

Introduction

La complexité des entreprises, la diversité des activités et les enjeux liés aux échanges économiques et financiers entre eux nécessitent que leurs actionnaires, bailleurs de fonds, clients, fournisseurs et différents tiers soient assurés de la fiabilité et sincérité des informations financières qui retracent l'ensemble des activités.

L'audit est la technique par laquelle un expert indépendant, l'auditeur remplit cette mission contractuelle à l'origine et qui tend à devenir institutionnelle.

Quand on parle d'audit dans ce contexte bien précis, il s'agira d'un examen mené par un professionnel sur la manière dont est exercée une activité par rapport à des critères spécifiques à cette activité. L'audit peut être effectué par une personne interne à l'entreprise ou par un externe.

L'objectif de ce travail est d'approcher le plus possible la démarche d'audit d'un cycle spécifique à savoir Achats/ Fournisseurs, d'en montrer la différence avec la démarche théorique et de relever les différences relatives à la spécificité de l'entité auditée. Ainsi notre travail se présente comme suit :

✘ Dans une première partie nous essaierons d'expliquer le rôle de la fonction achat au sein de l'entreprise d'un point de vue purement théorique ;

✘ Dans une deuxième partie nous expliquerons la procédure d'audit du cycle Achats/ Fournisseurs illustrée d'un cas pratique de l'établissement public « X ».



PARTIE I:

la fonction achat dans l'entreprise

A. ROLE DE LA FONCTION ACHAT

Au cours des trois dernières décennies, on est progressivement passé d'une économie de production à une économie de marché.

En économie de production, le prix de vente d'un produit est la somme des coûts de l'entreprise, augmentée d'une marge bénéficiaire.

En économie de marché, le prix de vente est dicté par la loi du marché, le prix de revient le plus bas devient donc l'objectif à atteindre.

En économie de marché, l'offre est bien souvent supérieure à la demande et il ne suffit plus de produire pour vendre, ni même de savoir vendre pour réussir.

Le succès de l'entreprise dépend donc de sa capacité à :

- Adapter son offre à la demande ;
- Maîtriser ses conditions internes d'exploitation.

- Les achats ont un rôle stratégique :

Les entreprises consacrent 68 % de leur chiffre d'affaires aux achats. La fonction achats se présente donc comme stratégique dans l'entreprise. Elle est le garant de la qualité des produits achetés et elle constitue un centre de profit pour l'entreprise.

L'achat, est devenu un processus complexe, à caractère collectif. Une cascade de prescriptions et de contraintes est imposée par un ensemble

de personnes aux fonctions différentes, concernées à un moment donné par l'achat.

Dans une même entreprise, toutes ces contraintes et prescriptions proviennent d'un grand nombre d'acteurs et il revient tout naturellement à l'acheteur d'en assurer la coordination.

- L'organisation des achats :

L'acheteur doit être placé dans une organisation permettant :

- de s'intégrer dans une chaîne dont l'objectif est la satisfaction du client final ;
- d'optimiser l'interaction des fonctions de l'entreprise. Ce résultat ne peut être obtenu qu'à partir d'une plus grande rationalisation des achats. Il est fréquent de constater que le frein majeur à l'évolution de la fonction en centre du profit est la confusion entre achats et approvisionnements.

Ainsi, la fonction achats se décompose en trois sous fonctions majeures : les approvisionnements, les achats et le marketing achats.

Très globalement, nous pouvons donner une première définition de ces trois sous fonctions :

L'approvisionnement	<ul style="list-style-type: none">■ C'est une fonction d'exécution tournée vers l'intérieur de l'entreprise.■ La relation fournisseur est à court terme.
L'achat	<ul style="list-style-type: none">■ C'est une fonction d'acquisition de ressources matérielles de l'entreprise tournée vers l'extérieur.■ La relation fournisseur est à moyen terme.
Le marketing achats	<ul style="list-style-type: none">■ C'est une fonction de gestion des ressources matérielles de l'entreprise à long terme.

• Missions de la fonction Approvisionnements :

- exploitation du calcul des besoins
- traitement des demandes d'achats
- passation des commandes de réapprovisionnement
- passation des commandes de dépannage
- suivi des contrats
- relance des livraisons
- suivi des litiges

- contrôle des performances des fournisseurs
- gestion des stocks
- gestion de la sous-traitance de charges
- etc.

- Mission de la fonction Achats :

- élaboration d'une politique d'achats
- élaboration du budget achats
- détermination des objectifs
- évaluation des fournisseurs et consultation
- négociation des marchés
- rédaction des accords
- etc.

- L'acheteur et son pouvoir :

La puissance du donneur d'ordres sur l'offreur ou inversement détermine inévitablement un rapport de forces qui pèse lourdement sur les stratégies à adopter.

Cette inégalité de pouvoir est liée à la nature même des échanges commerciaux, de distribution et industriels qui ne se font que rarement entre entreprises de taille identique.

En revanche, l'interdépendance du demandeur et de l'offreur n'est pas nécessairement liée à la taille des entreprises en présence.

- La relation de l'acheteur avec le marché :

L'interdépendance du demandeur et de l'offreur peut être illustrée à travers quelques exemples.

A. Cas de la sous-traitance avec un petit fournisseur :

Pour l'acheteur, sous-traiter c'est établir une relation de dépendance forte avec un fournisseur car le produit n'existe qu'après une relation aussi bien d'ordre technique que commercial entre les deux parties.

D'une manière générale, la décision de sous-traiter est prise :

a) pour réduire les risques de sous charges, c'est la sous-traitance de capacité (ou conjoncturelle).

L'entreprise acheteuse ne se donne comme moyens propres en hommes et machines que ceux qu'elle est certaine de rentabiliser par une charge constante et elle fait réaliser par un sous-traitant les suractivités ponctuelles. Il est évident que, dans ce cas, le rapport de forces est favorable à l'acheteur car dans les périodes de récession, l'entreprise acheteuse réintégrera ses fabrications.

b) pour éviter un investissement ne correspondant pas à la compétence de l'entreprise, c'est la sous-traitance de spécialité (ou structurelle).

Le recours à ce type de sous-traitance est impératif quand le produit à fabriquer par l'entreprise acheteuse est un système intégrant de nombreuses pièces de technologie différentes (mécanique, transport, électronique, informatique, etc.).

Dans certains cas, pour des raisons de savoir-faire ou de « prix à payer », si l'on veut disposer de plusieurs sous-traitants pour un même produit (mise en oeuvre d'outillages, de développements d'études, etc.), le rapport de forces peut être favorable aux sous-traitants.

En revanche, travailler avec un petit sous-traitant procure l'avantage de discuter directement avec le chef d'entreprise ; les temps de communication se trouvent ainsi diminués. Comme nous le verrons tout au long de ce module, une action de marketing achats auprès de petits sous-traitants permet d'établir une relation à long terme qui sécurise les deux parties. En effet, en contrepartie de son investissement, le sous-traitant a l'assurance d'une charge de travail de durée plus importante que celle obtenue dans un système achat / vente ponctuel.

B. Cas de l'approvisionnement auprès d'entreprises importantes

Pour l'acheteur, « traiter » avec une entreprise de taille importante est nécessaire chaque fois qu'il doit trouver un maître d'œuvre ou un coopérant capable de réaliser un ensemble complexe s'intégrant et participant au fonctionnement du produit final.

C'est le cas par exemple de systèmes montés sur avions ou automobiles (équipements de bord, trains d'atterrissage, parties de moteurs, etc.).

La relation de dépendance est très forte et souvent le rapport de forces est favorable au fournisseur.

En effet, après une période de développement commun, les deux parties sont liées à long terme et un changement de fournisseur est difficilement envisageable financièrement.

Cette relation de long terme peut être une lourde contrainte pour l'acheteur qui doit acheter des composants en grande quantité et sur une longue période. La démarche consiste alors, pour l'acheteur, à convaincre le fabricant de traiter directement, sans passer par les intermédiaires habituels.

Il peut aussi effectuer une étude make or buy, ce qui revient au premier cas, c'est-à-dire trouver un maître d'œuvre potentiel.

B .ASPECT COMPTABLE**61. CHARGES D'EXPLOITATION :**

La rubrique 61 regroupe les postes suivants :

- 611 : Achats revendus de marchandises
- 612 : Achats consommés de matières et fournitures
- 613 / 614 : Autres charges externes
- 616 : Impôts et taxes
- 617 : Frais de personnel
- 618 : Autres charges d'exploitation
- 619 : Dotations d'exploitation

6121. Achats de matières premières :**6122. Achats non stockés de matières et fournitures consommables :**

Sont débités du prix d'achat net des taxes légalement récupérables par le crédit d'un compte de tiers ou de trésorerie.

La TVA déductible correspondante est comptabilisée au débit du compte "Etat-TVA récupérable".

6123. Achats d'emballages :

Ce compte enregistre les achats d'emballages qui peuvent soit être gardés par l'entreprise, soit restitués à son fournisseur, soit avoir un usage à la convenance du client.

6124. Variation des stocks de matières et fournitures :

Ces comptes enregistrent à leur débit les entrées en stocks et à leur crédit les sorties.

Les soldes de ces comptes représentent la variation de la valeur des inventaires entre le début et la fin de l'exercice et sont utilisés comme des comptes correcteurs des comptes d'achat pour déterminer la valeur des achats consommés qui représentent les charges réelles de l'exercice.

6125. Achats non stockés de matières et de fournitures :

Ce compte regroupe tous les achats non stockés (eau, électricité...) ou ne transitant pas par une unité de stockage de l'entreprise, tels que ceux afférents à des fournitures dont les existants en fin d'exercice, sont inscrits en tant que charges constatées d'avance au débit du compte 3491.

6126. Achats de travaux, études et prestations de services :

Ce compte regroupe les achats HT des travaux, études et prestations sous-traités pour le compte de l'entreprise par des tiers.

Il est subdivisé par nature de prestations.

6128. Achats de matières et de fournitures des exercices antérieurs :

Ce compte enregistre les achats de matières et fournitures afférents aux exercices antérieurs.

6129. R.R.R.O sur achats consommés de matières et fournitures :

Les R.R.R. dont bénéficie l'entreprise auprès de ses fournisseurs sont comptabilisés au cours de l'exercice au crédit du compte avec le débit du compte de tiers concerné.

441. FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHES :

Le compte 4411 « Fournisseurs » est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de services par le débit :

- Des comptes concernés de la classe 6 pour le montant hors taxes récupérables pour les charges de fonctionnement ;
- Des comptes du poste 3413 pour les éléments constitutifs du coût de production des opérations en maîtrise d'ouvrage directe pour le montant hors taxes récupérables ;
- Du compte 3455 « Etat, TVA récupérable » pour le montant des taxes récupérables ;
- Du compte 3471 « Immeubles en cours mandants » pour les éléments constitutifs du coût de production pour les opérations en maîtrise d'ouvrage déléguée.

Le compte 4411. « fournisseurs » :

Ce même compte est débité par le crédit :

- D'un compte de trésorerie lors des règlements des factures aux fournisseurs ;

- Du compte 4415 « Fournisseurs – effets à payer » en cas d'acceptation d'une lettre de change ou de l'émission d'un billet à ordre par l'entreprise ;
- Du compte de stocks ou 6119, 6129 ou 6149 « Rabais, remises et ristournes obtenus » pour le montant des réductions obtenues hors factures ;
- Du compte 3411 « Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation » pour solde de ce compte, le cas échéant.

Le compte 4413. « Fournisseurs, retenues de garantie » :

Reçoit à son crédit, par le débit du compte fournisseur intéressé, le montant des retenues effectuées sur le prix convenu jusqu'à l'échéance du terme de garantie prévue.

Ce compte peut être scindé entre les opérations propres, les opérations MOD et le fonctionnement.

Le compte 4415 est crédité par le débit du compte « Fournisseurs » lors de l'acceptation d'un effet ou de l'émission d'un billet à ordre par l'entreprise.

Le compte 4417. « Fournisseurs – factures non parvenues » :

C'est un compte de régularisation (Transitoire) rattaché au compte fournisseur concerné, il convient alors, pour ne pas fausser les résultats, de débiter le compte de charges concerné par le crédit du compte 4417.

Le compte ci-dessus est crédité du montant de la dette, toutes taxes comprises, par le débit des comptes de la classe 3 ou de la classe 6 concernés et du compte de TVA récupérable. L'entreprise peut aussi opter pour la comptabilisation hors taxes de cette opération.

A l'ouverture de l'exercice suivant, cette écriture est contre-passée. Les entreprises qui le jugent opportun, peuvent faire jouer le compte 4417 à la fin de chaque période comptable et non pas uniquement à la clôture de l'exercice.

Le compte 4418 « Autres fournisseurs et comptes rattachés » :

Il est destiné à enregistrer les autres opérations avec les fournisseurs non spécifiées.



PARTIE II: AUDIT DU CYCLE ACHAT FOURNISSEURS

CHAPITRE I : PHASE D'ÉVALUATION DU CONTRÔLE INTERNE

A. Définitions et objectifs du contrôle interne du cycle achats fournisseurs :

L'évaluation du contrôle interne constitue une étape indispensable de la démarche d'audit. Elle permet d'apprécier l'organisation et le système d'information qui concourent à la production des comptes soumis à la certification.

• Définition :

Il existe de nombreuses définitions du contrôle interne. Cependant la définition la plus usitée est celle de L'ordre des experts comptables français. Ce dernier définit le contrôle interne dans le « Mémento Pratique Francis Lefebvre », comme :

« L'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre, l'application des instructions de direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci » (OEC, XXXIIe congrès national, 1977).

- Objectifs :

L'analyse du système du contrôle interne de la fonction achats-fournisseurs doit permettre de s'assurer que :

- Les séparations de fonctions sont suffisantes.
- Tous les achats de l'entreprise sont correctement autorisés et comptabilisés.
- Les achats comptabilisés correspondent à des dépenses réelles de l'entreprise.
- Ces dépenses sont faites dans l'intérêt de l'entreprise et conformément à son objet.
- Tous les achats enregistrés sont correctement évalués.
- Tous les avoirs à obtenir sont enregistrés.
- Toutes les dettes concernant les marchandises et services reçus sont enregistrées dans la bonne période.
- Les engagements pris par l'entreprise et devant figurer dans l'annexe sont correctement suivis.

B . Séparation de fonctions :

Apprécier la séparation des fonctions en ce qui concerne :

- Emission de demandes d'achats.
- Etablissement des commandes.
- Autorisation des commandes.
- Réception des marchandises et services.
- Comparaison quantitative et qualitative des marchandises et services reçus avec les commandes.
- Comparaison bon de réception/commande/facture.
- Imputation comptable.
- Vérification de l'imputation comptable.
- Contrôle des factures.
- Suivi des avoirs à recevoir.
- Bon à payer.
- Tenue du journal d'achats.
- Tenue de l'inventaire permanent.
- Tenue des comptes individuels fournisseurs.
- Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes.
- Rapprochement du compte collectif fournisseurs avec la balance fournisseurs.
- Centralisation du journal d'achats.
- Signature des chèques.
- Envoi des chèques.
- Acceptation des traites.

- Tenue du journal des effets à payer.
- Tenue du journal de trésorerie.
- Annulation des pièces justificatives.
- Approbation des opérations diverses relatives aux achats et comptes fournisseurs- créditeurs divers.
- Accès à la comptabilité générale.

C .L'appréciation des procédures du cycle A/F

L'auditeur doit acquérir une connaissance générale des opérations du cycle. Ce n'est qu'à cette condition qu'il pourra analyser de manière pertinente les opérations intervenues durant l'exercice, pour ce faire il devra prendre connaissance si possible d'un certain nombre de données statistiques concernant ce cycle. Ces données peuvent être résumées comme ci-après :

SOCIETE

EXERCICE CLOS
 LE

- Nombre de
 fournisseurs

Montant des achats
 annuels

- Dont
 Maroc
-

- Dont
 Import
-

Montant annuel des
 avoirs

Valeur du poste fournisseurs et comptes
 rattachés

- Dont charges à payer

Ratio
fournisseurs

En jours d'achats
T.T.C

- Nombre de factures
mensuelles

Valeur moyenne des
factures

- risques
particuliers

.....

.....

.....

.....

Dans le cas d'absence du manuel de procédures, il est important d'établir le narratif des procédures concernant le cycle d'achat ; afin d'acquérir le maximum d'informations pour une meilleure compréhension des circuits de traitement d'informations. Ceci se peut par des entretiens avec l'ensemble des intervenants dans le circuit afin d'avoir une vue plus détaillée du circuit.

L'ensemble des constatations exprimés par les responsables donne lieu à :

1) Emission des demandes d'achat :

- La direction des travaux concernés
- Le service achat
- Le service gestion
- Le service du projet

L'émission des demandes d'achats est obligatoire pour toutes les commandes supérieures à 1000 dhs. Après avoir détecter les besoins des différents services.

Les informations suivantes doivent figurer sur la DA lors de l'émission :

- La numérotation
- Imputation

- Délai et lieu de livraison

- Désignation des articles

2- circuit des demandes d'achat

Procédure exceptionnelle

Pour l'achat d'une fourniture revêtant un caractère d'urgence, la commande pourra se faire directement par téléphone entre la direction du projet et le service achat

Imprimés de diffusion

C'est l'organisation administrative de la circulation des imprimés des DA

Exemplaire conservé par le client, conservé par la direction des travaux, conservé par le service achat, original pour archivage, et un autre transmis pour le service magasin pour le contrôle des livraisons.

3- Etablissement des bons de commande

Emission des bons de commande

Le bon de commande reprend l'intégralité des informations portées sur la demande

d'achat :

Numéro de la commande

Service traiteur : achat

Référence : centre d'imputation, code analytique

Désignation du fournisseur

Condition des paiements

Dates et lieu de livraison

Date et visa du responsable achat

- Circuit du bon de commande
- Imprimé de diffusion

Original envoyé au fournisseur est sera conservé par lui

Exemplaire envoyé au fournisseur et retourné impérativement à l'entreprise.

4-Réception de la marchandise

5- traitement et circuit des factures

- Réception de la facture

Facture fournisseur

Facture établie sur contrat

- Présentation type d'une facture
- Enregistrement de la facture

1. Circuit

L'émetteur : la comptabilité

Le service de gestion:contrôle des imputations analytiques

Le service travaux:accord pour paiement

La direction du projet: accord pour paiement

2. classement

Mission des services

- Contrôler et viser dans les plus brefs délais les documents
- Retourner le facture et autorisation de paiement au service comptabilité

6- Règlement des factures fournisseurs

- Il existe deux moyens de règlement:
- Le chèque
- Effet de commerce

Questionnaire :

Commandes :

Existe-t-il un système de déclenchement automatique des commandes lorsque les stocks arrivent à une quantité minimum ?

- Si oui, les quantités minimales sont elles revues régulièrement en fonction des besoins réels de la fabrication ?

- Les commandes de biens et de services ne sont-elles passées que sur la base de demandes d'achats établies par des personnes habilitées ?
- Chaque service demandeur dispose-t-il d'un budget de dépenses prévisionnelles ?
- Si oui, la consommation de ces budgets est-elle suivie régulièrement pour éviter les dépassements ?
- Ce suivi tient-il compte des commandes engagées mais non encore facturées ?
- Des bons de commandes sont-ils établis systématiquement ?
- Si oui, sont-ils :
 - Pré Numérotés ?
 - Etablis en quantité et en valeur ?
 - Signés par un responsable, au vu de la demande d'achat ?
- Existe-il une liste des fournisseurs autorisés pour les achats courants ?
- Si oui, est-elle:
 - Approuvée par un responsable ?
 - Régulièrement mise à jour ?
- Les prix proposés sont-ils comparés avec le marché ?
- Les autres achats font-ils l'objet d'appels d'offres, au moins au dessus

d'un certain montant ?

- Existe-il une procédure permettant d'éviter les commandes excessives ?
- Si des bons de commandes pré numérotés sont utilisés, leur séquence numérique est-elle utilisée pour :
 - Enregistrer les engagements pris par l'entreprise ?
 - Identifier les retards d'exécution ?
- Existe-il une procédure de relance des fournisseurs en retard de livraison ? Ces fournisseurs sont-ils soumis à des pénalités ?
- Un exemplaire des bons de commandes est-il communiqué :
 - Au service réception
 - A la comptabilité
- Si oui, ces services s'assurent-ils qu'ils les reçoivent tous ?
- La société exerce-t-elle un contrôle sur les cadeaux et autres avantages accordés aux acheteurs par les fournisseurs ?
- Les procédures de contrôle des achats sont-elles revues périodiquement par les auditeurs internes ou autres personnes indépendantes du service achat pour s'assurer que la politique de la société est bien appliquée ?

4. Réception des marchandises et services.

- Existe-il un service de réception ?
- Les marchandises reçues sont-elles rapprochées des bons de commande en ce qui concerne :
 - Les quantités.
 - La qualité.
- Des bons de réception sont-ils établis systématiquement, même pour les livraisons sur des chantiers extérieurs ou chez des clients, des dépositaires ?
- Si oui, sont-ils pré-numérotés ?
- Signés par le réceptionnaire ?
- Datés ?
- La pré numérotation des bons est-elle utilisée pour contrôler :
 - L'exhaustivité des bons transmis à la comptabilité, par centre de réception ?
 - L'enregistrement des mouvements de stocks ?
- Existe-il un système équivalent au bon de réception en matière de service ?
- Les anomalies en matière de quantité et qualité constatées sont-elles l'objet d'un bon de retour ?

- Si oui, ces bons sont-ils :
- Pré Numérotés ?
- Transmis à une personne chargée d'obtenir les avoirs ?

5. Contrôle des factures :

Les factures et avoirs sont-ils transmis directement par le service courrier

à la comptabilité ?

Le service comptable attribue-t-il un numéro d'ordre chronologique aux factures et avoirs reçus avant de les transmettre aux personnes chargées de les vérifier ?

Si oui, garde t-il une trace de ces numéros pour suivre le retour des factures et relancer le service concerné ?

Les doubles des factures et avoirs sont-ils annulés, par apposition d'un tampon « duplicata » ?

D. LES PRINCIPALES CARACTERISTIQUES DU CYCLE A/F

Le cycle achats-fournisseurs est caractérisé par un certain nombre de phases qui peuvent se présenter comme suit :

- ✘ L'expression des besoins ;
- ✘ Déclenchement de la commande ;
- ✘ Réception des biens ou services ;
- ✘ Enregistrement des achats et des dettes fournisseurs ;
- ✘ Mise en paiement des factures.

Il est à noter que chacune de ces phases implique un ensemble d'objectifs à atteindre, entraînant des risques potentiels, des mesures usuels de contrôle interne nécessaires, et enfin implique des assertions d'audit sur lesquelles l'auditeur doit porter une attention particulière.

a. L'expression des besoins

1. 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.

2. Risques potentiels

Une mauvaise identification des besoins peut occasionner, soit une rupture de stocks, soit la constitution de stocks pléthoriques.

La rupture de stocks peut entraîner un retard ou un arrêt de fabrication générant, soit des surcoûts, soit une sous-activité. Elle peut également avoir pour conséquence des retards de livraisons aux clients et être à l'origine des litiges.

La constitution d'un stock trop important majore les coûts de stockage et crée un risque de détérioration des stocks. Il en résulte un risque de dépréciation, d'autant plus important que l'entreprise peine à trouver rapidement des débouchés en nombre suffisant pour les écouler.

Dans le cas d'achats non stockables, la surévaluation des besoins a une incidence directe sur les charges de l'entreprise, sans qu'il y ait véritablement de contrepartie.

3. Mesures usuelles de contrôle interne

Les procédures de contrôle interne généralement mises en place pour couvrir les risques mentionnés ci-dessus sont les suivantes :

- procédure formalisée permettant de recenser systématiquement et périodiquement les besoins de l'entreprise ;
- suivi des besoins n'ayant pas encore donné lieu à l'émission d'une demande d'achat ;
- existence de pouvoirs clairs et pertinents pour la validation des demandes d'achat ;
- mise en place d'un contrôle du respect des pouvoirs définis par la direction ;

- existence d'une piste d'audit permettant, à partir d'une demande d'achat, de vérifier le processus de détermination des besoins et, inversement, à partir d'une expression des besoins, de retrouver la demande d'achat correspondante ;
- mise en œuvre de tests visant à s'assurer du bon fonctionnement de la procédure par la réalisation de sondages sur la correcte transformation d'une expression de besoins en demandes d'achat et par l'examen de la justification de demande d'achats par des besoins ;
- existence d'une séparation adéquate des fonctions (exemple une personne qui valide les besoins ne doit pas, en principe, passer les commandes) ;
- surveillance de l'évolution des stocks et de leur dépréciation afin de mettre en évidence les dérives éventuelles.

4. Assertions d'audit concernées

Une mauvaise identification des besoins peut avoir une incidence directe sur l'évaluation des stocks et des en cours de production (valorisation et dépréciation).

b. Déclenchement de la commande

1. Objectifs

Le contrôle interne doit garantir que les achats sont réalisés dans les conditions optimums de qualité, de prix et de délai.

2. Risques potentiels

Quatre principaux risques peuvent être liés au déclenchement de la commande :

- le déclenchement d'achat à des prix supérieurs au marché. Dans ce cas, les biens achetés sont trop chers, entraînant une surévaluation des charges. Cette surévaluation a un impact direct sur l'évaluation des stocks et peut rendre nécessaire leur dépréciation ;
- le déclenchement d'achat par une personne non habilitée, situation qui peut avoir comme conséquence des achats injustifiés ou non pertinents ;
- le déclenchement d'achats en l'absence d'une trésorerie suffisante, ce qui peut entraîner une cessation de paiement, menaçant par la même occasion la continuité de son exploitation ;

- le recours à des fournisseurs qui ne présentent pas de garanties suffisantes : l'entreprise achète auprès d'un fournisseur dont la situation financière est fragile, qui risque de s'avérer défaillant et de ne pas respecter ses engagements.

3. Mesures usuelles de contrôle interne

Les procédures de contrôle interne permettant de couvrir les risques potentiels mentionnés ci-dessus sont les suivantes :

- procédure d'appel d'offre permettant d'obtenir, à qualité égale, les meilleurs prix possibles ;
- prise de connaissance de la situation financière des fournisseurs préalablement à la passation de la commande, et si nécessaire mise en œuvre de garanties, notamment en cas de versements d'acomptes ;
- mise en place d'une piste d'audit permettant de s'assurer que toute commande envoyée à un fournisseur a bien fait l'objet initialement d'une demande d'achat et d'une expression de besoin ;
- instauration d'un contrôle de gestion et d'un contrôle budgétaire, permettant de vérifier que l'entreprise a les moyens financiers de lancer tel ou tel achat.

4. Assertions d'audit concernées

Les procédures relatives au déclenchement de la commande peuvent avoir une incidence essentiellement sur l'évaluation des actifs : avances et acomptes versés (défaillance du fournisseur), stocks (retard de livraison, prix d'achats surévalués), et même totalité des actifs en cas de remise en cause de la continuité d'exploitation (contrôle de gestion et budgétaire insuffisant).

c. Réception des biens ou services

1. Objectifs

Le contrôle interne doit garantir que :

- les biens réceptionnés ne peuvent être acceptés s'ils n'ont pas 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

2. Risques potentiels

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

- la réception de biens non commandés. Cette réception peut entraîner la constitution de stocks inutiles et par conséquent susceptibles d'être dépréciés ;
- la réception de biens pour des quantités différentes des quantités commandées. Dans ce cas, l'entreprise risque, soit d'avoir des stocks pléthoriques, pouvant subir une dépréciation, soit de connaître des ruptures de stocks, qui peuvent occasionner des difficultés dans le processus de production, ou dans les relations avec les clients ;

- la réception des biens endommagés ou présentant une qualité insuffisante, situation qui engendre des difficultés d'écoulement des stocks achetés et par conséquent des dépréciations ;
- le défaut d'enregistrement des réceptions. Lorsque le suivi administratif des réceptions n'est pas maîtrisé par l'entreprise, celle-ci n'est pas en mesure de valider les factures qui lui sont présentées par les fournisseurs. Elle aura par ailleurs d'importantes difficultés pour estimer les factures non parvenues lors de la clôture des comptes.

3. Mesures usuelles de contrôle interne

Les mesures de contrôle interne permettant de couvrir les risques potentiels qui pèsent sur la réception des biens ou services sont notamment :

- la comparaison systématique des réceptions avec les commandes correspondantes, et la mise en œuvre d'une procédure de traitement des écarts ;
- la séparation des fonctions de commande, de réception et de contrôle qualité afin de prévenir une fraude provenant d'une seule personne ;
- la définition de pouvoirs d'acceptation des réceptions, prévoyant l'intervention de niveaux hiérarchiques plus élevés en fonction de la présence ou non d'un litige et en fonction de son importance financière ;
- la mise en œuvre de procédure de relance des fournisseurs en retard ;

- l'enregistrement systématique des entrées dans le système informatique et/ou l'émission d'un bon de réception classé chronologiquement.

4. Assertions d'audit concernées

Les risques relatifs à la réception des biens ou services ont un impact sur plusieurs assertions :

- l'évaluation des stocks et des créances clients ;
- la régularité des achats, lorsque l'entreprise éprouve des difficultés pour confirmer ou infirmer la prise en charge de certaines livraisons, notamment parce que les réceptions ne sont pas correctement enregistrées ou recensées ;
- la coupure des achats (cut off), si l'entreprise ne parvient pas à estimer les factures non parvenues à la clôture.

d. Enregistrement des achats et des dettes fournisseurs

1. Objectifs

Le contrôle interne doit garantir un enregistrement correct des dettes et des achats dès la réception des biens ou services.

2. Risques potentiels

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

- la perte des factures reçues ;

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

3. Mesures usuelles de contrôle interne

Les procédures de contrôle interne permettant de couvrir les risques potentiels mentionnés ci-dessus sont :

- la mise en place d'un processus de détermination des réceptions non encore facturées (biens et prestations) ;
- la transmission systématique au service comptable de toutes les factures dès leur arrivée dans l'entreprise, pour que celui-ci puisse, soit les enregistrer immédiatement en comptabilité, soit simplement les répertorier, et relancer en tant que besoin les services chargés de les contrôler ;
- la mise en œuvre périodique d'un contrôle de l'interface entre le journal des achats et la comptabilité générale, pour

détecter d'éventuelles anomalies informatiques dans les transferts d'information ;

- le maintien d'une compétence suffisante du personnel chargé de saisir les factures ;
- la mise en place d'une procédure pertinente et rapide de validation des factures : rapprochement des factures avec les bons de réception et les bons de commande, validation formalisée des factures de prestations de services par les personnes ayant compétence pour les apprécier.

4. Assertions d'audit concernées

Les risques présentés ci-dessus peuvent influencer les assertions suivantes :

- l'exhaustivité des enregistrements, en cas de perte de facture ;
- la régularité des enregistrements, dès lors que sont enregistrées de fausses factures ou des factures ne concernant pas l'entreprise ;
- la coupure des enregistrements, en cas de recensement insuffisant des factures non parvenues à la clôture, d'enregistrement de factures pour des prestations ou livraisons non réalisées...

e. Paiement des factures

1. Objectifs

Le contrôle interne doit garantir que :

- seules sont payées les factures concernant l'entreprise, qui sont conformes à la commande et qui correspondent à une livraison effective satisfaisante ;
- les factures sont payées dans les délais contractuels et ne sont payés qu'une seule fois.

2. Risques potentiels

Les risques relatifs à la mise en paiement peuvent recouvrir :

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

3. Mesures usuelles de contrôle interne

Les procédures de contrôle interne permettant de couvrir les risques potentiels mentionnés ci-dessus sont notamment :

- la définition de pouvoirs en matière de bons à payer et la mise en place d'un contrôle de ces pouvoirs ;
- le déclenchement des règlements sur la base de factures originales et l'estampillage des factures payées.

4. Assertions d'audit concernées

Les risques présentés ci-dessus ont une incidence essentiellement sur la régularité des enregistrements

Remarque : il est à noter que certains des risques issus du cycle « achat/fournisseurs » n'entraînent pas de menace particulière sur les assertions liées au cycle achats. Ils peuvent en revanche impacter sur d'autres cycles, principalement sur les stocks et les provisions. Ce constat démontre la nécessaire transversalité des contrôles.

D. Evaluation du contrôle interne pour la société X

Lorsque l'auditeur entame, l'audit du cycle achat/fournisseur il procédera à la réalisation d'un ensemble de travaux conformément au programme de travail. La première étape consiste au relèvement de la procédure :

Il s'agit entre autres de :

- relever la procédure achat à travers les entretiens avec les responsables. C'est dans ce sens qu'une réunion a été tenue avec le responsable de la D.A.M (département des approvisionnements et du magasinage) qui nous a expliqué la procédure d'achat. En fait, cette procédure d'achat s'effectue conformément au manuel de procédure d'achat commun à tous les établissements publics, en ce qui concerne les procédures d'appel d'offres et de passation des marchés.

Après prise de connaissance du manuel de procédure des achats, il est procédé à des tests de conformité ou des tests de procédure. Ces tests ont pour objectif de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des procédures.

A. Contrôle de la réalité

Afin de s'assurer que les achats comptabilisés sont réels, l'auditeur procède aux contrôles suivants :

- sélectionner à partir du grand livre des achats, un certain nombre d'opérations (import et locales) et s'assurer :

- de l'existence d'un dossier de marché, d'un bon de commande signé ;
- du respect des seuils éventuels pour les signatures (responsable des approvisionnements, directeur financier ou directeur général)
- de la consultation des fournisseurs et du choix justifié et matérialisé
- de l'établissement d'un bon de réception signé ;
- de la concordance entre les quantités commandées et les quantités reçues ;
- de la concordance entre les quantités reçues et les quantités facturées
- de la concordance entre les prix négociés sur le bon de commandes et les prix facturés ;
- de la mise à jour des stocks (date, qualité et valorisation) ;
- de la correcte comptabilisation au regard des différents éléments (imputation, bonne période, etc) ;
- en cas d'importation, du contrôle de la conformité du dossier et de la correcte conversion des devises (au cours jour de l'opération) ;
- du règlement de l'achat conformément aux conditions prévues lors de la facturation ;
- de la correcte comptabilisation du règlement

B. Contrôle de l'exhaustivité

Les mêmes travaux effectués au niveau du contrôle de la réalité sont applicables au contrôle de l'exhaustivité. Cependant la sélection des pièces justificatives se fera sur la base du registre des entrées ou toute autre source indépendante de la comptabilité.

Afin de matérialiser ces travaux, d'autres tests sont à faire. Ils sont au nombre de trois :

- le test de suivi des marchés
- le test sur les bons de commandes
- le test de cut off sur les achats

Chacun de ces tests sera destiné à s'assurer d'un ou de plusieurs points d'assertion.

1. Le test de suivi des marchés

L'objectif du test est de s'assurer que les marchés sont passés conformément à la procédure en vigueur.

Le test consiste à prendre un échantillon de dossiers de marchés à partir de la liste des dossiers de marchés en cours et passés en 2003.

Le choix des marchés se fera selon leur importance financière de sorte à couvrir le « scope » préalablement défini dans le mémo approche. Dans ce cas précis il est de 51%

Le scope peut-être défini comme étant un taux d'investigation qui est égal au total des montants des marchés constituant l'échantillon rapporté au montant total de l'ensemble des marchés de l'année 2003.

Lorsque l'échantillon est choisi, l'auditeur demande les pièces justificatives relatives à chaque marché. En général, ces documents se trouvent chez l'archiviste.

Ainsi l'auditeur vérifie pour chaque marché si la procédure légale a été respectée, en procédant à un pointage avec un ensemble de documents qui doivent être utilisées conformément à la procédure en vigueur. Cette dernière correspond au manuel de procédure qui régit les acquisitions et qui est commun à l'ensemble des établissements publics.

Dans ce test il s'agit :

- De s'assurer de la conformité avec le dossier de marché dûment signé et approuvé.
- Vérifier l'existence de l'appel à concurrence (appels d'offres, consultation directe) ;
- Vérifiez l'existence d'un tableau comparatif des prix ;
- Vérifiez l'existence un PV de jugement.

2. Tests sur les bons de commandes

L'objectif de ce test est de s'assurer que la passation des commandes est conforme avec la procédure en vigueur.

Le test consiste à prendre un échantillon des commandes effectuées à partir de la liste des bons de commandes 2003, toujours selon leur importance financière. Seulement dans ce test il n'y a pas à l'obligation de respecter un scope.

De la même façon qu'il a été procédé au niveau du test sur le suivi des marchés, il s'agira pour chaque bon de commandes sélectionné de :

- Pointer avec la demande d'achat signée ;
- Vérifiez que trois fournisseurs au moins ont été consultés ;
- Vérifiez l'établissement du tableau comparatif des prix ;
- Pointer avec le dossier administratif de l'adjudication ;
- Etc.

Conclusion du test :

Ce test a relevé que la procédure d'acquisition appliquée au sein de l'organisation est respectée conformément à la procédure en vigueur. Seulement il faut noter l'absence d'un dossier administratif pour toutes les commandes.

Cette remarque est rapportée au niveau de la note de synthèse du cycle.

3. Test de cut off sur les achats

L'objectif de ce test est de s'assurer du respect du principe de spécialisation des exercices pour ce qui est des dépenses d'achats.

Pour ce faire l'auditeur sélectionne certain nombre de bon de réception avec comme source le classement des bons de réception reçus de la Direction des Approvisionnements et du Magasinage (DAM).

La sélection des bons de réception ne se fait pas selon un critère financier mais plutôt en fonction de leur date de réception.

Il est sélectionné un certain nombre de bons de réception dont la date est le plus possible proche du 31.12.03 Ceci a fin de s'assurer que des marchandises reçues en fin d'exercices 2003, n'ont pas été comptabilisées durant l'exercice 2004. de même, un échantillon de bons de réception dont la date est le plus proche possible du début de l'exercice audité c'est à dire le 01.01. 03 est aussi sélectionné dans la même logique.

Ainsi pour chaque bon de réception, on vérifie :

- la correcte comptabilisation ;
- la conformité de l'exercice de rattachement ;
- etc.

Conclusion du test

Le test a été satisfaisant dans la mesure où tous les bons de réception ont été comptabilisés dans la bonne période.

Après la réalisation de l'ensemble des tests, l'auditeur produit un document appelé **Matrice de contrôle interne** qui, récapitule l'ensemble des points soulevés lors de ces tests.

Les points soulevés serviront à évaluer le contrôle interne. Cette évaluation permettra de déterminer :

- Les zones à risque qui vont nécessiter dans la phase du contrôle des comptes une attention particulière ;
- L'ampleur des investigations ;

Donc en définitifs, le travail effectué sur le contrôle interne constitue la phase préliminaire du contrôle des comptes.

CHAPITRE II CONTROLE DES COMPTES DU CYCLE

« ACHAT/FOURNISSEUR »

A. Définitions et objectifs

a. Définitions :

Avant d'entamer l'audit du cycle Achats/Fournisseurs, il faut comprendre et relever les termes en relation avec ce cycle et en définir les contours on cite par exemple :

- Dettes d'exploitation: dettes nées à l'occasion du cycle d'exploitation et dettes assimilées.
- Dettes provisionnées (ou charges à payer) : dettes potentielles évaluées à l'arrêté des comptes, nettement précisées quant à leur objet, mais dont l'échéance ou le montant est incertain. Elles ont vocation irréversible à se transformer ultérieurement en dettes, Ces dettes provisionnées sont rattachées aux diverses rubriques correspondantes du bilan,
- Achats: les charges comprennent les sommes ou valeurs versées ou à verser:
 - soit en contrepartie de marchandises, approvisionnements, travaux et services consommés par l'entreprise ainsi que des avantages qui lui ont été consentis;
 - soit en vertu d'une obligation légale que l'entreprise doit

remplir,

- Régularisations (comptes de) : les charges comptabilisées pendant l'exercice qui concernent un exercice ultérieur doivent figurer à l'actif du bilan au poste "comptes de régularisation", Ces postes font l'objet d'une information explicative à l'annexe.

b. Objectifs du contrôle des comptes

En contrôlant les comptes de ce cycle l'auditeur doit fixer clairement les objectifs à atteindre ou les éléments à vérifier à savoir :

- S'assurer que les charges et produits inscrits au compte de résultat et provenant des opérations d'achat, proviennent uniquement de l'enregistrement intégral des transactions réalisées dans l'exercice comptable considéré,
- S'assurer que les comptes de tiers inscrits au bilan et provenant des opérations d'achat sont correctement évalués et bien classés.

B. Les contrôles types

a. . Comptes de tiers

- Procéder à une analyse des ratios significatifs (à déterminer pour chaque société) et des variations par rapport à l'exercice précédent afin d'identifier les anomalies apparentes.
- Appliquer la procédure de confirmation directe. Si cette procédure est appliquée avant la date d'arrêté des comptes (pas plus de 3 mois) elle doit être suivie par:
 - une revue globale du compte collectif fournisseurs et notamment des débits (rapprocher au journal de trésorerie) et crédits (rapprocher au journal des achats).
 - une justification des nouveaux soldes importants apparus entre la date de vérification et celle du bilan.
 - une revue des dettes importantes soldées depuis la date de vérification.
- lorsque la procédure de confirmation directe ne peut pas être appliquée (ou donne des résultats insuffisants) :
 - vérifier que les soldes individuels sont correctement analysés.
 - pour les soldes principaux, rapprocher les soldes des relevés reçus ou de tout élément justificatif (factures, bons de livraison...).

NB : La procédure doit couvrir également les effets à payer et les factures à recevoir.

- Vérifier les additions de la balance fournisseurs.
- Vérifier le rapprochement de la balance avec le compte collectif.
- Pointer la balance avec les comptes individuels.
- S'assurer que les fournisseurs débiteurs figurent à l'actif du bilan.
- Vérifier l'ancienneté de ces soldes et s'assurer que ces soldes sont toujours recouvrables (absence de fournisseurs tombés en faillite ou de litiges).
- Passer en revue les balances et analyses de comptes de la société pour :
 - Identifier les comptes dont les libellés sont imprécis (ou inexistant) ou toute autre anomalie apparente.
 - Obtenir les explications nécessaires (insister particulièrement sur les O.D.). Pointer l'ensemble des comptes concernés avec le grand-livre.
 - S'assurer que les dettes en devises sont converties au taux de clôture.
 - Vérifier que les dettes dont l'échéance est à plus d'un an sont présentées séparément.

- Vérifier que les dettes font l'objet, dans l'annexe d'un classement selon la durée restant à couvrir jusqu'à leur échéance en distinguant les dettes à un an au plus, entre un et cinq ans et à plus de cinq ans lorsque ces éléments ont un caractère significatif.
- Vérifier la ventilation des fournisseurs entre fournisseurs normaux et fournisseurs d'immobilisations.

b. Comptes de charges, contrôles généraux

La majeure partie du contrôle des comptes de charges est assurée :

- soit par les sondages sur le contrôle interne,
- soit par le biais de la revue analytique,
- soit à travers le contrôle des postes correspondants au bilan.

Ces travaux conduisent normalement à :

- Comparer les différentes catégories de charges avec:

- les comptes de l'exercice précédent

- le budget

- Expliquer les principales variations.
- Calculer les ratios des différentes catégories de charges par rapport au chiffre d'affaires.
- Expliquer les variations importantes.
- Evaluer l'incidence sur le programme de contrôle de toute variation anormale.
- S'assurer que les charges n'ont pas fait l'objet d'écritures anormales à la fin de l'exercice contrôlé (écritures qui auraient été régularisées au cours de l'exercice suivant).

- S'assurer que les charges non déductibles fiscalement sont réintégrées dans le résultat fiscal et que celles dont la déductibilité est soumise à des règles de déclarations (relevé des frais généraux) sont bien déclarées.
- S'assurer que les informations fournies dans l'annexe et concernant les comptes de charges sont complètes et correctes.

c. Comptes de charges, contrôles spécifiques

1. Achats sur stocks

✘ Vérifier que:

- Les derniers bons de réception ont donné lieu à l'enregistrement de factures ou de provisions.
- Les derniers bons de retour de l'exercice ont donné lieu à l'enregistrement d'avoirs ou de provisions pour avoirs à recevoir.
- Les dernières factures et les derniers avoirs comptabilisés correspondent à des mouvements de l'exercice.

✘ Vérifier que:

- Les premières livraisons (et retours) de l'exercice suivant n'ont fait l'objet d'aucune facture (ou avoir) ou provision.
- Les premières factures (ou avoir) enregistrées sur l'exercice suivant ne correspondent pas à des mouvements de stocks de l'exercice.
- Si la société tient un état de rapprochement entre les réceptions (retours) et les facturations (avoirs), vérifier que les éléments qui

apparaissent en écart ont bien fait l'objet d'écritures de régularisation.

- -Si certains fournisseurs ont une politique de ristourne annuelle, vérifier que toutes les ristournes relatives aux achats de l'exercice ont été comptabilisées.

2. Achats autres

- Vérifier la concordance entre les charges de sous-traitance et les travaux qui leur sont confiés (travaux de fin d'exercice non facturés).
- Si l'entreprise s'approvisionne sur la base de contrats annuels avec quotas, vérifier le respect de ces derniers.
- Pour les achats qui bénéficient de ristournes annuelles, vérifier que ces ristournes ont été provisionnées.
- Examiner les opérations diverses passées, en particulier à la fin de l'exercice, sur les comptes d'achats.
- Pour les achats à des sociétés du groupe ou ayant des administrateurs communs, vérifier les conditions.
- Pour les achats de matériel, équipements, travaux, entretien ..., vérifier que les comptes ne contiennent pas des éléments qui sont en fait des immobilisations.
- Vérifier que tous les frais accessoires relatifs aux achats de l'exercice ont été comptabilisés.

3. Autres services extérieurs

- Pour les charges récurrentes (loyers, assurances ...), vérifier, avec les contrats que les comptes incluent bien toutes les charges de

l'exercice.

- - Pour les autres charges, utiliser les documents et contrôles mis en place par l'entreprise pour saisir les services rendus afin de vérifier que toutes les charges de l'exercice ont été comptabilisées.
 - Entretien et réparations
- Vérifier, par sondage, que ces comptes ne contiennent pas des éléments
 - Rémunérations d'intermédiaires et honoraires.
- Vérifier la déclaration DAS
- Pour les conseils, s'assurer qu'ils ont bien fait l'objet de demande de confirmations directes. Dépouiller les réponses pour vérifier que tous les litiges suivis ont été analysés et ont fait, si nécessaire, l'objet de provisions pour risques.
 - Publicité
- Vérifier le respect des règles fiscales en matière de cadeaux.
- Vérifier avec les budgets de publicité que les honoraires ont été correctement comptabilisés pour les campagnes publicitaires engagées.
 - Assurances
- Mettre à jour l'état recensant les polices d'assurance souscrites par la société.

- Vérifier les déclarations faites par l'entreprise aux compagnies d'assurance (cas de risques flottants) et constituant la base de la prime.
- Vérifier les sommes versées avec les quittances et s'assurer que les primes versées ont fait l'objet de régularisation si elles ne correspondent pas à l'exercice.
- Vérifier que les polices concernent bien la société.
- Comparer la charge d'assurance d'une année à l'autre.
- Faire un sondage sur les déclarations de sinistres notamment les sinistres importants.
- Evaluer les dommages qui risquent de rester à la charge de la société.
- Vérifier les provisions faites.
- S'assurer des sommes à récupérer sur les sinistres couverts par une police régulièrement souscrite.
- Examiner s'il existe des polices d'assurance souscrites au profit de la société sur la tête du dirigeant.
 - Déplacement - Missions - Réceptions
- Vérifier que les règles de remboursement de frais ne peuvent pas conduire à des cumuls (forfait et réel).
- Vérifier que les remboursements ne cachent pas des avantages en nature non déclarés.
- Vérifier le relevé des frais généraux.
 - Compte de répartition périodique (abonnements)
- Examiner le mode de calcul et les imputations des classements périodiques pratiqués en cours d'exercice.

- Rechercher si les écritures enregistrées en vue de solder les comptes font apparaître des écarts importants, et à quels comptes les écarts ont été virés. '
- S'assurer de la justification des soldes éventuels.
- S'assurer:
 - ✗ que le compte est, dans le cas général, soldé à la clôture de l'exercice (qu'il s'agisse de sous comptes d'abonnements ou de sous comptes d'attente),
 - ✗ que les soldes des sous comptes d'abonnements ne sont pas virés aux comptes de régularisation (passif ou actif),
 - ✗ que les écarts sur abonnements constatés à la clôture d'un exercice sont réintégrés dans les comptes de charges par nature (ou éventuellement de produits par nature)

C. Le contrôle des comptes de la société « X »

L'étape préliminaire dans la phase de contrôle des comptes du cycle Achats/Fournisseurs consiste pour l'auditeur à demander au service comptabilité la Balance Générale, au 31.12.03 et la Balance auxiliaire des fournisseurs. Il vérifie si le solde figurant dans ce dernier correspond à celui qui figure dans la balance générale. C'est seulement à cette condition que l'auditeur peut poursuivre son travail. Sur la base des documents qui lui sont fournis il établit les feuilles de tête 4)

Il doit en outre vérifier que la somme totale des comptes fournisseurs, qui constituent normalement le solde du poste 441 Fournisseurs, créditeurs, correspond au solde de ce même compte mais qui se situe au niveau du bilan. Si tel est le cas, l'auditeur le matérialise par un tic indiquant que le solde a été pointé avec les états financiers 4)

Le cycle Achats/Fournisseurs est composé de quatre comptes fournisseurs 4), qui doivent faire l'objet d'un audit.

Il s'agit de :

- 4411 Fournisseurs
- 4413 Fournisseurs, retenues de garanties
- 4417 Fournisseurs factures non parvenues

Ces comptes forment le poste 441 Fournisseurs créditeurs. Il est à ajouter un autre compte qui est débiteur s'intitulant 3411 Fournisseurs, avances et acomptes.

Les comptes liés ne seront pas audités dans ce cycle dans la mesure où ils le seront dans leurs cycles respectifs.

a. Audit du compte 4411 Fournisseurs

En se référant à la balance auxiliaire, l'auditeur sélectionne un certain nombre de fournisseurs en raison de l'importance du montant de la dette. Il doit s'assurer que la somme totale des dettes dues à ces fournisseurs qui est de 6 446 082 DH couvre une bonne partie du total du solde du compte fournisseur d'un montant de 8 323 648 DH

C'est le scope. Dans notre cas, il est de 77%

Ces fournisseurs sélectionnés sont regroupés dans un document appelé « feuille de dépouillement des fournisseurs »

Pour chaque fournisseur, l'auditeur demande la fiche d'explication du compte Cette dernière retrace les mouvements réalisés avec le fournisseur. Ce document permet à l'auditeur de s'assurer de la réalité et de l'exhaustivité de la dette.

L'assurance de la réalité consiste à vérifier si le montant inscrit au niveau de la fiche est réel. Pour ce faire, l'auditeur demande les pièces justificatives liées à cette dette : la facture, le bon de commande, le bon

de livraison, etc. et fait la comparaison des documents concernant le montant.

Quant à l'assurance de l'exhaustivité des dettes, l'auditeur se pose la question de savoir si toutes les dettes fournisseurs de l'entreprise ont été prises en compte.

Pour répondre à une telle question, l'auditeur procède à la méthode de la circularisation . Ainsi, la circularisation du fournisseur permet à l'auditeur de vérifier les soldes se trouvant dans la fiche d'analyse.

b. Audit du compte 4413 Fournisseur retenues de garanties

Ce compte est utilisé lorsque l'entreprise retient une certaine somme du montant à régler au fournisseur. Cette retenue sert de garantie pour une certaine période permettant à l'entreprise de couvrir les charges en cas de défaillances postérieures à la livraison du bien ou du service.

Lors de l'audit de ce compte, l'auditeur au moyen du document explicatif du compte (analyse du compte) s'assure de la réalité du montant.

Pour ce faire, l'auditeur sélectionne sur la base de l'analyse du compte 8) quelques fournisseurs dont les montants sont les plus importants.

Pour chaque fournisseur, l'auditeur demande les pièces justificatives relatives au contrat de marché. Ceci afin de prendre connaissance des clauses du contrat et de vérifier les calculs ayant permis de déterminer le montant de la garantie.

Dans la même lancée l'auditeur s'assurera de l'inexistence de litiges tournant autour de ces retenues, en analysant les dates de comptabilisation des retenues.

c. . Audit du compte 4417 Fournisseurs facture non parvenues

Ce compte est utilisé lors des travaux de régularisation lorsque le fournisseur a effectué une prestation de services pour le compte de l'entreprise durant l'exercice mais dont la facture correspondante n'est pas encore parvenue à la date de clôture.

Toujours sur la base de la feuille d'analyse du compte 10), le travail de l'auditeur consiste à s'assurer

- D'une part de la réalité des montants qui composent ce compte. Pour ce faire dans la mesure de l'inexistence de factures prouvant la réalité des opérations, l'auditeur se rabat sur d'autres pièces justificatives comme le Bon de commande ou le Bon de réception...
- D'autres part, l'auditeur s'assure de l'exhaustivité de cette dette, en vérifiant si le comptable a valorisé raisonnablement le compte, compte tenu de l'inexistence de factures. Ainsi, le comptable devra justifier les raisons de son approximation

d. Audit du compte 3411 Fournisseurs, avances et acomptes

Contrairement aux autres comptes audités jusque là, ce compte appartient à l'actif du bilan. Il intervient lorsque l'entreprise détient une créance envers le fournisseur, lors d'un dépôt de garanties chez ce dernier avant la prestation du service ou la livraison du bien.

Dans ce cas l'auditeur doit s'assurer de la réalité des avances en demandant l'analyse détaillée du compte 11). Ce dernier retrace l'ensemble des fournisseurs chez qui l'entreprise détient ce type de créance. Sur la base de l'importance des créances, respectives, il sélectionne quelques fournisseurs tout en s'assurant du respect du scope retenu dans le mémo d'approche pour ce compte.

Recommandations et remarques soulevées

I. Remarques soulevées

Les différentes techniques d'audit appliquées au cycle Achats fournisseurs ont permis de détecter et de soulever un certain nombre de problèmes et de risques à prendre que l'organisme audité doit prendre en considération et notamment au niveau du contrôle interne à savoir :

- Tout d'abord il faut noter que les procédures de contrôle interne ne sont pas formalisées et cela est dû à l'absence de manuel de procédure ou de contrôle interne. Cela représente en effet une lacune au niveau de l'organisation comptable et administrative. Le résultat est l'absence de contrôle des opérations mais aussi absence de référentiel pour responsabiliser les différents intervenants.
- Le dispositif de contrôle interne régissant les approvisionnements devrait être revu et amélioré :
 - ✓ Factures originales non annulées par les cachets saisi et payée ;
 - ✓ Comptabilisation sur la base des seules copies des factures ;
 - ✓ Aucune date n'est évidencée sur certains bons de réception.
- Existence de suspens remontant à plusieurs exercices ainsi que d'écarts par rapport à certains soldes confirmés (deux réponses).
- Existence de dépenses ayant un caractère d'immobilisations qui ont été comptabilisées parmi les charges.
- Existence de factures ne comportant pas toutes les mentions légales.

- Existence d'écritures comptables passées dans le compte 4411 Fournisseurs et se basant sur des devis, bon de commande, ou certains documents ne pouvant remplacer les factures.
- Existence de suspens anciens dans les comptes factures non parvenues.
- L'écart de conversion sur les dettes fournisseurs n'est pas constaté.
- Dépréciation des stocks de matières et consommables : Absence d'une étude technique pour s'assurer que l'ensemble des catégories de stocks sont utilisables et de l'adéquation de la provision constatée ;
- Absence d'un fichier informatique regroupant l'ensemble des fournisseurs avec les informations concernant les différentes commandes passées ou reçues. On peut noter la même remarque concernant la gestion des stocks.

II. Recommandations

D'abord concernant le cycle Achats/ Fournisseurs, l'établissement doit procéder à l'apurement de ses suspens et doit veiller à ce que chaque opération enregistrée correspond aux pièces exigées comptablement.

Ensuite sur un ordre plus général, l'organisme audité est certes soumis à la charte régissant les établissements publics, mais doit établir son propre manuel de procédure formalisé et d'un manuel de contrôle interne qui définit les bases de la pratique de contrôle interne mais qui décrit aussi :

- le système d'information administratif et comptable
- les circuits des documents

- la définition des fonctions
- les principaux processus

L'entité dispose d'une division de contrôle interne dont les attributions prévoient sa responsabilité de piloter l'élaboration et le contrôle des procédures ainsi qu'à la contribution à la sauvegarde des actifs du bureau. Toutefois, dans la pratique, les principales tâches de cette division se rattachent aux travaux de suivi et contrôle budgétaires et de contrôle de gestion. La pratique de l'audit interne n'est donc que très peu développée.

La conception d'un manuel de contrôle interne permettrait en plus de la définition des bases de la pratique du contrôle interne, de concrétiser le rôle de la division de contrôle interne.

Il faut noter aussi que l'organisme doit pour améliorer la gestion des stocks, mais aussi des fichiers fournisseurs, déployer des efforts en terme d'informatisation de la gestion de ces 2 éléments qui ne sont tenus que manuellement, ce qui pose le problème de toute recherche ou vérification,...

Par ailleurs, l'organisme a un statut d'établissement public, par conséquent, soumis au contrôle financier de l'Etat, qui se manifeste par la présence d'un contrôleur financier, d'un agent comptable ainsi que l'application des textes sur les marchés publics.

Cette soumission au contrôle financier constitue un point de force de contrôle interne en terme d'engagements et de paiements.

Conclusion

Le traitement du cycle Achats-Fournisseurs de manière détaillée nous a permis, dans un premier temps, de maîtriser relativement les points rattachés au dit cycle et, dans un second temps, de nous faire une idée sur l'aspect comptable relatif à ce cycle.

Le premier enseignement tiré de ce travail est que le traitement du cycle Achats- Fournisseurs est analogue sans être identique à celui réservé aux autres cycles tels que :

Le cycle Ventes-Clients

Le cycle Paie- Personnel

Le cycle immobilisations. ...

Cette démarche est pour rappel :

-la prise de connaissance générale de l'entreprise

-l'évaluation du contrôle interne

-le contrôle des comptes