l'auditeur en fonction de sa perception personnelle, de son expérience et des avis qu'il pourrait solliciter.

BIBLIOGRAPHIE

1. **BARRY Mamadou (2004)** : audit, contrôle interne ; la sénégalaise de l'imprimerie
2. **BARRY Mamadou (2004)** : détournements, fraudes et autres malversations dans les entreprises
3. **BOUVIER Christian (1990)** : audit des achats ; Ed. d'organisation
4. **CNCC (Compagnie National des Commissaires aux Comptes) (1992)** : appréciation du contrôle interne ; notes d'information n°3 2^e édition
5. **COLINS Lionel & VALIN Gerard (1992)** : audit et contrôle interne aspects financiers opérationnels et stratégiques ; 4^e édition ; Ed. Dalloz ; Paris
6. **COMBES Jean-Emmanuel & MARIE-CHRISTINE LABROUSSE Marie-Christine (1997)** : audit financier et contrôle de gestion ; éditions Publi-Union
7. **COOPERS & LYBRAND-IFACI (2000)** : la nouvelle pratique du contrôle interne ; Ed. d'organisation ; 5^e édition
8. **DECRET 98-393/ES/EM/MFDI DU 15/09/98**
9. **DÉCRET N°2003-269/PRES/PM/MFB**
10. **DIENE Jeanbaptiste (2005)** : codex audit des approvisionnements
11. **FIDEF (2002/2003)** : Normes internationales d'audit 02 FID 001
12. **GILBERT de Mareshal (2003)** : la cartographie des risques ; AFNOR
13. **HAMZAOUI Mohamed (2005)** : gestion des risques d'entreprise et contrôle interne ; Pearson Education France
14. **HENRY Alain & DAVERAT Ignace Monkan (1994)** : rédiger les procédures de l'entreprise ; Ed. d'organisation.
15. **HENRY Pierre & JEAN LUC (2004)** : contrôle interne des risques ; Ed. d'organisation
16. **IFAC HANDBOOK (1998)** : Normes internationales d'audit
17. **LEFEBVRE Francis (2001)** : Mémento pratique de comptabilité, Editions Francis Lefebvre 2000
18. **LEFEBVRE Francis (2003-2004)** : Mémento pratique d'audit et de

- commissariat aux comptes ; Ed. Francis Lefebvre 2000
19. **LEMANT Olivier (1995)** : la conduite d'une mission d'audit interne ; Ed. Dunod ; 4e édition
 20. **MARGOTTEAU Eric(2001)** : contrôle de gestion ; Ed. ellipses
 21. **MOREAU Franck & AL (2002)** : Comprendre et gérer les risques ; Ed d'organisation
 22. **NORMES CNCC 2301**, Evaluation du risque et contrôle interne
 23. **OUEDRAOGO Paulin (2002)** : programmes de travail
 24. **PRICE WATERHOUSE** : audit guidance series ; APEX 2.0 manuel de référence
 25. **RENARD Jacques (1998)** : théorie et pratique de l'audit interne ; Ed. d'organisation ; 5e édition
 26. **SAMBE Oumar & DIALLO I. Mamadou (2003)** : système comptable OHADA ; Editions comptables et juridiques
 27. **SCHICK Pierre & LEMANT Olivier (2002)** : guide de self-audit ; Ed. d'organisation
 28. **SILLERO Alberto (2003)** : audit et révision légale ; Ed. ESKA
 29. **SINARE Gilbert O (2005)** : séminaires de formation
 30. **SOFIDEC (2003)** : manuel de gestion
 31. **SOW N'gary (2005)** : codex audit interne
 32. **SYNERGIE EXPERTS (2003)** : Actes uniformes OHADA ; Ed. Clairafrique
 33. **TIMBO Fatimata (2000)** : audit des procédures d'approvisionnement cas de la S.N.P.A.D
 34. **WATERAID** : manuel de procédures de gestion
 35. **YAZI Moussa (2005)** : codex méthodologie de rédaction du mémoire