

SOMMAIRE

INTRODUCTION.....	1
I. ASPECTS CONCEPTUELS DU CONTRÔLE INTERNE.....	2
I.1 DÉFINITION DU CI ET NOTIONS VOISINES.....	2
I.2 OBJECTIFS DU CI :.....	2
I.3 PRINCIPES DE BASE DU CI :.....	4
I.4 ASPECTS DU CONTRÔLE INTERNE AU SEIN DU CYCLE « ACHATS- FOURNISSEURS »:.....	6
II. MÉTHODOLOGIE D'AUDIT INTERNE ET OPÉRATIONNEL DANS LA FONCTION ACHATS:....	9
II.1 LES FINALITÉS DE LA FONCTION ACHATS :.....	9
II.2 LES SERVICES INTERVENANTS DANS LE PROCESSUS D'ACHATS :.....	20
II.3 L'ORGANISATION TYPIQUE DU CYCLE « ACHATS- FOURNISSEURS » :.....	20
CONCLUSION.....	84
BIBLIOGRAPHIE.....	85

Introduction

Dans le contexte actuel, le cadre contemporain de la gestion est celui de la recherche d'une compétitivité permanente. La part des achats dans le prix de vente peut varier considérablement ; représentant 5 à 15% dans certains produits de luxe, elle peut atteindre 80% dans le négoce, et se situe souvent entre 50 et 60% dans l'industriel. Cependant le poids financier de la fonction achats n'est pas toujours un bon indicateur des enjeux stratégiques qu'elle comporte.

D'une part, des facteurs clés de succès significatifs -spécialement dans les stratégies de différenciation- et des sources de productivité non négligeables peuvent exister dans des fonctions qui semblent peser modestement dans le coût de revient du produit ou du service final.

D'autre part, les caractéristiques techniques et qualitatives des approvisionnements, tout comme la nature des relations avec les fournisseurs, ont toujours un impact sur le coût d'achat et d'usage.

La fonction achats du fait même de sa situation en tête de la chaîne logistique de l'entreprise, peut, par ses insuffisances, être la source de dysfonctionnements sérieux perturbant la plupart des autres fonctions de l'entreprise. Elle peut générer des pertes substantielles.

Pour permettre à l'entreprise de bien cerner les risques afférents à ses activités, la mise en oeuvre d'un contrôle interne est indispensable. C'est ainsi que dans notre travail, nous essaierons de présenter une partie théorique qui traitera les aspects conceptuels du contrôle interne ainsi que la méthodologie d'audit interne et opérationnel dans la fonction achats, et ensuite, dans une seconde partie, une étude de cas, portant sur l'application des concepts théoriques précédemment décrits.

I. Aspects conceptuels du Contrôle Interne

I.1 Définition du CI et notions voisines

Avant d'aborder les éléments relatifs à la fonction achats, il est important de distinguer entre:

Contrôle interne: l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

(OECCA)

Audit interne: est à l'intérieur de l'entreprise une activité d'appréciation du contrôle des opérations; il est au service de la direction.(IFACI)

Contrôle de gestion: c'est le processus par lequel les dirigeants s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées, avec efficacité, efficacité et pertinence.

I.2 Objectifs du CI :

➤ **Maîtrise de l'entreprise :**

Il incombe aux dirigeants de l'entreprise de concevoir et de mettre en œuvre les dispositifs du contrôle interne, mais aussi de s'assurer du respect de la politique du contrôle dans toutes les activités de l'entreprise.

La maîtrise de l'entreprise nécessite un dispositif de contrôle interne constitué d'objectifs clairement définis, de budgets et de méthodes et procédures.

➤ **Sauvegarder les actifs :**

La sauvegarde des actifs ou du patrimoine de l'entreprise est une obligation qui incombe aux dirigeants d'entreprises en tant que mandataires des actionnaires qui détiennent des participations au capital.

Ils doivent s'assurer que les actifs de la société acquis grâce au capital sont protégés en permanence, leur protection exige la mise en place d'un ensemble cohérent de moyens de contrôle. La sauvegarde des actifs exige que toutes les entrées et sorties pendant un exercice soient complètes, régulières, autorisées et justifiées, mais aussi que l'existant physique concorde avec l'enregistrement comptable de l'actif.

➤ **Assurer la qualité de l'information :**

Cet objectif conditionne l'atteinte de l'objectif de la maîtrise de l'entreprise. En effet, pour bien gérer une entreprise, il faut un système d'information de qualité. Ce dernier doit permettre l'accès à une information objective, donnant une image fidèle de l'entreprise ; et disponible dans le format voulu et dans les délais appropriés.

La qualité de l'information exige un système de contrôles réguliers qui assurent la fiabilité des procédures de collecte, de traitement et de diffusion des informations.

➤ **Assurer l'application des instructions de la Direction :**

Les instructions de la direction sont communiquées sous diverses formes : automatisées, écrites ou verbales ; elles sont souvent filtrées plusieurs fois avant d'arriver à la personne pour laquelle elles doivent avoir une signification immédiate. Pour atteindre cet objectif, trois niveaux de contrôle sont prévus :

- o Contrôle a priori qui consiste à assurer, d'une part, que l'objectif des instructions est bien défini, les instructions sont claires, appropriées et compréhensibles, et d'autre part, elles sont adressées aux personnes aux personnes habilitées et formées pour les interpréter correctement.
- o Contrôle à posteriori consistant à assurer la bonne application des instructions.
- o Un troisième contrôle consistant à faire comparer les instructions données et les actions d'exécution afin de donner des garanties sur l'application effective des instructions.

➤ **Favoriser l'amélioration des performances :**

Efficacité et efficacité dans la gestion des entreprises, telles sont les préoccupations du contrôle interne. En effet, l'efficacité d'une entreprise est sa capacité à atteindre les objectifs qu'elle s'est fixée. L'efficacité quant à elle est la capacité de l'entité à être efficace au

moindre coût. Pour se permettre une efficacité et une efficience satisfaisantes, l'organisation doit être dotée d'un processus de communication interne qui recouvre les informations quantitatives et qualitatives menant à la mise en place des procédures et des systèmes opérationnels et administratifs tels que :

Manuels de procédures ou notes de services ;

Organigrammes et descriptions de postes ;

Rapports périodiques d'informations de gestion couvrant l'ensemble des activités, dans le cadre d'un système de contrôle budgétaire et de mesure des performances.

1.3 Principes de base du CI :

Pour avoir sa crédibilité et garantir une qualité satisfaisante, le contrôle interne doit observer et respecter un certain nombre de règles de conduite ou de percepts. Ces percepts sont au nombre de sept à savoir : l'organisation, l'intégration, la permanence, l'universalité, l'indépendance, l'information et l'harmonie.

➤ Le percept d'organisation :

Pour que le contrôle interne soit satisfaisant, il est nécessaire que l'organisation de l'entreprise possède un certain nombre de caractéristiques.

L'organisation doit être :

- préalable, l'improvisation étant l'exception.
- Adaptée et adaptable, se conformer aux objectifs, mais aussi être souple pour ne pas être vulnérable aux événements exceptionnels,
- Formalisée, afin d'être vérifiable,

Elle doit comporter une séparation convenable des fonctions. L'organisation doit être établie sous la responsabilité du chef d'entreprise.

La règle de séparation des fonctions a pour objectif d'éviter que dans l'exercice d'une activité de l'entreprise un même agent cumule :

- les fonctions de décision,
- les fonctions d'enregistrement,
- les fonctions de contrôle,
- ou même simplement deux d'entre elles.

➤ Le percept d'intégration

Les procédures de contrôle interne doivent permettre le fonctionnement d'un système d'auto-contrôle qui permet de détecter des anomalies par des recoupements ou des contrôles réciproques.

Les recoupements consistent à comparer des informations semblables alors qu'elles existent dans des documents différents. Ils permettent de s'assurer de la fiabilité d'une information au moyen de renseignements émanant de sources différentes (concordance d'un compte collectif avec la somme des comptes individuels).

Les contrôles réciproques consistent en un traitement subséquent ou simultané d'une information selon la même procédure, mais par un agent différent, de façon à vérifier l'identité des résultats obtenus (total des relevés de chèques reçus et total des bordereaux de remise en banque).

➤ Le concept de permanence :

Pour la mise en place de l'organisation de l'entreprise et de son système de régulation qu'est le contrôle interne, il faut une pérennité de ce dernier, elle aussi indépendante de la continuité d'exploitation. Les systèmes de contrôle interne doivent être maintenus aussi bien qu'il y a une continuité d'exploitation.

➤ Le concept d'universalité :

Pour que le contrôle interne soit d'une qualité satisfaisante, il doit couvrir toutes les personnes exclues du contrôle par privilège, ni de domaines réservés ou d'établissements mis en dehors du contrôle interne.

➤ Le concept d'indépendance :

Ce principe implique que les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des procédés, méthodes et moyens de l'entreprise. En particulier, l'informatique ne doit pas éliminer certains contrôles intermédiaires.

➤ Le concept d'information :

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

➤ Le concept d'harmonie :

C'est l'adéquation du contrôle interne aux caractéristiques de l'entreprise et de son environnement, il exige que le contrôle interne soit bien, adapté au fonctionnement de l'entreprise.

En particulier, dans la petite entreprise, le contrôle interne connaît des limites inhérentes à la dimension, notamment pour ce qui concerne la mise en œuvre généralisée du principe de séparation des fonctions. Mais, il ne faut pas ignorer que cette lacune se trouve en partie compensée par la connaissance des hommes et des activités par le chef d'entreprise qui est un des éléments essentiels du contrôle interne.

1.4 Aspects du contrôle interne au sein du cycle « achats-fournisseurs »:

Les objectifs généraux du CI consistent à maîtriser l'entreprise, sauvegarder les actifs, assurer la qualité de l'information, assurer l'application des instructions de la Direction et enfin favoriser l'amélioration des performances.

Ses principes de base sont au nombre de sept à savoir : l'organisation, l'intégration, la permanence, l'universalité, l'indépendance, l'information et l'harmonie.

a. Principes d'évaluation du CI :

A ce stade, nous allons examiner les différents principes du contrôle interne quant à la procédure d'achat.

➤ L'exhaustivité des procédures :

A ce niveau, l'auditeur se demande si toutes les opérations de l'entreprise ont été enregistrées, le risque d'omission peut se manifester par :

- L'omission de l'enregistrement d'une facture reçue ou d'un avoir,
- La réception des marchandises sans enregistrement de la facture à recevoir,
- Non comptabilisation de certains paiements dans les comptes fournisseurs.

Pour s'assurer de l'exhaustivité des procédures, l'auditeur effectue les tests suivants :

Il sélectionne des bons de réception et s'assure de l'enregistrement des factures correspondantes.

- Il sélectionne des doubles de bon de commande, retrouve les bons de commandes et les factures correspondantes et s'assure de leur enregistrement.
- Il sélectionne les relevés fournisseurs et les compare avec les factures enregistrées.
- Il sélectionne les demandes d'avoir ou retrouver les avoirs reçus et les enregistrements correspondants

En somme, l'auditeur doit acquérir la certitude que toutes les opérations intervenues ont été bien communiquées à la comptabilité et traitées par cette dernière.

➤ **La réalité des procédures :**

Il s'agit de s'assurer que toutes les procédures effectuées traduisent correctement une opération réelle. Les risques qui peuvent porter atteinte au respect de ce principe sont les suivants :

- Enregistrement d'achats non effectués
- Enregistrement des charges ou des dettes non autorisées,
- Non détection d'erreurs qui peuvent entacher les factures.

➤ **L'autorisation :**

L'objectif à ce niveau est de s'assurer que :

- Les besoins sont déclenchés par des personnes ayant autorité,
- Le choix du fournisseur est approuvé par la personne compétente,
- Toutes les commandes sont autorisées,
- Les réceptions sont validées par les personnes habilitées pour ce fait,
- Les règlements des factures sont autorisés et en cas de paiement par traite s'assurer que leur acceptation est faite par les personnes compétentes ;
- Les avoirs sont justifiés,
- Les fiches d'inventaire sont validées ;

Les risques qui peuvent existés sont : (le manque de précision, existence d'achats fictifs, détournements...).

➤ **L'optimisation :**

Il s'agit d'optimiser les besoins et les conditions d'achats de ces besoins via la maîtrise du processus d'achats. Pour cela, il faut disposer d'informations fiables afin de prendre une très bonne décision, car cela est reflété dans les documents comptables de la société.

b. Risques liés au cycle « achats -fournisseurs » :

Principes du CI	Risques propres
Autorisation	<input type="checkbox"/> Manque de précision (quantité, qualité) <input type="checkbox"/> Abus de pouvoir <input type="checkbox"/> Des demandes d'achats non justifiées <input type="checkbox"/> Engagements non autorisés <input type="checkbox"/> Fraudes et détournements <input type="checkbox"/> Omission de la comptabilisation ou double comptabilisation <input type="checkbox"/> Paiement non autorisé
Coupure	<input type="checkbox"/> Mauvais rattachement des charges <input type="checkbox"/> Surévaluation ou sous évaluation des résultats <input type="checkbox"/> Omission ou perte de données des commandes
Exhaustivité	<input type="checkbox"/> Omission des demandes d'achats <input type="checkbox"/> Manque d'information pour la passation d'une commande <input type="checkbox"/> Pertes liées à la fluctuation des monnaies <input type="checkbox"/> Réception ou livraison d'éléments non commandés <input type="checkbox"/> Achats fictifs <input type="checkbox"/> Fraude et détournement d'argent
Optimisation	<input type="checkbox"/> Risque fournisseur (qualité, quantité, prix, délais...) <input type="checkbox"/> Rupture de stock <input type="checkbox"/> Retard dans la comptabilisation <input type="checkbox"/> Retard de paiement (litige, amendes pour retard) <input type="checkbox"/> Dépassement du budget alloué
Réalité	<input type="checkbox"/> Enregistrement d'achats non effectués <input type="checkbox"/> Enregistrement des charges ou des dettes non autorisées <input type="checkbox"/> Non détection d'erreurs qui peuvent fausser les factures <input type="checkbox"/> Choix erroné des fournisseurs <input type="checkbox"/> Livraison partielle <input type="checkbox"/> Sur-paiement ou sous-paiement de la facture

II. Méthodologie d'audit interne et opérationnel dans la fonction achats:

II.1 Les finalités de la fonction achats :

La fonction achats n'est pas seulement une fonction intervenant en amont, mais une fonction-carrefour entre les divers utilisateurs qu'elle doit satisfaire, à savoir ; l'ensemble des fournisseurs potentiels et les utilisateurs de l'entreprise elle même.

Elle doit agir de façon à assurer aux utilisateurs un approvisionnement en matériels, matières, marchandises, services et fournitures qui soient :

- Conformes aux spécifications des utilisateurs et contrôlables par les réceptionnaires ;

- Obtenues dans des conditions compétitives de coût net, compte tenu des opérations qui affecteront ces approvisionnements dans l'entité et donc les charges qu'ils engendreront ;

- Disponibles dans la forme, et les conditions nécessaires et souhaitées, sans rupture de la continuité des approvisionnements

La hiérarchie de ces trois missions peut évoluer selon les types d'activité et la nature des biens achetés mais aussi dans l'échelle du temps.

Les facteurs que doit prendre en considération, la fonction achats sont généralement multiples et complexes :

- La définition des spécifications acceptables ;

- Le nombre de fournisseurs pour les produits stratégiques ;

- La qualité du service attendu (régularité, pérennité, souplesse et extensivité) ;

- Le prix dans toutes ses composantes ;

- Les conditions permettant de simplifier la tâche de l'entreprise ;

- L'attitude du fournisseur sa capacité d'entrer dans les contraintes du métier du client

1.1 A LONG TERME :

De manière générale, la finalité de la fonction achats sur le long terme, est de rendre la relation avec les fournisseurs la plus favorable possible à l'entité.

Cela suppose une juste appréciation des facteurs d'évolution des marchés en amont, ainsi que l'analyse et la mise en œuvre des moyens les plus susceptibles d'influencer les comportements des fournisseurs.

Il en résulte que les missions stratégiques de la fonction achats sont d'éclairer les utilisateurs et la direction générale sur :

- Les évolutions technologiques et économiques qui vont probablement toucher les matières, marchandises, matériels, services et fournitures utiles à l'entité et propres à développer ses ventes ;

- Les signes permettant d'identifier le comportement des concurrents à l'égard de ces évolutions ;

- Et les facteurs qui touchent les marchés amont et potentiellement peuvent influencer les comportements des fournisseurs dans l'avenir.

Les risques auxquels est exposée la fonction achats dans une perspective de long terme sont les suivants :

- Elle peut se trouver coupée des utilisateurs lorsqu'ils élaborent en autarcie leurs produits et plans ;

- Elle peut être réduite à subir les stratégies des fournisseurs au détriment de la compétitivité à long terme de l'entreprise voire de son autonomie ;

- Elle peut ne pas remplir la fonction d'interface entre les utilisateurs et les marchés d'amont ;

- Elle peut ne pas anticiper ses besoins en personnel qualifié, technologiquement, par rapport à la spécificité des produits à acheter, ou techniquement, par rapport à la technique d'acheteur (acheteurs européens contre acheteurs nationaux).

Les **principales sources de ces risques** sont :

- Une mauvaise connaissance des processus dans lesquels s'incorporent les approvisionnements ;

- Une information insuffisante sur les tendances des marchés d'amont ;

- Une méconnaissance des manœuvres stratégiques des fournisseurs ;

- L'inadaptation progressive des acheteurs aux évolutions des technologies.

L'audit doit donc s'assurer que :

- La définition des fonctions des acheteurs occupe une place suffisante à leurs missions stratégiques ;

- Les mesures incitatives qui intéressent les acheteurs tiennent compte de ces missions stratégiques ;

- Le recrutement, la formation initiale et continue des acheteurs sont conçus de manière à disposer de compétences adaptées à la technicité et la variété des approvisionnements, présents et prévisibles ;

- Les acheteurs consacrent un temps suffisant au suivi des marchés amont ;
- L'information accessible aux acheteurs est utilisée par eux et est de qualité ;
- L'entreprise connaît le coût net de ses approvisionnements ;
- Le service achats est intégré à la réflexion stratégique.

1.2 A MOYEN TERME :

A l'horizon budgétaire, la fonction achats propose des politiques et contribue à la prévision.

- La fonction achats propose les politiques d'achats qui lui semblent les plus adaptées à la stratégie de l'entité en matière de coût/ sécurité/souplesse de ses approvisionnements.

Les principales **sources de risque** sont :

- Une incohérence entre la politique d'achat, le pragmatisme, l'opportunisme dans les négociations avec les dits fournisseurs ;
- L'absence de formalisation minimum des relations avec les fournisseurs en réseaux ;
- L'absence de sanction vis-à-vis du fournisseur lorsque des fuites se sont produites par son canal.

L'audit doit, d'une manière générale, veiller à l'existence d'une formalisation en harmonie avec les politiques développées : charte, cahier de charge, détention de savoir faire partagé, processus de renégociation; il doit aussi détecter les éléments distinctifs d'un acte d'achat par rapport à celui d'un simple réapprovisionnement, et enfin, analyser sur une longue période, les modes de traitement des sanctions.

- La fonction achats contribue à la prévision car elle :
 - Prévoit compte tenu des besoins des utilisateurs et des politiques de stockage, les programmes et les charges d'approvisionnements induits par les produits de l'entreprise, ainsi que les conséquences des achats de caractère durable, notamment de matériels ;

• Fournit les indications nécessaires à la prévision financière qui en résulte, notamment quant aux délais de règlement.

Le risque encouru est multiple :

• Un niveau d'indépendance des acheteurs, engendrant l'absence de coordination vis-à-vis des utilisateurs, ou des fonctionnels ;

• Une incohérence entre la stratégie de l'entreprise ou les programmes des utilisateurs, et la politique de sélection des fournisseurs ;

• Une mauvaise estimation des capacités des fournisseurs potentiels à répondre aux exigences de l'entreprise ;

• L'insuffisance d'informations prévisionnelles.

Les principales **sources de ce risque** sont ainsi :

• Une défaillance des procédures de planification dans la fonction achats ;

• Une indépendance insuffisante des acheteurs à l'égard de certains fournisseurs ;

• Une qualité insuffisante des informations utilisées dans la planification et la budgétisation ;

• Une information trop sommaire sur les coûts des fournisseurs.

L'audit doit donc :

• S'assurer que l'entreprise a établi une politique d'achat à tous les niveaux, décrite par un document communiqué aux vendeurs en amont ;

• Vérifier que les modes de coordination entre la fonction achats et les utilisateurs permettent de penser que les priorités stratégiques sont respectées ;

• Rechercher les signes de défaillance des fournisseurs, les risques de discontinuité des approvisionnements qui peuvent conduire à une perte de capacité d'exploitation voire à la fraude ;

• S'assurer que l'entreprise dispose des règles limitant les risques de collusion (entente secrète au détriment de quelqu'un) entre les acheteurs et certains fournisseurs ;

• Vérifier que les relations stables établies avec certains fournisseurs donnent lieu à une évaluation périodique qui permet de remettre en cause, la politique de coopération ou d'exclusivité antérieurement choisie ;....etc.

1.3 A COURT TERME :

Dans son fonctionnement quotidien, la fonction achats a la mission de répondre aux besoins des utilisateurs en obtenant les approvisionnements définis, au meilleur coût, suivant les spécifications, et dans les délais requis auprès de fournisseurs retenus pour leur standing et la qualité de leurs services.

a. La détection des besoins :

La détection et l'identification des besoins dépendent, pour qu'elles soient correctement menées, de procédures de planification à court terme :

- Programmes de production,
- Standards et nomenclatures des matières,
- Procédures de gestion des stocks et processus de déclenchement des demandes d'achats,
- Modalités mises en œuvre pour la gestion de projets spéciaux.

Les risques sont ici d'identifier de manière incomplète, inexacte ou tardive, les besoins prévisibles, et compromettre la sélection du meilleur fournisseur.

Les **sources de ces risques** sont les suivants :

- ☛ Le caractère incomplet ou obsolète des outils de prévision manuels ou informatisés,
- ☛ L'inexactitude ou l'inadaptation des informations utilisées dans l'identification des besoins,
- ☛ Le retard de collecte ou de transmission des informations qui déclenchent la demande d'achat,

L'audit doit porter sur :

- ☛ L'examen des outils de prévision qui gouvernent les demandes d'achat : sont-ils exhaustifs, quels paramètres par exemple incorporent-ils : délais de réapprovisionnement, niveau de stock-outil jugé nécessaire, niveau minimum de commande quel que soit le processus d'approvisionnement.

- ☛ L'analyse de la qualité des informations utilisées dans les estimations des besoins (information comptable, estimation en fonction des ventes prévues, informations projetées sur l'évolution des cours de matières, de devises...).

b. La décision d'approvisionnement :

La décision de procéder à l'achat est prise au terme d'une procédure qui doit permettre de valider le bien fondé de la demande d'achat, le besoin exprimé étant supposé réel.

Le risque est de répondre de manière non optimale à un besoin réel, soit parce que ce besoin n'aurait pas dû déboucher sur un achat, soit parce que celui-ci n'aurait pas dû être effectué pour la période et l'échéance considérée, soit enfin parce que le besoin exprimé aurait pu être satisfait par un autre approvisionnement.

Le risque a plus de chance de se réaliser si :

- La demande d'achats peut être émise par une personne incompétente,
- La demande d'achats peut être émise en dépassement des budgets alloués, ou des plans à court terme établis,
- La demande d'achats porte sur un produit qui est difficilement disponible, ou qui n'est pas le meilleur,
- La décision d'achat est prise alors que l'approvisionnement demandé existe dans l'entité sans être immédiatement nécessaire pour son détenteur, par suite de révision de ses prévisions de consommation,
- La routine conduit à acheter des produits que l'entreprise pourrait fabriquer elle-même,
- La décision d'achat est prise par une personne non qualifiée,
- La décision d'achat peut être prise et les opérations nécessaires peuvent être engagées alors que la situation financière de l'entreprise devrait conduire à différer les dépenses non urgentes,
- L'acheteur pris par ses fonctions quotidiennes, néglige sa fonction de négociateur pour ne se consacrer qu'à celle d'approvisionneur.

S'agissant de tels risques, *l'audit* doit évaluer les procédures d'information internes et externes, en vue de :

- Vérifier et identifier l'existence, dans les documents de demande d'achat, des visas des personnes habilitées à autoriser ou émettre la demande,
- Vérifier et s'assurer que des limites chiffrées ont été définies pour chaque personne ayant autorité pour approuver la demande d'achat,

- Vérifier que les demandes d'achats sont rapprochées aux budgets prévus, encore plus à court terme (programme de production...), et en cas de dépassement du montant ou de la quantité autorisés, vérifier l'existence et l'application d'une procédure d'autorisation,
- Tester la fréquence d'annulation des commandes et étudier les causes de ces annulations, ainsi que la connaissance que l'on en a dans l'entité,
- Vérifier que les contrats permettent une certaine souplesse pour faire face soit à des accroissements soit à des allègements de besoins.

c. La sélection des fournisseurs:

Les acheteurs doivent examiner les conditions proposées par les fournisseurs possibles compte tenu des politiques définies par l'entité.

Si les tâches associées au moyen terme ont été effectuées, la fonction achats dispose d'un référencement des fournisseurs auxquels il peut être fait appel pour les fournitures régulières. Restent cependant les cas posés par les achats ponctuels.

Dans le premier cas, *les risques* résident dans le laisser aller : dégradation de la performance des fournisseurs, non prise de conscience à temps de la nécessité de réviser la cotation de ses fournisseurs référencés.

Les sources de risque sont :

- L'insuffisance de la recherche des solutions possibles,
- L'absence de réexamen périodique de la compétitivité des fournisseurs habituels,
- L'insuffisance des fichiers fournisseurs. Ces fichiers sont incapables d'identifier les fournisseurs adéquats par produit,
- La méconnaissance d'actes d'achat perpétrés par des non acheteurs,
- Les solutions de faciliter la tâche à un personnel plus préoccupé par la poursuite d'une routine que d'aller à la recherche de nouveaux fournisseurs, procéder à des mises en concurrence et réinitier des discussions,
- Une défaillance du suivi des prestations réelles obtenues des fournisseurs avec lesquels l'entreprise est en relation d'affaire.

L'audit doit par conséquent examiner :

- Les systèmes d'information mis en place pour suivre la compétitivité des fournisseurs habituels relativement aux fournisseurs possibles,

- La qualité des tableaux de bord mis en place pour suivre les performances des fournisseurs dans tous les domaines auxquels l'entité attache de l'importance,
- L'exploitation qui est faite des tableaux de bord,
- Les rôles des utilisateurs dans la confection des tableaux de bord, la qualité de la collecte des informations qui y figurent, et des décisions prises à l'égard des fournisseurs,
- L'information provenant des services de contrôle des factures des fournisseurs sur les achats "pirates" effectués par les utilisateurs.

d. La négociation:

Dans le processus d'achats, la négociation est l'action la plus importante, car c'est sur elle que repose l'efficacité et l'efficience de l'acheteur dans la composante visible des coûts. La négociation est, en outre, un compromis de rapports de forces, de ressentis, de faiblesses, de résistances physiques et morales, de complicités, de laisser faire, et enfin de corruption.

Les risques associés à la négociation se situent à plusieurs niveaux :

- Obtention d'une performance insuffisante qui engendre des coûts de revient trop élevés par rapport aux objectifs de rentabilité économique et financière, de conquête et maintien de part de marché, et d'efficacité des outils de production, utilisateur dans la chaîne de valeur,

- Perte d'image vis-à-vis du marché des fournisseurs qui engendrent des coûts de difficultés potentielles dans les négociations futures,

- Perte de crédibilité de la fonction vis-à-vis des autres parties prenantes internes

Les sources de risques se réfèrent à l'insuffisance ou l'absence d'utilisation d'outils de maîtrise des opérations de négociation.

L'audit portera son action sur :

- Le système de documentation, de notation, d'enregistrement des phases successives de la négociation,

- Le système de suivi des engagements verbaux (notes de suivi, note de consultation...)

- La formalisation de la négociation : via le fax, les notes téléphoniques, la commande, l'acceptation de devis, la liste des signataires du rapport d'activité permettant

d'identifier autant les réalisations que les échecs analysés par causes, que les propositions d'orientation, et enfin les analyses concurrentielles sur les marchés en amont et en aval.

e. La passation de la commande :

Les acheteurs passent commande dans les conditions spécifiques de prix, service, délais et modalités de règlement ; une fois passée, la commande engage l'entité. C'est donc l'acte d'achat qui détermine l'accord passé sur le produit, le prix, les conditions et modalités de livraison, d'exécution, de paiement et éventuellement de garantie. C'est aussi le résultat de négociation.

Le risque est ici de libeller les clauses de la transaction de manière incorrecte et incontrôlable par le réceptionnaire, l'utilisateur, le fournisseur, le personnel chargé du règlement.

Les sources du risque résident dans :

- Le caractère inadéquat des documents utilisés, leur insuffisante normalisation, et formalisation.
- Un circuit d'information et de documents défaillants.
- La méconnaissance, de la part de la fonction achats, des pratiques commerciales applicables à la transaction ou la négligence de clauses contractuelles protégeant l'entreprise en cas de non-respect de ses engagements par le fournisseur.

L'audit a donc la charge de vérifier :

- La qualité des contacts passés par l'entreprise ;
- L'existence de bons de commande appropriés et pré numérotés,
- L'utilisation systématique de bons de commande formalisés, dont toutes les rubriques, celles du prix en particulier, doivent être remplies par les acheteurs ; lorsque l'emploi des bons de commande n'est pas systématique, rechercher les causes et modes de remplacement de ces documents.
- Le respect de délais normaux voire légaux entre la décision d'achat et la passation de commande.

f. Le suivi du sort de la commande :

Il revient à la fonction achats de suivre l'acte commercial qu'est la commande entre sa passation et sa réception par l'entité (fournisseur), afin d'assurer le respect des conditions prévues et l'emploi de solutions de rechange optimales si le besoin s'en manifeste.

Les risques sont les suivants pour l'entité :

- Le fait d'ignorer ou d'apprendre tardivement l'incapacité du fournisseur à faire face à la demande,
- Le fait de ne pas réagir à temps aux incidents qui peuvent survenir: un prix supérieur au prix prévu, un délai plus long, une livraison partielle et une rupture de stock chez le fournisseur avec proposition d'une fourniture de substitution,
- Le fait de réagir de manière inadéquate.

Les sources de risques tiennent à l'insuffisance des procédures et systèmes de suivi externes, dans les relations avec les fournisseurs, mais aussi à la défaillance des circuits internes.

L'audit doit s'assurer que :

- L'entreprise contrôle l'existence d'accusés de réception adressés par les fournisseurs confirmant l'acceptation de la commande dans les conditions spécifiées,
- L'entreprise a mis en place des procédures internes adaptées en cas de refus de la commande par le fournisseur, ou de proposition de modifications des conditions souhaitées par l'entité ;
- La fonction achats procède au suivi de la commande acceptée par le fournisseur,
- En cas de non respect prévu ou constaté des délais, le service achats relance le fournisseur et informe les utilisateurs de l'état de la commande. Dans ce cas là, le fournisseur est tenu de respecter les clauses contractuelles qui l'engagent envers l'entité. Par exemple, si le fournisseur s'attarde à livrer la marchandise, il est alors contraint à payer une somme (les dédits=somme à payer en cas de non respect des clauses).

g. La réception de la commande :

Les réceptionnaires doivent vérifier que les biens livrés ou les prestations effectuées sont conformes aux spécifications de la commande, compte tenu d'éventuelles modifications acceptées par l'entreprise.

Les risques sont :

- D'accepter une livraison non conforme, à la qualité, à la quantité commandées, aux délais prévus et aux autres conditions spécifiques, du fait du fournisseur ou du transporteur,
- De valider administrativement une réception différente de la livraison réellement effectuée,

- De ne pas traiter de manière efficace les incidents de livraison.

Les sources de ces risques sont les suivantes :

- L'insuffisance de séparations de fonctions entre ceux qui ordonnent, qui commandent, qui acceptent la livraison. Cette absence de séparation peut conduire à la fraude, au détournement de biens et services,

- La défaillance des documents et de leur circuit qui rend possible la discordance entre la commande, la livraison réelle, la livraison acceptée, par la multiplicité "d'originaux" adressés par le fournisseur, voire créés par l'entité,

- La défaillance des tests de vérification de la qualité des biens et services livrés.

Il en résulte que *l'audit* doit s'assurer que :

- Les réceptionnaires disposent des informations qui sont nécessaires pour vérifier la conformité de la livraison ;
- Les mêmes personnes ne cumulent pas les fonctions d'acheteur, d'utilisateur et de réceptionnaire, ou alors qu'un contrôle d'un tiers (soit du fait de la hiérarchie soit autre) intervient ;
- La procédure de réception est conçue de manière à éviter une fraude sur les quantités ;
- Les tests de qualité permettent la détection du non-respect des normes prévues ;
- Les utilisateurs interviennent lorsque la livraison n'est pas conforme, de manière que la solution la plus adaptée soit retenue :
 - o Acceptation ou refus d'une livraison partielle ou différente ;
 - o Contentieux ;
 - o Révision du prix...
- La coordination entre les utilisateurs et la fonction achats - réception est immédiate.

h. Le règlement :

La fonction achats intervient de sorte que le règlement effectué par l'entreprise corresponde bien aux éléments réceptionnés et aux conditions convenues avec le fournisseur.

Le risque principal est ici de régler une facture qui ne correspond pas à la livraison acceptée, soit que celle-ci ait déjà été réglée, soit que la facturation ne soit pas conforme à la réception facturable, par suite d'erreurs ou de fraudes.

Les sources du risque tiennent à la défaillance de la documentation permettant de valider le règlement demandé.

L'audit doit donc vérifier que :

- Un seul original de la facture du fournisseur circule dès sa réception et qu'il est identifiable : possibilité notamment de distinguer l'original de ses doubles s'il en existe.
- La préparation du règlement rapproche la demande d'achat approuvée, le bon de commande, le bon de réception et la facture ;
- Le règlement n'est pas possible sans ce contrôle,
- Une commande annulée, ne peut être réglée ;
- Les factures réglées sont identifiées.

II.2 Les services intervenants dans le processus d'achats :

a. Services « Initiateurs »:

Ils émettent des « demandes d'achat » dans des limites strictement définies (en nature et en montant), mais ils ne peuvent les envoyer directement aux fournisseurs.

b. Service « Achats »:

Il établit les bons de commande sur la base des demandes d'achats soit des besoins spécifiques. Il négocie les prix, choisit les fournisseurs et surveille les délais de livraison.

c. Service « Réception »:

Il s'assure de la conformité de la livraison avec la commande (quantité et qualité).

d. Service « Stocks »:

Il reçoit la marchandise du service « Réception » et procède aux enregistrements permettant un suivi quantitatif.

e. Service « Comptable »:

Il enregistre les factures après leur approbation.

f. Service « Trésorerie »:

Il règle les factures en s'assurant de leur approbation par les personnes compétentes.

II.3 L'organisation typique du cycle « achats- fournisseurs » :

3.1 Déclenchement de la commande :

Le contrôle interne sur les opérations relatives aux achats et aux charges doit donner l'assurance que les commandes de marchandises ou des biens et services sont faites en fonction des besoins de l'entreprise, pour des quantités optimales et par des personnes autorisées à le faire.

En ce qui concerne les achats de matières et de marchandises ces objectifs sont indissociables des problèmes de gestion des stocks.

Les procédures mises en place doivent donc permettre de répondre de manière satisfaisante aux questions suivantes :

- Qui peut déclencher la commande?
- Quand passer la commande?
- Quelle quantité faut-il commander?
- A quel fournisseur doit-on s'adresser?

a. Expression du besoin :

A l'origine de tout achat, il y a la naissance d'un besoin provenant d'une entité quelconque de l'organisation. En fonction de la nature du bien commandé, plusieurs procédures peuvent coexister :

- *Articles courants à consommation régulière* : les besoins sont déterminés en fonction des programmes de production et un stock minimum doit exister pour éviter d'éventuelles ruptures.
- *Articles courants à consommation irrégulière* : dans ce cas, le suivi est fait à l'aide d'une fiche de stock et la mise en œuvre des règles régissant le système de réapprovisionnement qui déclenche le besoin. Parfois, on n'assiste pas à une demande d'achat proprement dite, mais ce sont les fiches de stock qui jouent ce rôle.
- *Commandes imprévisibles à caractère non répétitif* : la procédure utilisée, en général, est celle de la demande d'achat transmise par les services demandeurs au service achat. Ces demandes doivent être approuvées par un responsable et ce dans le cadre des dépenses autorisées par signature.

- *Commandes urgentes* : le caractère d'urgence peut provenir de plusieurs causes telles les ruptures de stocks, les mauvaises prévisions des besoins, les erreurs dans les programmes des besoins...

Dans ce cas, les demandes d'achats doivent prévoir un repérage de l'urgence des commandes à destination des acheteurs.

Généralement, Une demande d'achat est établie par les services utilisateurs et transmise au service « Achats » ;

Enfin, les besoins de réapprovisionnement peuvent, par exemple, être déterminés par les magasiniers en fonction d'un niveau minimal de stocks par produit déterminé à l'avance, ou par le service « Approvisionnement » en fonction des besoins de production. La date de passation de la commande et les quantités à commander, dépendent essentiellement des quantités en stocks, des consommations et des délais de livraison. Une procédure particulière doit être envisagée afin de procéder à la relance des marchandises non livrées à la date prévue.

b. Autorisation d'achats :

Les fonctions ayant trait aux commandes doivent être distinctes de celles de réception, de stockage, d'expédition, de tenue de l'inventaire permanent, de l'enregistrement comptable et du règlement des factures ; de ce fait, la demande d'achat doit être signée par le service achats soit par le Directeur Général, et ce avant de passer la commande.

c. Sélection et négociation des conditions d'achats :

A ce stade de traitement de la commande, la collecte du maximum d'informations internes et externes à l'entreprise est un gage de la qualité de la procédure de sélection des fournisseurs. Le choix du fournisseur doit permettre d'obtenir, par comparaison des possibilités offertes, le meilleur prix eu égard à la qualité exigée.

Généralement, il existe une liste de fournisseurs agréés pour les différents produits ou services achats comprenant les prix obtenus et leur délais de livraison, cette liste fait l'objet d'une remise en cause et d'une mise à jour périodique. Il doit y avoir une procédure d'appels d'offres dûment documentée et une justification, au cas où le fournisseur le moins disant n'a pas été retenu. Aussi, la recherche de l'information se fait sur la base des études de marché-achat et des négociations directes avec les fournisseurs, notamment dans le cas de fournisseurs en nombre réduit ou d'un fournisseur en situation de monopole.

d. Passation de la commande :

La commande est considérée, sur le plan juridique, comme le contrat liant l'entreprise et le fournisseur. Le bon de commande, document qui matérialise la commande, exprime clairement les intentions des deux parties. Pour remplir cette obligation, il faut que ce dernier, comporte un certain nombre d'informations telles que le nom et l'adresse de l'entreprise, le numéro et la date de la commande, le nom et l'adresse du fournisseur, la description et la quantité des articles commandés...

Le bon de commande est généralement établi en 5 exemplaires :

- L'original destiné au fournisseur ;
- Un exemplaire au service initiateur de la demande ;
- Un exemplaire au service chargé de la réception ;
- Un exemplaire au service de la comptabilité ;
- Un exemplaire demeure au service « achats » pour l'inclure dans le dossier d'achat.

Un bon de commande est systématiquement établi, si possible sur des exemplaires standard et prénumérotés, à partir des demandes d'achats par le service « Achats »;

Les personnes autorisées à émettre des bons de commande sont désignées par écrit et un montant maximum autorisé est défini ;

Le non respect de telles procédures peut conduire :

- Soit à des achats excessifs par rapport aux besoins normaux, pouvant se traduire par des frais financiers ou des coûts de stockage trop élevés, ainsi que par des pertes dues au vieillissement ou à la détérioration des produits.

La signature des personnes autorisées doit apparaître clairement sur le bon de commande ; ce qui suppose que cette signature soit connue de la personne chargée de vérifier le bon de commande avant son envoi. Dans les sociétés importantes, il est recommandé qu'un cahier de signatures reproduise un fac-similé des signatures autorisées,

- Soit à des achats insuffisants ou à contre-temps, pouvant se traduire par des retards de production, des pertes de vente, des frais excessifs de réapprovisionnement et des conditions moins avantageuses quant aux prix.

3.2 Acceptation et traitement des livraisons (ou services reçus) :

Il faut en ce domaine garantir que :

- Les délais de livraison prévus sont respectés,
- Les livraisons, (ou les services reçus) ne peuvent être acceptés que s'ils correspondent à une demande,
- Les livraisons sont faites selon les spécifications de la commande.

Organisation correspondante :

Les éléments suivants constituent, en général, les bases d'une organisation satisfaisante :

- Elle assurée généralement par le service chargé de la réception et dans certains cas par le service de la gestion des stocks. Ce service a pour tâches :
 - De recevoir les arrivages des transporteurs ou des fournisseurs ;
 - De signer les décharges présentées par ceux-ci ;
 - D'identifier et d'enregistrer les marchandises qui entrent ;
 - De mettre plus rapidement possible les marchandises à disposition.
- Un bon d'entrée (ou de réception) est établi pour chaque réception. Il est particulièrement utile que ces bons soient pré-numérotés. Il doit contenir : l'identité du fournisseur, le numéro de commande, la quantité reçue et la quantité rejetée éventuellement.
Dans les petites entreprises, un double du bon de commande peut servir de bon de réception. On pourra même admettre dans certains cas l'utilisation du bon de livraison du fournisseur, mais à la condition que celui-ci soit numéroté dès son arrivée.

Contrôle des livraisons:

Un contrôle des réceptions est prévu. Les livraisons ne doivent être acceptées que dans la mesure où la réception correspond à un bon de commande de l'entreprise. Pratiquement, il est nécessaire que le service chargé de la réception possède une copie de l'ordre d'achat l'autorisant à effectuer une entrée de marchandise. Sur cette copie, il est souhaitable que les quantités soient omises.

Un certain nombre de vérifications doivent être effectuées : elles sont généralement faites en deux temps :

- Contrôle de spécification et de quantité par rapprochement entre le bon de commande et le bon de réception,
- Contrôle de qualité de la marchandise reçue : il ne peut être fait que par une personne compétente (en général un technicien) qui procèdera soit de manière exhaustive, soit par sondages.

Les vérifications de qualité et de quantité doivent être matérialisées sur le bon de réception.

3.3 Enregistrement des dettes :

Après avoir effectué les contrôles de réception, le service achats reçoit la facture correspondante et l'enregistre.

Le contrôle interne doit garantir que :

- Les dettes sont constatées au fur et à mesure de la réception des fournitures et des services,
- La comptabilité est correctement organisée pour traiter ces opérations.

La comptabilité doit être en mesure de détecter les marchandises reçues pour lesquelles aucune facture n'est encore parvenue. A cet égard, une bonne procédure (parmi d'autres possibles) consiste à transmettre systématiquement à la comptabilité les doubles des bons de commande et des bons de réception. Ceci permet à cette dernière, d'une part, d'effectuer le regroupement en liasse du bon de commande, du bon de réception et de la facture ; d'autre part de pouvoir connaître à tous moments l'ensemble des réceptions effectuées pour lesquelles la facture n'a pas encore été reçue.

Il est nécessaire que la comptabilité soit organisée de la manière que soient évités :

- La perte ou simplement l'absence de suivi des factures fournisseurs. Dans cet esprit, il est indispensable que les factures soient centralisées dès réception par la comptabilité. Celle-ci peut alors sans risque les transmettre aux différents services qui peuvent avoir à les utiliser. De plus, les délais de circulation dans les différents services et les litiges éventuels ne doivent pas faire obstacle à la récupération de la T.V.A dans les délais normaux,

Les confusions dans la tenue des comptes fournisseurs qui peuvent donner lieu à des litiges et détériorer l'image de marque de l'entreprise,
Les retards de règlement qui peuvent se traduire par le versement d'indemnités,
L'enregistrement incorrect des charges nées de ces opérations,

A cet égard, on peut mentionner les procédures suivantes :

- Dès leur réception, les factures sont numérotées, afin de permettre leur identification et datées afin de mémoriser leur date d'arrivée,
- Les doubles doivent être oblitérés d'un tampon « Duplicata – ne pas enregistrer »,
- Avant d'être vérifiées, elles doivent être classées en attente (il convient de noter que l'ensemble des factures classées en attente devra être examiné avec soin en fin d'exercice, au moment de l'établissement du Bilan),
- Un certain nombre d'opérations est effectuée avant l'enregistrement de la facture :
 - Un rapprochement de la facture, du bon de réception ou du bon de commande en vue de s'assurer que la facture correspond à une réception effective, acceptée et légitime,
 - Approbation de la facture par une personne responsable,
- Une fois enregistrée, la facture doit être classée dans un échéancier jusqu'à ce qu'elle soit payée.

Certains cas particuliers sont susceptibles de se produire et la comptabilité doit être en mesure de les suivre, par exemple :

- En cas de retour des marchandises, après un premier usage qui n'a pas donné satisfaction, il convient d'obtenir du fournisseur un avis de réception et il faut demander au fournisseur d'établir un avoir. Ce genre de situation se traduit, en général, par diverses négociations qui se prolongent dans le temps. Dans tous les cas, il est indispensable que l'ensemble des réclamations soit suivi par un responsable.
- En cas de livraison incomplète, des précautions doivent être prises quant aux modalités de règlement ;
- Si des avances sont versées au fournisseur, une procédure doit être mise en place pour qu'elles viennent en déduction du règlement définitif ;

3.4 Paiement des factures :

Outre les objectifs relatifs aux trois phases précédentes, les objectifs spécifiques à la mise en paiement sont les suivants :

- o Les factures sont contrôlées avant mise en paiement ;
- o La mise en paiement est dûment autorisée ;
- o Les factures ne sont pas payées plusieurs fois.

Organisation correspondant à ces objectifs :

- o Les procédures suivantes sont généralement considérées comme satisfaisantes au regard du contrôle interne :
- o Le service comptable compare les éléments figurant sur la facture (prix, qualité, quantités) avec une copie des bons de réception et les bons de commande,
- o La mention « bon à payer » n'est portée sur la facture qu'après comparaison de celle-ci avec les bons de réception et de la commande correspondante.
- o Le bon à payer est porté uniquement sur l'original, afin d'éviter de le donner plusieurs fois pour la même facture. A cette fin, lorsque la facture est reçue en plusieurs exemplaires, la mention « duplicata » est indiquée dès la réception, sur les exemplaires autres que l'original.
- o Les factures comptabilisées portent la référence de l'enregistrement afin d'éviter les doubles comptabilisations ; les factures payées sont annulées par la mention « payé » pour éviter un double usage et portent la référence du paiement.

Conclusion

L'efficacité globale de la fonction achats doit s'estimer en tenant compte de l'importance que l'entreprise accorde au coût, à la sécurité et à la flexibilité de ses approvisionnements.

Le contrôle interne, comme défini auparavant, est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci.

Ainsi, une entreprise appliquant les principes, règles, méthodes et procédures de ce contrôle cerne la majorité des risques pouvant perturber son fonctionnement et pouvant toucher à son efficacité et à sa performance globale.

Bibliographie

- ✓ Jacques RENARD, « Théorie et pratique de l'audit interne », 4^{ème} Edition d'organisation;
- ✓ Jean Charles BECOUR- Henry BOUQUIN, « L'audit opérationnel » Edition Economica;
- ✓ Jean RAFFEGEAU, "Audit et Contrôle des Comptes", Publi-Union Editions, 1979
- ✓ Rapport de stage de conception: « L'audit du cycle « Achats- fournisseurs » au sein de la société AMENDIS, encadrant pédagogique : M. CHRAIBI.