



Faculté des Sciences Juridiques, Economiques et Sociales

Master 2 : Management, Audit et Contrôle

Mémoire de Fin d'Etude pour l'obtention du Master en Management, Audit et Contrôle

Sous le thème :

**L'audit financier et comptable du stock de matière première
dans le secteur du BTP**

CAS « JET ALU »

Réalisé par :

Mme IKRAM ZOUTENE

Encadrant professionnel :

M. HATIM BENHAMOU

Encadrant pédagogique :

M. HASSAN AZOUAOU

Année Universitaire : 2013- 2014

Résumé

Compte tenu de son importance, l'audit des stocks constitue le sujet du présent rapport car il permet de s'assurer du bon fonctionnement du processus de stockage, de contrôler et de suivre des stocks, afin de déceler les faiblesses et risques liés à ce processus, ainsi qu'améliorer et transformer ses failles en forces.

L'audit des stocks s'articule autour d'une démarche bien définie, qui englobe les quatre phases suivantes : la prise de connaissance de l'entreprise auditée, l'appréciation de son contrôle interne, la réalisation d'audit et enfin les constats et recommandations d'audit.

L'inventaire physique est également une technique de validation des stocks, et une procédure imposée par la loi, dans la mesure où il permet aux entreprises de satisfaire trois objectifs à la fois : l'existence et la validité des quantités en stock, la séparation des exercices et la dépréciation des stocks pour lesquels une provision doit être constatée.

La valorisation des stocks est un pilier tout aussi primordial car il contribue à l'évaluation des entrées et sorties de stock selon différentes méthodes, en fonction de l'activité de l'entreprise et de la nature des stocks qu'elle détient dans ses entrepôts.

La démarche de l'audit des stocks, ses techniques, la procédure d'inventaire physique ainsi que les méthodes de valorisation des stocks sont concrétisés à travers le cas de la société JET ALU, spécialisée dans la production et commercialisation de l'aluminium. Tous ces aspects de l'audit des stocks se déroulent dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes. Celle-ci a abouti à la certification de la société JET ALU.

Mots clés

Audit des stocks – Contrôle interne – Contrôle des comptes – Inventaire des stocks – Valorisation des stocks – Procédure de stockage – Certification avec réserve – Procédure d'inventaire physique – Prise de connaissance – Constats et recommandations d'audit.

Abstract

Due to its importance, the stock audit constitutes the subject of this report, as it ensures the proper functioning of the storage process, as well as the stock control and monitoring. It also helps identify the weaknesses and risks of the storage process, with the aim of turning these weaknesses into strengths.

The stock inventory is a technical validation of stocks, and a legislated procedure since it allows companies to achieve three major purposes : the existence and validity of inventory quantities, stock's depreciation, and separation of annual accounts (French "exercices").

Also of fundamental importance, the inventory valuation which is an evaluating technique of available inputs and outputs, using various methods based on the company's business and the nature of items held in its warehouses.

The inventory audit approach, its techniques, the inventory process, and the inventory valuation methods are explored concretely through a study case conducted during an audit mission in JET ALU. The latter is a company specialized in producing Aluminum products. This audit mission has finally led to JET ALU's certification.

Dédicaces

Je dédie humblement ce PFE à :



A ma très chère mère, affable, honorable, aimable : tu représentes pour moi le symbole de la bonté par excellence, la source de tendresse et l'exemple du dévouement qui n'a pas cessé de m'encourager et de prier pour moi.



A mon cher père, aucune dédicace ne saurait exprimer l'amour, l'estime, le dévouement et le respect que j'ai toujours eus pour vous. Rien au monde ne vaut les efforts fournis jour et nuit pour mon éducation et mon bien être.



A mon très cher mari, quand je t'ai connu, j'ai trouvé l'homme de ma vie, mon âme sœur et la lumière de mon chemin ; tes sacrifices, ton soutien moral, ta gentillesse sans égal, ton profond attachement m'ont permis de réussir mes études.



A mon très cher frère et son épouse, les mots ne suffisent guère pour exprimer l'attachement, l'amour et l'affection que je porte pour vous, tu es mon ange gardien et mon fidèle accompagnant dans les moments les plus délicats de cette vie mystérieuse.



A ma très chère sœur, tu es présente dans tous mes moments d'examens par son soutien moral et ses belles surprises sucrées. Je te souhaite un avenir plein de joie, de bonheur, de réussite et de sérénité.



A mes grands-parents, vous avez toujours été présents pour les bons conseils, votre affection et votre soutien m'ont été d'un grand secours au long de ma vie professionnelle et personnelle.



A tous les membres de ma famille, petits et grands : Veuillez trouver dans ce modeste travail l'expression de mon affection.



A ma belle-famille, vous m'avez accueilli à bras ouverts dans votre famille. En témoignage de l'attachement, de l'amour et de l'affection que je porte pour vous, je vous dédie ce travail avec tous mes vœux de bonheur, de santé et de prospérité.

Remerciement

Avant d'entamer ce rapport, la politesse et la courtoisie voudraient que je remercie tous ceux qui ont contribué de près ou de loin à la réussite de mon stage de fin d'études, et je leur exprime ma reconnaissance pour l'intérêt et le soutien qu'ils m'ont accordés.

Mes remerciements les plus sincères s'adressent à l'ensemble du corps professoral et administratif de la FSJES-Kénitra, et tout particulièrement à mon encadrant académique M. Hassan AZOUAOUI pour son aimable disponibilité, ses précieux conseils et son assistance tout au long du stage.

Je remercie sincèrement Monsieur AAZIBOU Abdelkrim, Directeur Associé du cabinet « IFAC Maroc » pour m'avoir accueilli et offert l'opportunité d'effectuer mon stage de fin d'études au sein de son cabinet.

J'exprime ma gratitude envers mon encadrant de stage, M. Hatim BENHAMOU, Auditeur au sein du cabinet IFAC Maroc, pour sa disponibilité, sa rigueur, ses remarques directives, ses précieux conseils et son encadrement lors de la rédaction de ce rapport.

Je remercie également M. Oussama BENKIRANE, M. Rachid ALLAOUI OMARI, M. Mounir TAYOUBI, M. Simohamed LAHLOU, Mme Rachida ZOUHRI et tout le personnel d'IFAC pour toute l'énergie et le professionnalisme dont ils ont fait preuve à mon égard durant toute la période du stage.

Je ne saurais conclure sans remercier l'ensemble du personnel de JET ALU pour leur disponibilité, leur implication et leur convivialité tout au long de la mission.

**merci**

SOMMAIRE

Introduction	8
CHAPITRE PRELIMINAIRE : GENERALITES SUR LES CONCEPTS DE BASE....	10
Section 1 : Présentation générale du secteur	11
Section 2 : Présentation du métier d'audit	16
Section 3 : Rappels des concepts de base sur les stocks	20
CHAPITRE 1 : SPECIFICITES DU SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS	24
Section 1 : Spécificités économiques et juridiques du secteur du BTP	25
Section 2 : Spécificités de l'audit comptable dans le secteur du BTP	30
Section 3 : Zones de risques de l'audit dans le BTP	48
CHAPITRE 2 : AUDIT DES STOCKS DANS LE SECTEUR DU BTP	61
Section 1 : Audit du cycle stocks	62
Section 2 : Audit des stocks dans le BTP	68
Section 3 : La démarche d'audit des stocks	75
CHAPITRE 3 : ETUDE DE CAS « JET ALU »	83
Section 1 : Prise de connaissance générale de la société.....	84
Section 2 : Contrôle interne des stocks	95
Section 3 : Contrôle des comptes des stocks	104
CONCLUSION	117
BIBLIOGRAPHIE.....	119
WEBOGRAPHIE	120
ANNEXES.....	121

INTRODUCTION

Comme le Code Générale de Normalisation Comptable stipule clairement que l'évaluation constitue au cœur même de l'information comptable, tous les éléments faisant leur entrée dans le patrimoine de l'entreprise doivent être évalués à leur juste valeur.

Plusieurs sont les méthodes envisageables pour l'évaluation d'un actif. Le plan comptable marocain retient cependant, pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité, celle du coût historique qui elle-même est fondée sur les notions du coût d'acquisition et de coût de production.

Au long de ce mémoire, nous allons traiter uniquement un des éléments de l'actif circulant hors trésorerie et son évaluation lors de l'entrée du patrimoine. Il s'agit les stocks.

Les stocks sont représentés par un ensemble de biens variés intervenant dans le cycle d'exploitation de l'entreprise. Ils représentent un centre de charge important puisqu'ils pèsent sur les finances des entreprises industrielles et commerciales. De ce fait, une attention particulière doit être prêtée à la gestion des stocks, sans pour autant dépasser les seuils permettant de satisfaire la demande.

Les stocks sont également d'importants éléments du bilan, car ils ont une incidence directe sur la détermination du résultat et constituent une zone de risque importante. Compte tenu de ces propos, l'audit des stocks demeure un élément essentiel dans la constitution de l'opinion de l'auditeur sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers.

L'audit des stocks joue ainsi un rôle primordial notamment lorsqu'il concerne une société dont l'activité présente des risques non négligeables. D'ailleurs, ce cas a été effectivement abordé dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes, dans une entreprise de bâtiments et travaux publics qui relève, d'une certaine manière, du défi, et à laquelle j'ai eu l'honneur de participer au cours de ma période de stage.

De nombreuses spécificités rendent ce secteur très intéressant, mais elles engendrent également des risques, tant pour le professionnel du bâtiment et travaux publics (que je désignerai par le sigle usuel B.T.P. tout au long de ce mémoire), que pour l'expert-comptable ou le commissaire aux comptes qui engagent leurs responsabilités, d'où l'intérêt de l'application de la démarche d'audit comptable, dans le secteur du BTP, et plus précisément le volet Audit des stocks.

C'est dans cette optique que se pose notre problématique Notre problématique est : **Les spécificités de la démarche d'Audit comptable et financier appliquée au stock dans le secteur du BTP.**

Il est à souligner que la recherche scientifique recommande la délimitation d'un sujet dans le temps, l'espace et même l'orientation scientifique. Eu égard à ce qui précède, notre analyse sur la pratique de l'audit des stocks au sein de JET ALU, se focalise plus sur le programme d'actions d'audit des stocks de l'année 2013. Néanmoins, nous tenons à rappeler que la contribution dudit service à l'évaluation et la valorisation des stocks de matière première dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes.

Scientifiquement, notre sujet, « Audit comptable du stock de matière première dans le secteur du BTP », trouve sa place en management d'entreprises, dans la branche de contrôle.

Pour répondre à notre problématique, nous allons traiter dans un premier cas le secteur du BTP, ses particularités, ainsi que les risques qui représentent, avant de mettre en évidence quelques spécificités de l'audit des stocks dans le BTP, pour enfin traiter le cas de la société JET ALU, et conclure par des constats et recommandations minutieusement élaborés afin de remédier aux anomalies constatées.

CHAPITRE PRELIMINAIRE : GENERALITES SUR LES CONCEPTS DE BASE

Dans un but de permettre au lecteur de maîtriser les concepts de base, de connaître l'activité du B.T.P. et d'appréhender l'audit des stocks du même secteur, une présentation succincte de l'environnement général du secteur du B.T.P. au Maroc ainsi que la démarche d'audit des stocks s'avère nécessaire.

Ce chapitre a pour objectif de mettre en exergue les points clés nécessaires pour la conduite d'une mission d'audit des stocks dans le secteur du BTP :

- Classification entre chantiers de bâtiment et chantiers de travaux publics
- Segments du secteur et analyse du secteur
- Définitions de l'audit
- Les objectifs ou les assertions d'audit
- Distinction de l'audit avec les disciplines voisines
- Rappels des concepts de base sur les stocks
- Typologie des stocks
- Particularités des stocks

Section 1 : Présentation générale du secteur

Le secteur peut être défini¹ comme étant un domaine défini d'activité économique, sociale dans un État, une organisation, une institution comme le secteur de l'élevage ou bien il peut être défini comme une subdivision d'un domaine d'activité comme le secteur des ventes.

Nous allons retenir la définition économique du mot secteur qui est une division des activités économiques qui tient compte de la nature de l'activité ou des biens produits. (On distingue les secteurs primaires, secondaire, tertiaire.) ; Ou bien une division de l'activité économique nationale sur la base de la propriété des entreprises. (Secteurs privé, public, semi-public.).

1. Classification entre chantiers de bâtiment et chantiers de travaux publics

Dans la présentation du secteur des Bâtiments et Travaux Publics (BTP), il est primordial de distinguer les chantiers de bâtiments et les chantiers de travaux publics. Une première classification distingue le « bâtiment » et les « travaux publics ».

Les activités du bâtiment concernent les travaux relatifs à l'habitat individuel, collectif (maisons, immeubles) et aussi à l'hébergement professionnel (immeubles de bureaux, commerciaux, scolaires, de loisirs et hôtels).

Les travaux publics se rapportent à la construction de tous les autres ouvrages, ils incluent les équipements : construction de routes et de chemins de fer, ouvrages d'art afférents (ponts, tunnels, barrages, canalisations et installations électriques).

Les travaux publics sont composés de différents sous-métiers : le génie civil (construction d'ouvrages d'art), le génie industriel (construction d'ouvrages industriels), les travaux routiers, les travaux d'installation électrique et les travaux de canalisations.

Les travaux réalisés sont également différenciés selon leur importance dans le produit fini. Le gros œuvre concerne les travaux de base sur lesquels se fondent les travaux ultérieurs,

¹ Selon Le dictionnaire « LAROUSSE »

par exemple le terrassement, le forage ou la maçonnerie, le second œuvre concerne les travaux de finition et d'aménagement comme la menuiserie ou les installations sanitaires et électriques.

2. Segments du secteur

Le secteur des travaux publics compte 22 activités² :

- Terrassements ;
- Assainissement- Conduites- Canaux ;
- Fondations spéciales, injections, sondages et forages ;
- Construction de bâtiments ;
- Travaux maritimes et fluviaux ;
- Menuiserie ;
- Plomberie- chauffage- climatisation ;
- Équipements hydromécaniques, traitement d'eau potables, automatisme ;
- Électricité ;
- Courant faibles, traitements acoustiques et Audio-visuel ;
- Peinture et vitrerie ;
- Étanchéité-Isolation ;

² L'arrêté du Ministre de l'Équipement n°1944-01 du 19 Octobre 2001

- Revêtements ;
- Platerie-hauts plafonds ;
- Monte-charges, ascenseurs ;
- Isolation frigorifique et installations de chambres froides ;
- Installations de cuisines et buanderies ;
- Signalisation et équipements de la route ;
- Aménagements des places vertes et jardins ;
- Travaux artisanaux de bâtiments ;
- Construction d'ouvrage d'art.

Les principales activités peuvent être regroupées en deux sous-secteurs : le secteur du bâtiment et le secteur des travaux publics.

❖ Le secteur des bâtiments ou Immobilier :

Les principales activités du secteur des bâtiments sont :

■ Les travaux immobiliers

Les travaux immobiliers peuvent être exercés dans un cadre professionnel ou simplement à titre occasionnel et sans qu'il y ait lieu à considérer si les matériaux, objets ou appareils sont fournis par l'entrepreneur lui-même, ou par le maître de l'ouvrage.

Sont considérées comme entrepreneurs de travaux immobiliers, les personnes qui, au moyen d'une entreprise disposant du personnel et du matériel nécessaires, mettent en œuvre des matériaux destinés à la construction, à l'entretien, à la réparation ou à la transformation d'immeubles.

■ Le lotissement

Le lotissement est toute division pour vente, location ou partage d'une propriété foncière en deux ou plusieurs lots destinés à la construction d'immeubles à usage d'habitation, industriel, touristique, commercial ou artisanal quelle que soit la superficie du lot.

Le lotisseur est la personne qui procède à des travaux d'aménagement ou de viabilisation de terrains à bâtir (pose de canalisations d'eau et d'égouts, électrification, construction de chaussées, bordures, trottoirs etc...).

■ La promotion immobilière

Le promoteur immobilier est défini comme étant toute personne qui, sans avoir la qualité d'entrepreneur des travaux immobiliers procède ou fait procéder à l'édification d'un ou de plusieurs immeubles destinés à la vente ou à la location.

Un promoteur immobilier doit être propriétaire de son terrain. Pour l'édifier il peut le faire lui-même, comme il peut faire appel à un entrepreneur de travaux pour réaliser la construction.

❖ Le secteur des travaux publics

Par opposition aux activités du bâtiment orientées vers la construction et l'entretien de maisons, bureaux, locaux industriels et commerciaux, hôtels... le secteur des travaux publics regroupe l'ensemble des activités de conception, réalisation, rénovation et entretien des infrastructures (routes, ponts, tunnels, barrages) et équipements collectifs (canalisation d'eau, stations d'épuration, usines de traitement de déchets,...).

Toutes ces activités se regroupent dans neuf spécialités de travaux dont cinq représentent 90% de la production :

- ✚ Ouvrages d'art et d'équipement industriel
- ✚ Terrassements généraux
- ✚ Fondations spéciales
- ✚ Travaux souterrains

- ✚ Travaux en site maritime ou fluvial
- ✚ Routes, aérodromes et travaux analogues
- ✚ Travaux de voies ferrées
- ✚ Travaux de canalisations d'eau et assainissement et autres réseaux
- ✚ Travaux de réseaux, de centrales et d'équipement industriel électriques

3. Les intervenants du secteur :

Les principaux intervenants du secteur sont :

↳ Les Organismes Sous Tutelle (OST)

Les Organismes Sous Tutelle du Ministère de l'Habitat et de l'Urbanismes sont :

✚ Les Établissements Régionaux d'Aménagement et de Construction (ERAC)

Ils sont au nombre de sept(7). Ces établissements ont pour mission la dynamisation de la promotion immobilière publique et la stimulation de la promotion immobilière.

✚ L'Agence Nationale de lutte contre l'Habitat Insalubre (ANHI)

Elle a pour mission, le renforcement de l'action de l'État en matière de résorption des bidonvilles et la restructuration de l'habitat clandestin.

✚ La Société Nationale d'Équipement et de Construction (SNEC)

Elle a été créée en 1987 pour accompagner l'État dans les créneaux de l'habitat rural et social et la réalisation de grands aménagements fonciers.

✚ ATTACHAROUK

C'est une société d'aménagement, de construction et de promotion immobilière a été créée en 1987 pour prendre en charge le programme de résorption du grand bidonville Ben M'sik à Casablanca.

Par ailleurs, il est à signaler qu'un projet de regroupement des OST en une société holding Al Omrane sera institué et sera accompli en trois étapes :

- Fusion de l'ANHI, SNEC et ATTACHAROUK
- Création des Sociétés Régionales Filiales
- Transformation des ERACs en Sociétés Régionales Filiales

Le projet Al Omrane a pour objectif d'accréditer l'offre foncière destinée à

l'habitat social, de doubler le rythme actuel de production de l'habitat social de concert avec le secteur privé et de dynamiser les programmes de résorption de l'habitat précaire.

↳ Le Fonds Hassan II pour le développement économique et social

Le Fonds Hassan II pour le développement économique et social accorde une importance particulière au secteur de l'habitat et ce, en instituant des projets d'ampleur, portant sur l'axe Casablanca-Kenitra. Ces projets visent l'éradication de l'habitat insalubre enraciné dans le tissu urbain, le renforcement et l'extension des infrastructures urbaines et la garantie d'un logement convenable pour les citoyens.

↳ Autres Operateurs

La Caisse de Dépôt et de Gestion(CDG) apporte également son concours financier au CIH et aux OST. Elle participe directement au développement de la promotion immobilière, à travers ses filiales : la Compagnie Générale Immobilière, la Compagnie Immobilière et Foncière Marocaine et la Société de Promotion de l'Habitat Locatif.

Outre ces intervenants, il y a lieu de citer les sociétés de promotion immobilière, les coopératives et les amicales d'habitat, les commerçants, les artisans, les propriétaires fonciers et les ménages.

Afin de défendre leurs intérêts, les entreprises de la promotion immobilière se sont rassemblées dans les associations. Il s'agit de :

- ✚ ALPIC : Association des Lotisseurs et Promoteurs Immobiliers de Casablanca
- ✚ ANAIM : Association Nationale des Agents Immobiliers
- ✚ FNBTP : Fédération Nationale du Bâtiment et des Travaux Publics
- ✚ FNI : Fédération Nationale de l'Immobilier

Section 2 : Présentation du métier d'audit

L'audit est l'examen professionnel qui consiste en une expertise par un agent compétent et impartial aboutissant à un jugement sur les états financiers, le contrôle interne, l'organisation, la procédure, ou une opération quelconque d'une entité.

L'audit constitue un outil d'amélioration continue, car il permet de faire le point sur l'existant afin d'en dégager les points faibles et/ou non conformes (suivant les référentiels

d'audit). Ce constat, nécessairement formalisé sous forme de rapport écrit permet de mener par la suite les actions adéquates dans le but de corriger les écarts et dysfonctionnements constatés.

1. Définitions de l'audit

Audit vient du latin "audire" qui signifie "écouter" ; le verbe anglais "to audit" est traduit par "vérifier, surveiller, inspecter". Les organisations économiques ont toujours été contraintes à se faire contrôler. D'une manière générale, l'audit consiste en un examen mené par un professionnel indépendant sur la manière dont est exercée une activité, et sur les informations élaborées par les responsables, par rapport à des critères d'appréciation relatifs à cette activité. L'activité d'audit s'est ensuite étendue à tous les aspects du fonctionnement de l'entreprise : audit social, audit juridique, audit industriel etc...

Selon les publications des diverses organisations professionnelles, on peut retenir :

- Selon l'Ordre des Experts Comptables (OEC) : L'audit est un "examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan du compte de résultat et des informations annexes aux comptes annuels d'une entreprise".

- Selon la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : un audit consiste à examiner, par sondages les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

- Au plan international, dans les normes de l'IFAC : "L'audit a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable défini."

2. Les objectifs ou les assertions d'audit

La finalité de la mission d'audit comptable et financier est divisée en sept (07) objectifs d'audit énumérés ci-dessous, appelés aussi assertions d'audit. Les assertions sont des critères retenus par la direction dans la préparation des états financiers.

L'auditeur, tout au long de sa mission, doit s'assurer que les transactions et les éléments qui constituent les comptes répondent à un ou plusieurs assertions d'audit.

Il s'agit également de critères que doivent appliquer ceux qui élaborent les états financiers. On les appelle aussi des assertions sous-tendant les états financiers.

✓ **Intégralité (Exhaustivité) :** L'auditeur doit vérifier si toutes les opérations (actifs, dettes et transactions) ont été enregistrées dans les comptes annuels, et que tous les faits importants y ont été mentionnés.

✓ **Exactitude :** L'objectif d'exactitude signifie que toutes les opérations réalisées par l'entreprise doivent être enregistrées dans les comptes pour leurs montants exacts (arithmétiquement et conformément aux principes comptables).

✓ **Evaluation :** Cet objectif d'évaluation signifie que toutes les opérations comptabilisées doivent être évaluées conformément aux principes et méthodes d'évaluation généralement admis. (bonne méthode, application de manière constante).

✓ **Existence ou réalité :** Cet objectif signifie pour les éléments matériels (immobilisations stocks...) une réalité ou existence physique ; pour les autres éléments (actifs, passifs, charges et produits), la traduction d'opérations réelles effectuées (par opposition à des opérations fictives).

✓ **Séparation des exercices (Cutoff) :** Il vise une bonne démarcation entre les exercices successifs. Il s'agit de rattacher à chaque exercice tous les produits et les charges qui le concernent (nés de l'activité de cet exercice) et ceux-là seulement.

✓ **Droits et obligations :** Les actifs ou les dettes se rapportent à l'entité à une date donnée (en vertu de droits réellement acquis ou d'obligations effectivement à sa charge. (Vérifier les titres de propriété, les actes et conventions).

3. Distinction de l'audit avec les disciplines voisines

■ **Audit et expertise comptable**

L'Expert-comptable ayant généralement par ailleurs la qualité de commissaire aux comptes, peut se voir confier par une entreprise une mission d'établissement ou d'examen des comptes annuels. Trois types de mission peuvent être confiés à l'expert-comptable : présentation, examen (limité) et audit des comptes annuels. Il doit respecter des règles

professionnelles et fournir une attestation à la fin de ses travaux pour les deux premiers types de missions.

La mission de présentation constitue une simple mise en forme des états financiers. La mission d'examen comporte, en outre, des contrôles généraux de cohérence des comptes établis, la troisième est une mission complète d'audit.

Une entreprise peut avoir un expert-comptable pour l'assister à élaborer ses états financiers et un commissaire aux comptes (qui peut être un autre expert-comptable) pour effectuer l'audit de ses comptes.

■ Audit et contrôle de gestion

Le contrôle de gestion a pour but d'apprécier les résultats en fonction des objectifs qui ont été fixés et de s'assurer que les ressources sont utilisées de manière efficace et efficiente en vue de la réalisation des objectifs de l'entreprise.

Les responsabilités des services de contrôle de gestion se définissent comme suit :

- Contribuer à la conception de la structure et du système d'information de gestion de l'entreprise ;
- Faire fonctionner correctement le système d'information ;
- S'assurer de l'efficacité (c'est-à-dire de la productivité) des fonctions de l'entreprise, apprécier leur efficacité par rapport aux objectifs ;
- Définir des règles, critères de gestion et mesures des performances en utilisant comme outils : les budgets, les tableaux de bord, et d'autres outils d'aide à la décision.

Le contrôle de gestion et l'audit interne sont complémentaires. La validité des contrôles de performances repose sur la sincérité et la fiabilité des divers systèmes d'information (comptabilités, budgets, statistiques). Le contrôle de gestion ne saurait fonctionner sans un minimum de garantie quant à la qualité des informations qui lui sont transmises, ce qui est du domaine de l'audit. Le contrôle de gestion en tant qu'élément de l'environnement du contrôle interne sera examiné par l'auditeur.

Le contrôle de gestion examinera pour l'audit interne (comme pour tout service) la validité de ses budgets et la comparaison avec ses réalisations.

▪ Audit de gestion

C'est l'audit probablement le plus connu du grand public compte tenu des révélations qui le concluent. L'audit de la gestion a pour objectif soit d'apporter les preuves d'une fraude, d'une malversation ou d'un gâchis, soit de porter un jugement critique sur une opération de gestion ou les performances d'une personne ou d'un groupe de personnes.

Section 3 : Rappels des concepts de base sur les stocks

Pour une entreprise, les stocks représentent les biens achetés, transformés ou à vendre à un moment donné. Le stock représente de manière habituelle, l'ensemble des biens qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise.

Les stocks permettent aussi à une entreprise de répondre aux besoins de ses clients dans un délai très court. La société peut alors livrer ses clients rapidement et ainsi augmenter le nombre de ses ventes. En revanche, les coûts liés à la gestion des stocks ne sont pas à négliger car ils peuvent s'avérer parfois plus importants que prévu : coût de manutention, coût de stockage, coût d'obsolescence

1. Définition

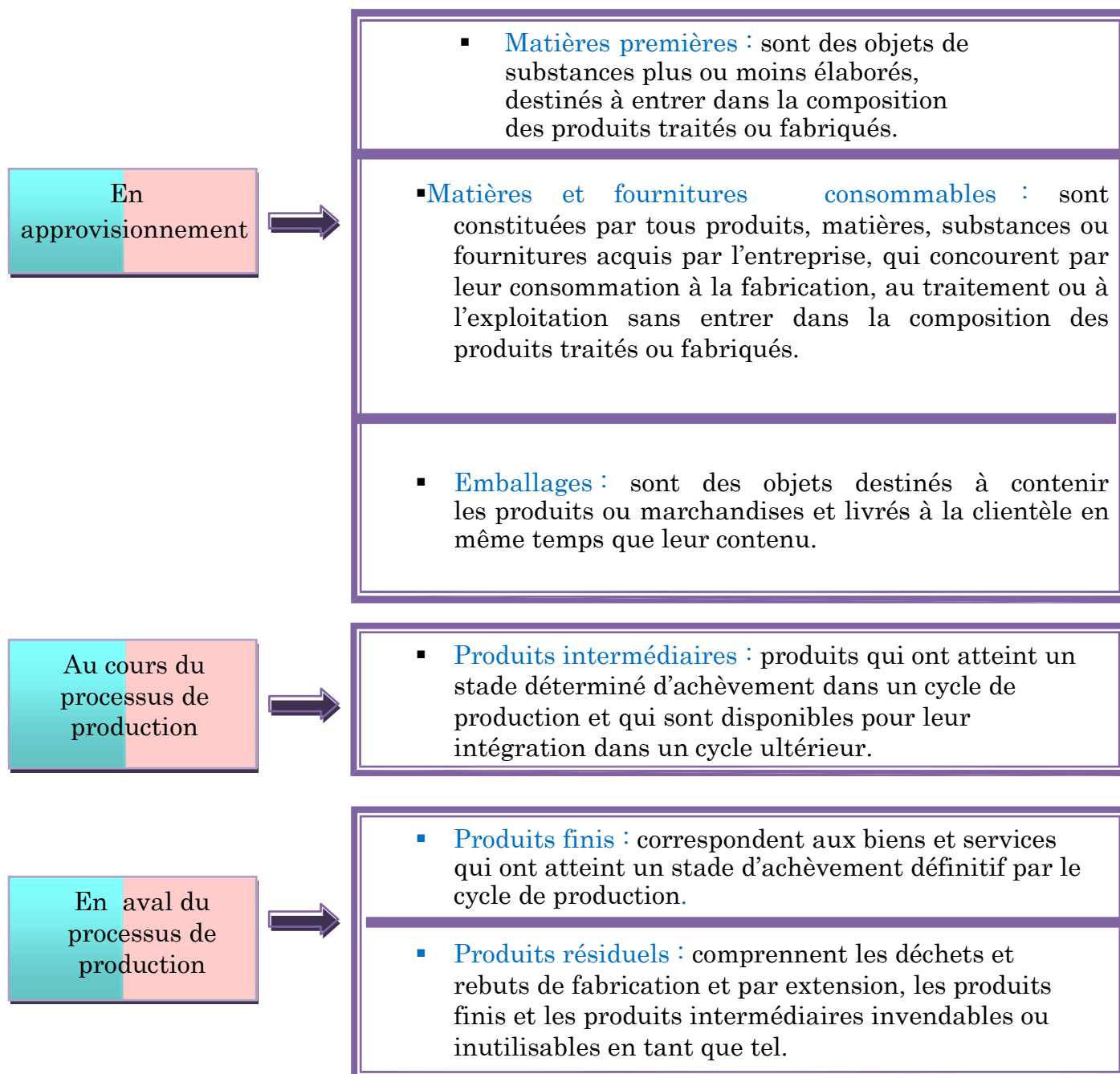
Selon la norme IAS 2 les stocks sont présentés comme : En d'autres termes, les stocks comme l'ensemble des biens ou services qui interviennent dans le cycle d'exploitation de l'entreprise pour être :

- ✓ Soit vendus en l'état ou au terme du processus de production à venir ou en cours ;
- ✓ Soit consommés en premier usage.

Ils doivent appartenir à l'entreprise et celle-ci doit être propriétaire au moment de l'inventaire, ce qui signifie que doivent être compris dans les stocks les produits en cours d'acheminement ou reçus, mais dont la facture n'a pas encore été comptabilisée. Et inversement, doivent être exclus les produits qui ont été livrés aux clients mais non encore facturés.

2. Typologie des stocks

Les stocks sont composés des éléments suivants, qui sont la propriété de l'entreprise.
Ces éléments stockables comprennent :



Les éléments qui doivent être paraître dans les stocks de l'entreprise :

- ✓ Les biens dont l'entreprise est propriétaire y compris ceux qui sont en consignation ou en dépôt chez les tiers (sauf les biens qui sont la propriété des tiers mais qui sont en dépôt ou en consignation chez l'entreprise).
- ✓ Les marchandises, matières et fournitures réceptionnées, mais dont la facture n'a pas été reçue car la livraison emporte transfert de propriété.
- ✓ Les stocks et en-cours dans le cadre des contrats à long terme.

Les stocks sont composés des éléments suivants, qui sont la propriété de l'entreprise. Ces éléments stockables comprennent :

3. Particularités des stocks

Les stocks ont plusieurs fonctions :

Fonction de régulation : Les stocks permettent le lissage des irrégularités d'approvisionnements et/ou de la production, réduisent les risques de ruptures et favorisent le maintien d'une activité continue.

Fonction logistique : les stocks permettent de maintenir les articles à proximité de leur lieu de consommation. Ils limitent considérablement les délais d'attente.

Fonction économique : lorsque le fournisseur accorde des remises importantes pour des achats en grande quantité, le stockage peut s'avérer utile. De même pour un souci d'optimisation des approvisionnements, la constitution d'un stock est généralement une solution indiquée.

Fonction d'anticipation – spéculation : Le stockage permet de se mettre à l'abri des hausses de prix des matières ou des produits achetées ou vendues. Il s'agit donc ici de stocks saisonniers.

Fonction technique : Le stockage peut être liée à un procédé indispensable avant la consommation des articles. C'est le cas par exemple, du séchage du bois, de la maturation des fruits et légumes, de la fermentation des vins.

Les stocks sont caractérisés par leur :

Périssabilité

Possibilité d'obsolescence

La dépréciation avec le temps

La fluctuation de la valeur

CHAPITRE 1 : SPECIFICITES DU SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS

Tenter de donner un éclairage sur la nature de l'activité du Bâtiment et Travaux Publics constitue la première étape de ce mémoire. Elle s'avère indispensable avant de développer toute réflexion sur la mission d'audit du professionnel. Le secteur du Bâtiment et Travaux Publics est marqué par l'utilisation de termes spécifiques dont la signification est difficile à appréhender.

En effet, afin de cerner les zones de risques inhérents au secteur, il importe de bien connaître l'activité, d'en extraire les spécificités tant au niveau économique, juridique que comptable et fiscal.

A défaut d'être exhaustif en raison de la multitude des aspects mettant en évidence la très forte « personnalité » du secteur, cet inventaire s'attache aux spécificités génératrices de risques pour l'entreprise et, par conséquent, ayant une incidence sur le travail de l'auditeur.

Nous avons jugé judicieux de subdiviser le premier chapitre en 3 sections. En effet, nous présenterons au travers de la première section, une brève présentation de l'environnement économique et juridique du secteur du BTP.

Et dans la seconde section, nous nous attarderons sur les principales dispositions comptables concernant le secteur.

Et enfin nous nous intéresserons, dans la 3ème section à l'identification et l'analyse des risques propres à l'environnement de l'entreprise.

Section 1 : Spécificités économiques et juridiques du secteur du BTP

Le **BTP** et l'architecture regroupent de très nombreuses professions et entreprises de tailles variées. Dans le bâtiment, certaines professions nécessitent des études courtes (maçon, peintre, charpentier, plombier..) mais peuvent être très physiques car les ouvriers travaillent en extérieur. Il faut donc à la fois une bonne condition physique et de bonnes connaissances techniques spécifiques.

Il est également important de pouvoir travailler en équipe pour qu'un chantier se déroule correctement. Pour des constructions spécifiques (bâtiments basse consommation, édifices HQE, bâtiments à énergie positive), les compétences d'ingénieurs qualifiés sont souvent indispensables pour concevoir des systèmes particuliers d'isolation ou de chauffage. Formés aux nouveaux matériaux, ces techniciens doivent pouvoir s'adapter à tout type de chantier, du particulier à l'entreprise.

I. Le cadre économique

Comme tous les secteurs d'activité, le B.T.P. présente des spécificités économiques. Ces particularités tiennent à la fois à l'inexistence de standard, à la présence d'aléas dans la réalisation des travaux et à la durée des chantiers.

1. *L'inexistence de standards et la présence d'aléas*

La standardisation dans le secteur du B.T.P. est quasi-inexistante. En effet, chaque ouvrage est spécifique à la demande d'un client donné. L'auditeur se trouve donc confronté, en règle générale, à l'absence de références qui permettraient d'orienter son diagnostic, chaque entreprise et chaque chantier ayant ses propres spécificités.

Ce caractère spécifique de chaque contrat renforce les aléas portant sur le bénéfice à attendre du chantier. Ces aléas sont de deux natures différentes :

- Les aléas techniques pouvant découler par exemple des conditions climatiques (intempéries...);
- Les aléas portant sur l'exécution des travaux pouvant découler par exemple de la coordination entre les différents intervenants (bureau d'étude, sous-traitants...).

L'examen par l'auditeur des litiges clients est d'ailleurs révélateur : outre leur nombre parfois élevé, chaque litige est spécifique et débouche souvent sur des situations techniques complexes nécessitant l'intervention d'experts.

Pour se convaincre de l'impact de ces différents aléas sur la rentabilité des chantiers, il suffit de comparer les taux de marge entre des contrats proches par leur nature.

Dans la pratique, on observe de telles variations que la notion de marge moyenne ne signifie pas grand-chose.

2. La durée du contrat

Une autre caractéristique du secteur du B.T.P. est la durée des chantiers, souvent supérieures à 12 mois. En effet, la plupart des marchés sont des contrats à long terme.

Cette particularité appelle une spécificité comptable relative au mode de comptabilisation du résultat que nous verrons plus loin.

Il en découle pour l'auditeur une certaine difficulté à donner une opinion sur la traduction comptable d'une réalité économique en cours. Plus que dans toute autre activité, il doit pouvoir analyser le suivi prévisionnel de chaque opération et faire preuve d'une grande curiosité technique.

Les spécificités économiques ainsi rappelées devraient être constamment présentes à l'esprit de l'auditeur.

Dans ce contexte, des réglementations et des montages juridiques propres au secteur du B.T.P. se sont développés.

II. Le cadre juridique

Une présentation exhaustive du cadre juridique de l'activité du B.T.P. justifierait une étude complète à elle seule, nous nous limiterons donc à un exposé volontairement synthétique des domaines suivants :

- ✓ La typologie des marchés de travaux ;
- ✓ Le régime spécifique des responsabilités.

1. Classification des marchés de travaux

On peut retenir cinq grands types de classification. Le lecteur pourrait se référer au lexique proposé en fin de mémoire pour appréhender la signification exacte de chaque type de marché.

<u>Critère de classification</u>	<u>Typologie</u>
Droit applicable	<ul style="list-style-type: none"> ■ Marchés publics ■ Marchés privés
Mode de passation	<ul style="list-style-type: none"> ■ Marchés sur appel d'offres ■ Marchés sur concours
Méthode de détermination du prix total	<ul style="list-style-type: none"> ■ Marchés à prix global ou «à forfait » ■ Marchés à prix unitaires
Influence des variations économiques sur le prix initial du marché	<ul style="list-style-type: none"> ■ Marchés à prix révisable ■ Marchés à prix ferme ■ Marché à prix provisoire
Mode d'exécution	<ul style="list-style-type: none"> ■ Marchés- cadre ■ Marchés pluriannuels



Il est nécessaire de s'imprégner de toutes les formes de marchés qui sont déterminantes dans la stratégie de l'entreprise, car ayant une incidence sur la formation du résultat des chantiers et pour l'analyse qu'un auditeur pourrait en faire.

La diversité des marchés de travaux et des réglementations spécifiques y afférentes pourrait obliger les entrepreneurs à contourner certains formalismes ou à s'y adapter.

La deuxième étape de notre tour juridique concerne le régime des responsabilités, dans le cadre des marchés publics aussi bien que privés.

2. Le régime spécial des responsabilités

Il existe une responsabilité biennale pour les menus travaux et une responsabilité décennale portant sur tout fait mettant en cause la solidité de l'ouvrage ou le rendant impropre à sa destination.

Le point de départ de la garantie est la réception de l'ouvrage. Nous voudrions préciser ici quelques généralités sur la notion de réception des travaux avant de développer le régime spécial de responsabilités.

La réception par le maître d'ouvrage est un acte essentiel de la réalisation du marché. Ses effets sont identiques que le marché soit public ou privé bien que les procédures et les formes de réception soient différentes. La réception a pour principaux effets³ :

- De constater que les travaux prévus au marché ont été réalisés ;
- De fixer, limitativement, par les réserves, les réfections ou autres compléments restant à exécuter ;
- De transférer au maître de l'ouvrage la garde de l'ouvrage (transfert des risques, perte partielle ou totale), ces charges incombant à l'entrepreneur jusqu'à la réception ;
- De mettre en œuvre les procédures de règlement et d'exigibilité du solde des travaux ;
- Enfin, de faire courir les délais de garantie de bon fonctionnement, décennale et éventuellement contractuelle.

Au titre de la responsabilité biennale, pour les menus travaux, ou de la garantie contractuelle, il est prévu une garantie de 1 ou 2 ans, selon les marchés, à compter de la date de la réception, matérialisée le plus souvent par une caution ou une retenue de garantie, dénommée aussi « de bonnes fins ». Passé ce délai, la responsabilité contractuelle ou biennale de l'entreprise ne peut être mise en cause.

Par ailleurs, à compter de la réception, l'entreprise est responsable pendant dix ans des vices de construction pouvant entraîner la perte de l'ouvrage, ou le rendant impropre à son

³ Glossaire de la circulaire spécifique au secteur du B.T.P. au Maroc. Page 9.

utilisation, non visibles lors de la réception. A ce titre, il convient de rappeler que la souscription par l'entrepreneur à une assurance décennale est obligatoire.

Les provisions peuvent être constituées sur la base des dépenses estimées très précisément, pour des interventions connues, rendues nécessaires pour la levée des réserves. Elles peuvent être calculées aussi de manière statistique pour des désordres non encore connus.

L'ensemble des obligations ci-dessus évoquées : responsabilité biennale et garantie décennale, rend nécessaire un suivi technique, comptable et juridique, postérieur à l'achèvement des travaux qui ne doit pas être perdu de vue par l'auditeur, au profit des chantiers en cours.

Section 2 : Spécificités de l'audit comptable dans le secteur du BTP

L'objectif de cette section est double :

- Présenter les apports du nouveau plan comptable sectoriel immobilier (P.C.S.I.), adopté par le Conseil National de la Comptabilité en mars 2003, tant au niveau du fond que de la forme ;

- Présenter les principales spécificités comptables liées au secteur.

Afin de permettre au lecteur de mieux appréhender ces apports, nous avons choisi de présenter sous forme de comparatif les dispositions du nouveau code avec les règles du Code Général de Normalisation Comptable.

I. Les apports du plan comptable sectoriel immobilier

Le champ d'application du Plan Comptable du Secteur Immobilier (PCSI) couvre l'ensemble des entreprises qui produisent ou achètent des locaux à usage professionnel ou des unités de logements ou des lots de terrains nus ou équipés, en vue notamment de leur vente ou de leur location.⁴

1. Au niveau du fond

Il s'agit principalement des aspects relatifs :

- A la dépréciation des stocks ;
- A l'incorporation des charges financières au coût de production ;
- Aux traitements à réserver aux charges commerciales et de publicité ;
- Aux honoraires et frais ;
- Et enfin aux provisions pour travaux restant à effectuer.

⁴ conseil national de la comptabilité, Plan comptable du secteur immobilier , Page 2

❖ Les provisions pour dépréciation des stocks :

■ Les dispositions du code général de normalisation comptable (C.G.N.C)

En application du principe de prudence, est retenue comme valeur comptable nette dans le bilan, la valeur d'entrée ou si elle lui est inférieure, la valeur actuelle.

Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur d'entrée, il est appliqué à cette dernière une correction en diminution sous forme d'une «provision pour dépréciation».

■ Apports du nouveau plan comptable sectoriel (P.C.S.I)

Compte tenu du mode de comptabilisation des coûts de revient, le P.C.S.I précise que l'évaluation des provisions pour dépréciation des stocks et en cours doit être calculée en respectant, notamment, le principe de la prudence.

A ce titre, il est essentiel de vérifier que le coût des stocks reste constamment inférieur à la valeur probable de vente, frais de commercialisation déduits. Une comparaison périodique de ce coût avec les tarifs de vente pratiqués permet une appréciation rapide de la situation du bien en stock. Pour être pris en considération, ce tarif doit exprimer la situation réelle du marché.

En cas de difficultés de vente de certains projets immobiliers, l'entreprise est tenue de s'assurer de l'opportunité de constater des provisions pour dépréciation des stocks.

A cet effet, l'entreprise doit mettre en place des procédures permettant la détection et la dépréciation comptable des valeurs non réalisables et des opérations à risques, notamment par la mise en place de procédures de suivi des coûts par programme, et une mise à jour du coût prévisionnel des programmes à la clôture de chaque exercice. Ce coût sera comparé au prix de vente net de frais de vente directs estimés afin de dégager les provisions éventuelles à constater.

La provision pour dépréciation doit être constituée, même pour les programmes en cours de réalisation, s'il paraît probable qu'ils se solderont par des déficits.

De même, les frais ultérieurs générés par les invendus, du fait de méventes, devraient faire l'objet d'une provision dès lors que leur montant s'avère supérieur au montant du bénéfice prévisionnel à dégager sur la cession des dits invendus.

Le P.C.S.I rappelle que la constatation comptable des provisions devra faire la distinction entre les provisions pour dépréciation des stocks et celles pour risques et charges.

En pratique, et afin d'estimer les dites provisions d'une manière raisonnable, une réunion avec les services techniques de la société et les responsables de la commercialisation s'impose et permettrait en principe d'éclairer les comptables sur l'éventualité de constater de telles provisions.

❖ **Incorporation des charges financières au coût de production des opérations immobilières**

■ Les dispositions du code général de normalisation comptable (C.G.N.C)

Le C.G.N.C prévoit la possibilité, pour les entreprises dont le cycle normal de production est supérieur à douze mois, d'inclure dans le coût de production les charges financières courues pendant la période de production et relatives à des dettes contractées pour le financement spécifique desdites productions.

■ Apports du nouveau plan comptable sectoriel (P.C.S.I)

La principale innovation du plan comptable sectoriel en matière d'incorporation des charges financières au coût de production des opérations immobilières réside dans l'utilisation de la dérogation prévue par le C.G.N.C. Le cycle de production dans le secteur immobilier étant généralement supérieur à une année.

Les charges financières à incorporer devraient concerner des emprunts spécialement contractés pour la réalisation d'un ou plusieurs projets immobiliers.

Dans le cas où les emprunts financeraient simultanément plusieurs opérations, les charges financières seront affectées, par répartition entre ces opérations en justifiant, au niveau de l'E.T.I.C, les modalités de répartition.

Durée d'incorporation des charges financières

L'incorporation des charges financières a lieu jusqu'à l'achèvement de l'opération (construction- lotissement).

La durée d'incorporation des charges financières au coût de production est subordonnée à la détermination de la date d'achèvement qu'il convient de retenir. L'achèvement technique doit générer l'achèvement comptable.

Pour la réserve foncière, l'incorporation des charges financières au coût des terrains est opérée à partir de la matérialisation de la décision d'acquisition par le versement partiel ou total du prix d'achat entre les mains d'un notaire, Adoul ou du/des vendeurs.

Pour les lotissements, l'incorporation des charges financières au coût des stocks est effectuée à partir de la date de la première autorisation de lotir.

Pour les constructions, le fait générateur de l'incorporation des charges financières est constitué par la date de délivrance de l'autorisation de construire.

Cas particulier : les opérations en maîtrise d'ouvrage déléguée (MOD)

Conformément à la convention entre le mandataire et le mandant, les travaux ne sont engagés sur ces opérations que si les financements propres à ces opérations sont disponibles.

Un programme MOD ne pourra supporter de charges financières que si la convention entre le mandataire et le mandant le stipule expressément.

❖ Incorporation des charges commerciales et publicitaires

■ Les dispositions du code général de normalisation comptable (C.G.N.C)

Les charges de distribution ne sauraient en aucun cas être portées dans les coûts de production.

■ Apports du nouveau plan comptable sectoriel (P.C.S.I)

Le plan comptable sectoriel immobilier est venu trancher le problème crucial relatif aux charges commerciales et publicitaires en précisant le traitement à réserver à chaque nature de dépenses afin d'unifier la pratique sectorielle.

Les charges de commercialisation telles que celles relatives au fléchage et à la signalisation d'un chantier, à l'aménagement de bureaux de vente provisoires ou d'appartements- témoins, aux plaquettes commerciales et à la publicité de lancement de programme constituent un élément du coût du projet. Elles sont ainsi incluses dans les stocks.

Dans les projets de grande envergure, la construction et l'aménagement d'un complexe de vente pourra être considérée comme une immobilisation amortissable sur la durée d'utilisation dudit complexe. Le même traitement peut être appliqué aux frais de publicité et de prospection de ces grands projets. L'usage de cette option devra être explicité et justifié au niveau de l'E.T.I.C.

En revanche, le coût d'une publicité générale et les coûts directs liés à la vente (rémunération, commissions sur vente) ne sont pas inclus dans le coût des stocks et constituent des charges.

A l'arrêté des comptes, il y a lieu de retraiter en charges constatées d'avance les frais de commercialisation se rapportant à des programmes non encore livrés.

❖ Honoraires et frais

■ Les dispositions du code général de normalisation comptable (C.G.N.C)

Le coût de production des biens ou des services en stock est formé de la somme :

- Des coûts d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour la production de l'élément ;
- Des charges directes de production telles les charges de personnel, les services extérieurs, les amortissements... ;
- Des charges indirectes de production dans la mesure où il est possible de les rattacher raisonnablement à la production de l'élément et qui ont été engagées pour amener les produits à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.

Toutefois, ce coût de production, réel et complet, ne comprend pas, sauf conditions spécifiques de l'activité à justifier dans l'E.T.I.C

- Les frais d'administration générale de l'entreprise ;
- Les frais de stockage des produits ;
- Les frais de recherche et développement ;
- Les charges financières.

■ Apports du nouveau plan comptable sectoriel (P.C.S.I)

Une des particularités du secteur immobilier réside dans le fait que l'ensemble des travaux fait appel à des prestataires de services dans différents domaines de compétences et les montants des honoraires versés à ces consultants est d'une importance significative.

Ces honoraires ont trait à des études directement liées à la réalisation du projet. Le caractère direct de ces prestations fait qu'elles soient incorporées au coût du projet.

En effet, le P.C.S.I précise que les honoraires et frais hors fonctionnement, pouvant être rattachés à des programmes en cours de réalisation, sont compris dans le coût de revient. Il s'agit notamment des frais suivants :

- Assurances propres aux programmes ;
- Honoraires des architectes ;
- Honoraires des avocats ;
- Honoraires des notaires ;
- Frais de courtage ;
- Frais d'expertise ;
- Frais juridiques ;
- Frais d'appels d'offres ;
- Annonces et insertions propres aux programmes en cours.

Ces frais sont à comptabiliser directement dans les comptes de stocks.

Les autres honoraires de conseils, d'audit, de commissariat aux comptes ainsi que les frais d'actes et de contentieux sont comptabilisés en charges de l'exercice.

❖ **Les provisions pour travaux restant à effectuer**

Ces provisions correspondent au coût des travaux à effectuer postérieurement à la constatation de l'achèvement d'un programme pour permettre d'arrêter le coût total du projet.

Ces dépenses, connues dans leur principe, ne peuvent être chiffrées avec précision au moment de l'achèvement des opérations. Il s'agit notamment :

- ✓ Des révisions de prix basées sur des indices non encore arrêtés ;
- ✓ Des travaux de finition ou de parachèvement des ouvrages dont la nécessité est apparue à la fin du chantier ;
- ✓ De la réparation de malfaçons ou autres, dont le montant ne peut être répercuté aux entreprises, architectes ou assureurs ;
- ✓ Des travaux d'aménagement des abords qui peuvent s'étaler sur une durée assez longue après la vente du programme concerné ou encore des travaux dont la réalisation immédiate ne peut être effectuée au regard de l'état d'avancement du projet telle que la porte d'entrée, les plantations sur les voies d'accès, les revêtements des voies intérieures...

Ces provisions doivent également comprendre des dotations pour acquisition de terrain permettant de couvrir un éventuel litige sur la fixation des prix des terrains déjà aménagés ou construits par l'entreprise, et dont la propriété n'est pas encore transférée (apurement de l'assiette foncière).

Les charges correspondantes doivent être évaluées et comptabilisées en majoration du coût de revient, à l'exclusion :

- Des coûts commerciaux et de publicité à venir postérieurement à la date d'achèvement ;
- Des frais financiers postérieurs à l'achèvement ;
- Des charges d'entretien et de copropriété des logements invendus ;
- Des frais internes de gestion de l'entreprise après l'achèvement.

Les travaux qui restent à effectuer doivent faire l'objet de notes détaillées permettant d'apprécier la réalité et le montant de la provision à constituer. La détermination du montant de la provision pourrait être basée sur les données statistiques fondées sur les dépenses engagées dans le passé et rapportées au coût définitif des projets achevés ou estimation faites par le bureau d'études, consultants ou encore devis établis par les entreprises.

Il convient de mentionner dans l'E.T.I.C les méthodes utilisées pour le calcul des provisions et leurs montants par catégories de projet.

2. *Au niveau de forme*

Adaptations relatives aux règles de fonctionnement des comptes prévues par le C.G.N.C :

Dérogation relative au plan des comptes

Sur le plan de la forme et par dérogation aux règles et du plan des comptes prévus par le C.G.N.C, le nouveau plan comptable du secteur immobilier (P.C.S.I) a prévu deux nouveaux comptes pour les produits encours sortis et les produits finis sortis avec un 9 en quatrième position, ce qui déroge au respect des numéros et intitulés des comptes obligatoires jusqu'au quatrième chiffre dans le C.G.N.C.

En effet, et compte tenu de la durée de production dans le secteur, l'évaluation des stocks est généralement effectuée selon la méthode de l'inventaire permanent. Cette évaluation peut aussi se faire par la méthode de l'inventaire intermittent.

La règle de tenue des comptes en inventaire permanent est complétée par l'obligation de faire apparaître dans la comptabilité générale le coût historique cumulé de chaque opération jusqu'à sa complète sortie du stock.

Pour permettre l'application de cette règle, il y a lieu d'associer à chaque compte de stock, un compte spécial au crédit duquel sont comptabilisées les sorties. Ce compte est identifié par « 9 » en quatrième position de la codification. Ce compte enregistre les sorties de stock et permet de conserver dans le compte principal le coût de revient cumulé.

En fin d'opération, ces comptes s'équilibrent. Ils sont alors tous soldés, les uns par les autres, après la livraison du dernier produit (lot, logement ou commerce ...).

Chaque compte de stock étant affecté d'un compte créditeur, les sorties de stock sont comptabilisées au crédit du compte par l'écriture :

7132. Variation de stock. Immeuble achevé

3159. Produits finis sortis

Le compte 3159 « produits finis sortis » étant associé au compte débiteur : « 315- Stock des produits achevés », la différence entre les soldes de ces comptes donne le stock des produits achevés non encore livrés.

Les stocks seront, dans la mesure du possible, éclatés par nature de coûts.

Les flux de dépenses transiteront par les comptes de charges selon la méthode exposée ci-après :

Au cours de l'exercice, le coût des travaux est enregistré directement au débit des comptes de stocks (pour le montant hors taxes récupérables) par le crédit des comptes fournisseurs, et c'est seulement en fin d'année, qu'une écriture de reconstitution des flux sera enregistrée.

Ainsi, à la clôture de l'exercice, le total des mouvements de l'exercice apparaissant au débit de chaque sous-compte de stocks est passé en une seule écriture dans chaque compte de charges.

Dérogation relative à la variation des stocks

Cette dérogation concerne le traitement des variations de stocks en matière d'opérations propres. En effet, compte tenu de la composition du coût du stock, la variation des stocks au cours d'un exercice ne sera pas cherchée en totalité dans le poste 713 " variation des stocks des produits " mais sera constituée par la somme des éléments suivants :

713 : Variation des stocks ;

7197 : Transferts de charges, correspondant à la commission d'intervention sur opérations propres⁵ ;

7397 : Transferts de charges financières correspondant à l'imputation des frais financiers aux coûts des stocks.

⁵ Charges indirectes incorporées au coût de production des opérations réalisées par l'application d'un pourcentage fixe aux dépenses engagées pour chaque programme pour les promoteurs ne disposant pas d'une comptabilité analytique. Ce taux est de 7% pour les opérations réalisées en maîtrise d'ouvrage directe par le promoteur et fonction des conventions établies pour les opérations en maîtrise d'ouvrage déléguée (MOD).

II. Les spécificités comptables

Les spécificités comptables relatives au secteur du B.T.P. sont liées principalement aux composantes suivantes :

- L'évaluation et la comptabilisation du chiffre d'affaires ;
- L'évaluation des stocks de travaux en cours ;
- L'appréciation et la comptabilisation des provisions pour perte à stade et à terminaison, le cas échéant ;
- L'évaluation des provisions pour risques et charges.

1. Les différentes méthodes d'enregistrement comptables des contrats à long terme

Les travaux de B.T.P. relèvent en règle générale des contrats à long terme.

La principale problématique comptable relative au secteur du B.T.P. consiste à savoir selon quelles modalités et notamment à quel moment il convient ou il est possible de comptabiliser le résultat. Ceci dans le respect des principes de prudence, de permanence des méthodes et de spécialisation des exercices.

Au Maroc, trois méthodes de constatation du résultat existent : la méthode à l'achèvement des travaux, la méthode du bénéfice à l'avancement des travaux et la méthode à l'avancement des travaux.

La méthode à l'achèvement consiste à ne comptabiliser le chiffre d'affaires et le résultat qu'au terme de l'opération.

En cours d'opération, les travaux en cours sont constatés à la clôture de l'exercice à hauteur des charges qui ont été enregistrées.

Si le résultat global prévu pour l'opération est une perte, celle-ci est provisionnée dès qu'elle est connue.

La méthode à l'avancement⁶, consiste à constater à la clôture de chaque exercice l'ensemble des produits et des charges de production liés à une opération sur la base de ce qui est appelé des situations méritées.

La méthode du bénéfice à l'avancement⁷, quant à elle, consiste à constater à la clôture de chaque exercice le résultat sur chaque opération même partiellement exécutée.

Ces méthodes ne seront pas présentées de manière détaillée, car elles ne constituent pas le vif de notre sujet en tant que tel, et ayant fait l'objet d'un mémoire d'expertise comptable traitant des aspects détaillés des contrats à long terme⁸. Le lecteur intéressé pourrait s'y référer.

2. Evaluation des travaux en cours

Le problème de la valorisation des travaux en cours se pose principalement aux entreprises qui constatent leurs résultats à l'achèvement, ou qui ont opté pour la technique des produits nets partiels.

La méthode à l'avancement permet, quant à elle, de réduire les travaux en cours aux travaux effectués à la fin d'un exercice mais qui n'ont pas été reconnus de manière contradictoire. Il s'agit principalement des travaux effectués entre la date de la dernière situation (le 25 du mois) et la date de l'arrêté (le 31 décembre par exemple) et sont souvent peu significatifs.

Nous allons présenter dans cette partie une analyse des éléments entrant dans la valorisation des travaux en cours. L'analyse des difficultés d'évaluation des travaux en cours ainsi que des risques y afférents sera présentée plus loin dans le second chapitre de cette partie.

⁶ Mémento comptable marocain- Page 245.

⁷ Mémento comptable marocain- Page 244.

⁸ Contrats à long terme : aspects juridique, fiscal et comptable. Novembre 2002 par M.Aziz EL KHATTABI.

Définition⁹

Les travaux en cours sont constitués des travaux effectués depuis la date des derniers travaux matérialisés par les derniers attachements ou situations, jusqu'à la date de clôture de l'exercice.

Ces travaux sont évalués au coût de revient. S'il s'avère que ce coût de revient est supérieur au prix de vente, une provision est constituée.

La nature des éléments entrant dans la valorisation des travaux

La grille de coût de revient généralement admise dans la profession, toutes activités confondues se présente comme suit :

Grille du coût de revient des travaux en cours

Nature des charges	Eléments
Directes	<ul style="list-style-type: none"> • Matières consommées • Main d'œuvre directe • Matériel, outillage affecté
	Déboursé sec
	<ul style="list-style-type: none"> • Autres frais de chantier
	Déboursé total
Indirectes	<ul style="list-style-type: none"> • Frais Imputables
	Coût de production
	<ul style="list-style-type: none"> • Frais de structure générale
	Coût de revient complet

⁹ Le contrôle des résultats sur chantiers dans les entreprises de B.T.P. par Crochet Nicolas Page 68.

■ Les déboursés

➤ Les déboursés secs

Comme le montre le tableau ci-dessus, le déboursé sec est constitué d'éléments directement affectés à la réalisation d'un ouvrage.

Les frais directs ou « déboursés secs » sont généralement récapitulés sur le rapport journalier du chantier. Cet état, préparé, par le chef de chantier et approuvé par le conducteur de travaux, regroupe l'ensemble des opérations effectuées sur le chantier.

La décomposition de chaque ligne de coût s'établit comme suit :

- ✓ Les matières consommées : Quantités x Coûts unitaires
- ✓ La main d'œuvre directe : Nombre d'heures x Taux horaire
- ✓ Le matériel et l'outillage affecté : Nombre d'heures x Taux unitaires
- ✓ La sous-traitance.

➤ Les autres frais de chantiers

Ces frais regroupent les charges, autres que les déboursés secs, directement affectables aux chantiers. Il s'agit notamment des frais suivants :

Les frais de marchés, c'est-à-dire, les retenues effectuées par le maître d'œuvre, ou le mandataire, en cours ou en fin de chantier (frais de pilotage, frais de prorata...)

Les frais d'installation et de repliement du chantier.

■ Les charges indirectes imputables aux chantiers

Les charges indirectes à retenir sont celles qui peuvent être raisonnablement rattachées au coût du chantier. A titre indicatif, peuvent être incorporées des charges telles que :

- ✓ L'encadrement et les frais généraux de chantiers (conducteurs de travaux),
- ✓ Les charges de fonctionnement du bureau d'études.

Les frais de recherche et développement ainsi que les frais d'administration générale en sont exclus. Il en est de même pour la quote-part de charges correspondant à la sous-activité.

A l'inventaire, ces travaux sont évalués en valeur vénale. Celle-ci étant constituée par le cumul des situations de travaux hors taxes présentées au maître d'ouvrage corrigées des travaux non encore facturés ou facturés d'avance.

Pour l'arrêté des comptes, on retient la plus faible entre la valeur d'inventaire et le coût d'entrée. Cette comparaison est effectuée contrat par contrat sans compensation, ce qui sous-entend l'existence d'une comptabilité analytique fiable.

✓ Affectation des charges indirectes

L'affectation des charges indirectes sur les chantiers se fait suivant des coefficients. Les critères de répartition peuvent être l'unité d'œuvre, le coût du matériel, le coût de la main d'œuvre directe, le total des déboursés secs, le chiffre d'affaires mérité...

3. La constatation des provisions pour perte à stade et à terminaison

L'application de la règle de prudence conduit à la constatation immédiate, en cas de chantier déficitaire, de l'intégralité de la perte à terminaison qu'elle soit relative à des travaux engagés ou non.

Dans le cas de la méthode à l'achèvement, cette provision se subdivise en :

- Une provision pour dépréciation des travaux en cours à hauteur de la perte sur les travaux déjà exécutés ;

- Une provision pour risques et charges à hauteur de la perte sur travaux restant à engager.

Dans le cas de la méthode à l'avancement, la provision pour dépréciation des travaux en cours n'existe pas. La perte à stade est constatée par une régularisation des produits de manière à ce que cette perte corresponde à la perte globale multipliée par le pourcentage d'avancement. L'excédent de la perte globale sur la perte à stade est comptabilisé par voie de provision.

III. Les spécificités fiscales

L'environnement fiscal encadrant les entreprises du B.T.P. se caractérise par l'existence de nombreux problèmes d'ordre pratique liés notamment, à l'Impôt sur les Sociétés (IS) et à la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

Nous avons choisi de présenter, dans cette partie, les principales solutions retenues par la circulaire de la Direction Générale des Impôts, spécifique au secteur du B.T.P. au Maroc. Publiée dans le cadre de la concertation entre l'administration fiscale et ses partenaires, les différentes réunions tenues au sein de la Direction Générale des Impôts avec les responsables de la Fédération Nationale du Bâtiment et des Travaux Publics (FNBTP), son objectif est de normaliser le traitement fiscal des opérations du secteur et de clarifier son application à l'égard des entreprises du BTP.

Les différents axes examinés se rapportent aux points suivants :

1. Chiffre d'affaires imposable ;
2. Approvisionnement ;
3. Travaux en cours (TEC).

1. Chiffre d'affaires imposable :

❖ Exposé de la question :

Lors du contrôle fiscal sur place, la régularisation du chiffre d'affaires et partant du résultat fiscal, est souvent effectuée sur la base des décomptes établis par l'administration publique.

Cette approche entraîne, parfois, des situations qui ne concordent pas avec la réalité des résultats effectivement réalisés, dues aux faits suivants :

- Problèmes liés à la définition des concepts utilisés (créances acquises, travaux immobiliers, approvisionnement, travaux en cours,...) ;
- Certains décomptes sont établis sans le consentement préalable de l'entreprise contractante
- Les dates de réalisation des travaux portées sur les décomptes peuvent être en déphasage par rapport aux dates effectives de réalisation des travaux.

Dans ce cadre et selon les dispositions fiscales en vigueur, le chiffre d'affaires est constitué par «les recettes et créances acquises se rapportant aux produits livrés, aux services

rendus et aux travaux immobiliers ayant fait l'objet d'une réception partielle ou totale, qu'elle soit provisoire ou définitive »¹⁰.

❖ Solution retenue

L'application combinée des articles définissant la notion du chiffre d'affaires et les obligations comptables implique la prise en compte d'un résultat annuel tenant compte de l'avancement des travaux et plus particulièrement en ce qui concerne l'exécution des marchés de longue durée.

S'agissant des travaux objet des marchés conclus entre les entreprises de bâtiment et travaux publics et l'Administration, ceux-ci doivent être exécutés en principe, selon des normes expressément définies par la réglementation. Ainsi, aux termes des dispositions des articles 56 et 57 du décret n° 2.99.1087 du 1er juin 2000 relatif au cahier des clauses administratives générales (C.C.A.G.), les décomptes sont obligatoirement établis sur la base des documents attestant l'avancement des travaux. Ces documents officiels sont appelés attachements ou situations.

Ces attachements ou situations qui donneront lieu à l'établissement des décomptes sont conjointement signés par l'entreprise et l'Administration, marquant ainsi un accord mutuel sur le volume des travaux réalisés, à une date déterminée.

Dans cette optique, il est préconisé d'adopter l'attachement ou la situation des travaux comme pièce maîtresse de la justification du chiffre d'affaires réalisé assorti de l'établissement d'une facture émise par l'entreprise comportant la même date que lesdits attachements ou situations. Ces derniers doivent être établis d'un commun accord des parties concernées.

¹⁰ article 6 de la loi n° 24.86 instituant un impôt sur les sociétés

2. Approvisionnement

❖ Exposé de la question

Les approvisionnements figurant sur les décomptes sont pris, parfois, comme travaux donnant lieu à chiffre d'affaires imposable.

❖ Solution retenue

Constituant de simples avances dans le cadre des marchés de travaux, les approvisionnements ne font pas partie des produits d'exploitation au sens des dispositions de l'article 6 de la loi susvisée. En effet, conformément au CCAG, certains marchés prévoient des avances à l'Entreprise sur la base des approvisionnements faits sur le chantier.

Ces avances sont déduites au fur et à mesure de l'incorporation de ces approvisionnements dans les ouvrages exécutés. De ce fait, ces avances ne doivent pas être considérées comme des créances acquises car elles ne constituent pas de par, leur nature, des travaux immobiliers, d'autant plus qu'il est procédé à leur annulation dans les décomptes ultérieurs et a fortiori dans le décompte définitif.

Ainsi, les sommes encaissées par l'Entreprise, au titre des approvisionnements, constituent des avances à imputer au compte approprié. Il convient de signaler que les matériaux et fournitures approvisionnés pour la réalisation des travaux peuvent provenir :

- Soit de fabrications intermédiaires par l'Entreprise elle-même (par exemple : gravettes ou tout-venants fabriqués dans les stations de concassage appartenant à l'Entreprise) ;
- Soit d'achat auprès des tiers. De ce fait, en fin d'exercice, la prise en considération des marchandises ou matières premières peut être faite de deux manières :
- Soit dans le cadre des travaux en cours (stock travaux) évalués sur la base du prix de revient ;
- Soit dans le cadre des stocks matières en fin d'année évalués au coût d'achat.

3. Travaux en cours (TEC)

❖ Exposé de la question

Dans la pratique, certaines entreprises procèdent à des évaluations approximatives et non justifiées, en dehors des règles fiscales et comptables prévues en la matière.

❖ Solution retenue

Aux termes des dispositions fiscales et comptables, les travaux en cours doivent être détaillés en quantité et en valeur et évalués au prix de revient. A l'effet de normaliser l'évaluation des travaux en cours pour l'ensemble du secteur du Bâtiment et Travaux Publics, notamment les entreprises ne disposant pas d'une comptabilité analytique, il a été retenu la définition et la méthode d'évaluation suivantes.

✓ Définition : les travaux en cours sont constitués des travaux effectués depuis la date des derniers travaux matérialisés par les derniers attachements ou situation, jusqu'à la date de clôture de l'exercice.

✓ Méthode d'évaluation : le prix de revient des T.E.C doit tenir compte : - du coût des matériaux utilisés ; - du coût de la main d'œuvre ; - des frais de chantier ; - de la quote-part des frais généraux et amortissement se rapportant aux travaux en cours. Si les trois premières composantes sont faciles à déterminer, la quote-part des frais généraux et amortissement nécessite par contre l'application de la méthode d'évaluation forfaitaire ci-après.

La quote-part peut être déterminée d'une manière forfaitaire en appliquant aux frais généraux et amortissement de l'exercice le rapport entre d'une part, les coûts afférents aux T.E.C à savoir les matériaux utilisés, la main d'œuvre et les frais de chantier ; d'autre part, les coûts de même nature engagés au cours de tout l'exercice.

Section 3 : Zones de risques de l'audit dans le BTP

De par sa complexité et ses spécificités, l'environnement de l'entreprise opérant dans le secteur du B.T.P. présente certains risques spécifiques susceptibles d'avoir un impact sur la mission d'audit que nous tenterons de développer.

Nous développerons les risques comptables, les risques économiques et juridiques ainsi les risques sociaux.

I. Risques Comptables

1. Risques liés à l'utilisation de la méthode à l'avancement

La méthode à l'avancement permettant de dégager un bénéfice avant la livraison définitive du contrat constitue une dérogation au principe de prudence.

Toutefois, cette méthode présente l'avantage d'allier la traduction de la réalité juridique du contrat avec celle économique :

- En enregistrant des créances certaines (réalité juridique) ;
- En dégageant de manière échelonnée des résultats bénéficiaires (réalité économique).

Les principaux risques liés à l'utilisation de cette méthode sont les suivants :

➤ Lissage du résultat

La méthode à l'avancement rend plus aisé le lissage des résultats. En effet, une entreprise peut gonfler son résultat en ne prenant pas en compte un dérapage des coûts.

Les produits définitifs du contrat peuvent parfois être difficiles à appréhender, lorsqu'un prix volontairement bas a été fixé lors de l'appel d'offre et que des compléments de prix seront vraisemblablement négociés ultérieurement. L'entreprise peut donc être tentée de prendre en compte ces produits potentiels supplémentaires avant leur négociation réelle avec le client.

Aussi, dans des périodes fortement bénéficiaires, certaines entreprises peuvent être tentées de ne pas utiliser la méthode de « l'avancement » afin de ne pas faire apparaître un résultat trop difficile à maintenir à moyen terme. Il leur suffit pour cela de prétendre que le

résultat des contrats concernés ne peut être estimé de façon fiable. Un changement dans l'appréciation de la fiabilité permettra de gonfler le résultat.

L'auditeur doit donc être particulièrement vigilant quant à l'utilisation de cette méthode.

➤ Appréciation des degrés d'avancement

L'avancement technique d'un chantier représente, à un stade donné, la quantité de travaux exécutée par rapport au total à réaliser.

Cette information est nécessaire à l'entreprise pour évaluer ses produits mérités, et ses éventuelles pertes à stade et/ou à terminaison. Elle peut être obtenue par une des méthodes suivantes :

- Soit par le rapport entre le coût des travaux exécutés à la clôture et le coût total prévisionnel à terminaison ;
- Soit par des mesures physiques ou études permettant d'évaluer le volume des travaux ou services exécutés.

Entre les deux méthodes d'appréhension du pourcentage d'avancement laquelle choisir ?

La méthode par les coûts semble plus facile de mise en œuvre car elle nécessite uniquement une connaissance des coûts à stade et à terminaison. Elle pourrait conduire, tel que nous l'avons expliqué ci-haut, à majorer artificiellement le degré d'avancement en cas de dépassement temporaire des coûts à stade.

La méthode reposant sur des mesures physiques se base essentiellement sur un inventaire des travaux effectués et semble plus satisfaisante dans la mesure où elle fait concorder la réalité comptable avec la réalité technique du chantier.

Cette méthode semble, à priori, poser un problème délicat à l'auditeur : Comment valider un pourcentage d'avancement issu d'un inventaire des travaux ?

En premier lieu, on notera que, pour des besoins de facturation des situations intermédiaires, les conducteurs de travaux déterminent périodiquement l'avancement des travaux. Ces situations intermédiaires étant généralement validées par le maître d'œuvre, ce pourcentage d'avancement ne devrait pas être (sauf situation particulière) fortement éloigné de la réalité.

Reste pour l'auditeur à trouver l'outil de contrôle interne permettant de valider ce pourcentage d'avancement sachant que si cet outil n'existe pas, aucun résultat à l'avancement ne peut être accepté.

2. Difficultés liées à l'évaluation des en cours

Le problème de la valorisation des travaux en cours se pose principalement aux entreprises qui constatent leurs résultats à l'achèvement ou qui ont opté pour la technique des produits nets partiels.

Il ne subsiste en effet au bilan de celles qui ont retenu la méthode de l'avancement que peu d'en cours, correspondant par exemple aux travaux réalisés depuis l'établissement de la dernière situation.

➤ Maîtrise de l'information comptable

La valorisation correcte des en cours passe par la mise en place d'une comptabilité analytique détaillée permettant une affectation précise de chaque dépense au chantier concerné. Un tel outil doit être complété par un contrôle budgétaire régulier qui permet d'expliquer les écarts entre les montants prévus et les réalisations.

Face à cette situation, l'auditeur devrait se faire assister par des techniciens hautement qualifiés pour pouvoir évaluer les chantiers les plus complexes.

➤ Appréciation de l'achèvement des travaux

Le problème essentiel de la méthode à l'achèvement réside dans la détermination du fait générateur de l'achèvement des travaux.

Même s'il s'agit, sur le plan juridique de la date de transfert de propriété de l'ouvrage, il existe quelques incertitudes quant au fait générateur à retenir :

- ✓ Date du décompte général définitif ;
- ✓ Date de réception des travaux :
 - Réception globale ;
 - Réception partielle.

Sans aller plus loin dans la démonstration, il semble que la date de réception des travaux doit être attendue pour dégager le chiffre d'affaires et le résultat. Toutefois, les problèmes relatifs aux réserves formulées par le client et les réclamations déposées par l'entreprise et

éventuellement retenues dans la marge à terminaison de l'affaire ne permettant pas d'adopter rigoureusement cette méthode.

Cette méthode privilégie donc la rigueur juridique (transfert de propriété) sur la réalité économique.

3. Le Matériel : composant souvent significatif du prix de revient du chantier

Le coût du matériel est la principale composante des coûts internes d'une entreprise de B.T.P. Le matériel est souvent géré par une direction autonome dont le résultat s'établit ainsi :

Charges	Produits
<ul style="list-style-type: none"> - Les amortissements - Les redevances de crédit-bail ou de location longue durée - Le coût de la « location » de la main d'œuvre pour la conduite de l'engin 	<ul style="list-style-type: none"> - La location du matériel aux chantiers
Total charges	Total produits
Résultat bénéficiaire	Résultat déficitaire

Cette direction n'a pas vocation à réaliser un résultat, les taux étant actualisés afin de ramener le résultat à un niveau proche de zéro (passage des taux standards aux taux réels en fin d'exercice par exemple).

➤ Risques liés au calcul des taux de location internes

Les taux standards de location des matériels aux chantiers sont établis par type de matériel de la manière suivante :

- Prise en compte de l'ensemble des charges de la Direction du matériel sur l'exercice
- Prise en compte des temps d'utilisation sur l'exercice.

En général, tout le matériel de l'entreprise est affecté aux chantiers, c'est-à-dire que les taux tiennent compte de la sous-activité du matériel. Il y aura lieu, pour l'auditeur, de s'assurer de la cohérence de ces taux internes de valorisation des en cours avec le résultat à fin d'affaire.

Dans des systèmes analytiques plus développés, il existe deux taux de location :

- Le taux utilisé lorsque le matériel tourne ;
- Le taux utilisé pour les périodes dites de « stand by » sur le chantier.

Par ailleurs, il est à noter que la somme des résultats de chaque engin détermine le résultat global de la section analytique du matériel. Le résultat s'inscrit, ordinairement, en augmentation ou en diminution des frais de structure générale.

Si le résultat du service matériel atteint un niveau anormal, les risques sont alors les suivants :

- Les charges imputées aux différents chantiers correspondant aux produits de la section matériel, si le résultat de la dite section est bénéficiaire, tout laisse à penser que le coût d'utilisation du matériel est globalement surévalué. Il existe alors un risque de surévaluation des en cours qui peut avoir une incidence significative en cas de dégagement du résultat à l'achèvement ;
- A l'inverse, si le résultat est déficitaire, cela indique que le coût d'utilisation du matériel est sous-évalué. Le calcul de la provision pour perte à terminaison risque, par conséquent, d'être faussé.

➤ Risques liés à la politique d'amortissement

Les taux d'amortissement devant être retenus pour la détermination des coûts de locations internes devraient correspondre à des critères économiques liés au rythme d'utilisation du matériel et non pas aux taux d'amortissement comptables ou fiscaux.

Le principal risque réside dans le choix des durées d'amortissement reflétant la dépréciation économique.

L'auditeur devra alors faire preuve d'une grande curiosité technique pour pouvoir apprécier le caractère raisonnable des durées de vie économiques (temps d'utilisation) qui lui sont communiquées par le Directeur du matériel.

On s'assurera par ailleurs, que le dénominateur ayant servi au calcul du standard est un nombre d'heures et non pas le chiffres d'affaires.

Par ailleurs, un second facteur de risque lié à l'amortissement du matériel est la dépréciation exceptionnelle.

En effet, compte tenu des conditions d'éloignement des chantiers, l'information concernant les équipements ayant subi des détériorations exceptionnelles sur le terrain ne remontent toujours pas à temps au service comptable et financier pour prise en compte au niveau du calcul des amortissements.

Cette situation, ayant pour conséquence la surestimation des amortissements pratiqués, nous mène à penser à un troisième facteur de risque lié au suivi du matériel détérioré (la casse).

En effet, l'absence d'un suivi formalisé de ces équipements aura pour conséquence :

- La non comptabilisation d'un chiffre d'affaires lié aux ventes en ferraille du matériel défectueux ;
 - Le maintien parmi les actifs de biens devant être dépréciés exceptionnellement et retirés de l'actif.
- Risques liés au suivi des immobilisations

Dans les autres secteurs de l'industrie, la production s'effectue dans des sites stables, sur lesquels les entreprises disposent d'installations permanentes.

Dans le secteur du B.T.P., traiter un marché signifie intervenir en un lieu qu'il faut équiper de tout un ensemble d'installations productives (grues, centrale à béton...), dont l'importance est fonction de l'éloignement des bases, des conditions d'accès, de la taille et de la durée du chantier.

Cette réalité inhérente au secteur présente des risques liés au suivi des équipements et nécessite la mise en place de procédures claires d'inventaire physique périodique permettant de savoir, à tout moment, la localisation géographique de chaque matériel ainsi que son état d'utilisation.

4. Le risque lié à la comptabilisation du chiffre d'affaires

- Cut-off des ventes

L'un des risques clés liés au secteur du B.T.P. concerne le respect du principe de spécialisation des exercices en matière de chiffre d'affaires.

En effet, suivant que l'entreprise emploie le principe de l'achèvement ou celui de l'avancement, un problème d'appréhension du « cut-off » a une incidence directe sur le compte de résultat ou non.

Dans le premier cas, on ne fausse pas le résultat de l'exercice mais le résultat potentiel à stade, qui apparaît sous forme de marge stockée. Une erreur au niveau de la séparation des exercices nuit donc éventuellement tant à l'exactitude du résultat qu'à la qualité de l'image fidèle des états financiers.

Dans le second cas, l'utilisation de la méthode de l'avancement implique une évaluation des biens et des travaux en cours à la clôture de l'exercice. La réalisation de cette condition paraît en effet indispensable pour rattacher aux travaux exécutés en fin d'exercice la part de résultat qui leur revient.

Le risque de non-respect du principe de cut-off des ventes concerne concrètement les situations suivantes :

- Les travaux réalisés entre la date d'établissement du dernier attachement et la clôture souvent non constatés par les entreprises, car estimés non significatifs ;
- Les facturations des travaux au profit des Administrations et clients publics reportées souvent sur l'exercice suivant en raison de l'épuisement du budget de ces dernières ;
- La discordance entre les modalités de facturation et l'avancement technique des travaux.

L'auditeur devrait être vigilant. Les situations décrites ci-haut pourraient avoir des impacts non négligeables sur le résultat de l'exercice.

L'examen des situations établies post-clôture lui permettrait de détecter les travaux non facturés à la clôture. Une attention particulière devrait être accordée aux décalages qui pourraient exister entre les dates de réalisation portées sur les décomptes et les dates effectives de réalisation des travaux.

➤ Justification du chiffre d'affaires

Le chiffre d'affaires comptabilisé devrait être déterminé et appuyé par des attachements et situations assortis d'une facture émise par l'entreprise contenant la même date que celle des décomptes.

Les risques liés à la justification du chiffre d'affaires comptabilisé pourraient émaner par exemple de l'absence de signature conjointe sur les décomptes de l'administration et de l'entrepreneur ou alors des décalages pouvant exister entre les dates de réalisation portées sur les décomptes et les dates effectives de réalisation des travaux.

L'auditeur devrait être vigilant quant aux pièces maîtresses justifiant la comptabilisation du chiffre d'affaires.

II. Risques Economiques et juridiques

1. Risques liés à la nature de la clientèle

Une des spécificités économiques présentant des risques majeurs réside dans le fait que le principal client est le secteur public, par l'intermédiaire des collectivités locales ou des différents ministères.

Certaines entreprises vivent au rythme de l'Administration : il faut attendre le vote du nouveau budget pour obtenir des marchés et reporter, lorsque la facturation est épuisée, la facturation des travaux sur l'année suivante.

Cette réalité économique présente, tel que l'on a évoqué ci-haut, des risques de non-respect du principe de séparation des exercices.

A noter toutefois un point positif relatif à l'absence de risque majeur relatif au recouvrement des créances clients même si les délais administratifs sont parfois longs.

2. Risques liés à la décentralisation géographique

La décentralisation géographique des entreprises du B.T.P. trouve son origine dans des contraintes techniques principalement.

Cette décentralisation engendre de nombreux risques liés à la remontée de l'information en provenance des chantiers.

Ce problème a été en partie résolu, dans la plupart des sociétés organisées, par la mise en place d'un rapport de chantier journalier récapitulant l'ensemble des informations en matière de main d'œuvre, réceptions de marchandises ou de prestations et travaux effectués et d'une comptabilité de chantier.

L'auditeur devrait s'assurer de la fiabilité des informations de base reportées sur les rapports de chantier.

3. Risques liés aux caractéristiques juridiques des contrats

➤ Multiplicité des formes juridiques des contrats

L'activité du B.T.P. s'opère dans le cadre de contrats spécifiques, les marchés, dont les caractéristiques juridiques doivent être parfaitement assimilées par l'auditeur dans le cadre de sa mission.

La connaissance du contrat qui unit l'entrepreneur à son client est indispensable, car il s'agit du support clé sur lequel reposent l'activité et la rentabilité de chacun des chantiers. La capacité de l'auditeur à maîtriser le système qu'il a à charge de contrôler passe donc par sa capacité à comprendre les règles de fonctionnement des différents marchés traités par l'entreprise, en particulier les marchés publics caractérisés par un formalisme lourd.

Le non-respect des différentes réglementations encadrant l'entreprise auditée, peut en effet, avoir des conséquences directes sur ses états financiers (quand par exemple, une entreprise a négligé de respecter les délais légaux de dépôt auprès du maître d'ouvrage public d'une réclamation dont les termes avaient fait l'objet d'un accord verbal de principe) voire sur sa continuité d'exploitation (lorsqu'une entreprise n'est plus autorisée à soumissionner pour certains marchés publics qui constituaient son fonds de commerce).

➤ Partenariat avec d'autres entreprises

Une entreprise titulaire d'un contrat peut l'exécuter elle-même en totalité, en sous-traiter tout ou une partie, ou encore recourir au partenariat.

Ces diverses modalités d'exécution des obligations contractuelles entraînent, pour les entreprises de B.T.P., des risques potentiels dont le plus important est lié à la responsabilité.

Contractuellement, l'entrepreneur reste seul responsable de l'intégralité de l'ouvrage vis-à-vis du client. En cas de défaillance du sous-traitant, la responsabilité du sous-traitant ne peut, en principe, être remise en cause que par son cocontractant : l'entrepreneur principal.

A cet effet, le choix du sous-traitant est très important. Toute défaillance de ce dernier peut avoir des conséquences financières désastreuses pour l'entreprise.

III. Risques Sociaux

Le secteur du B.T.P. est un secteur réputé à fort potentiel de création d'emplois.

C'est aussi un secteur particulièrement exposé à des risques sociaux, en raison du recours fréquent à une main d'œuvre souvent faiblement qualifiée et au turn-over important du personnel employé.

L'une des principales caractéristiques du secteur, fort génératrice de risques sociaux pouvant avoir un impact sur les états financiers, est l'emploi du personnel temporaire.

Dans ce contexte, la nouvelle loi 65-99 portant le nouveau code de travail est entrée en vigueur en juin 2004 et prévoit une batterie de mesures visant à établir l'équilibre dans la relation de travail Employeur - Salarié tout en veillant au respect des principes fondamentaux des droits de l'Homme et des conventions internationales du travail.

Il nous a paru nécessaire de mettre en relief, dans ce qui suit les principaux risques sociaux liés à l'emploi du personnel temporaire ainsi que les répercussions des nouvelles dispositions du code de travail.

1. Dispositions particulières relatives à l'emploi temporaire

Le carnet de commandes d'une entreprise de B.T.P. n'assure pas toujours une activité linéaire tout au long de l'année. En outre, la réalisation d'opérations techniquement très différentes peut motiver le recours à une main d'œuvre adaptée aux exigences rencontrées. Pour ces raisons, le secteur du B.T.P. est un important donneur d'ordre des sociétés d'intérim.

Le code de travail définit dans son article 495 l'entreprise d'emploi temporaire comme toute personne morale, indépendante de l'autorité publique, qui se limite à embaucher des salariés en vue de les mettre provisoirement à la disposition d'une tierce personne appelée " l'utilisateur " qui fixe leurs tâches et en contrôle l'exécution.

L'entreprise d'emploi temporaire embauche ces salariés en s'engageant à leur verser leur rémunération et à honorer toutes les obligations légales découlant de leur contrat de travail.

■ Cas de recours aux salariés temporaires

L'utilisateur a recours aux salariés de l'entreprise d'emploi temporaire en vue d'effectuer des travaux non permanents appelés " tâches ", uniquement dans les cas suivants¹¹ :

- Pour remplacer un salarié par un autre en cas d'absence ou en cas de suspension du contrat de travail, à condition que ladite suspension ne soit pas provoquée par la grève ;
- L'accroissement temporaire de l'activité de l'entreprise ;
- L'exécution de travaux à caractère saisonnier
- L'exécution de travaux pour lesquels il est de coutume de ne pas conclure de contrat de travail à durée indéterminée en raison de la nature du travail.

La tâche ne doit pas dépasser six mois non renouvelables en ce qui concerne les activités prévues dans les deux derniers cas prévus au paragraphe précédent.

■ Responsabilités de l'entreprise utilisatrice

L'entreprise utilisatrice doit prendre toutes les mesures de prévention et de protection à même d'assurer la santé et la sécurité des salariés temporaires qu'elle emploie.

Aussi, elle est responsable de l'assurance de ses salariés contre les accidents du travail et les maladies professionnelles.

2. Risques liés au non application des règles d'embauche

En matière d'embauche, le nouveau code de travail stipule dans ses articles 135 à 137 l'obligation de faire une déclaration à l'agent chargé de l'inspection du travail, dans les conditions et formes fixées par voie réglementaire, pour tout employeur envisageant d'ouvrir un nouvel établissement ou chantier et, entre autres, dans le cas où l'entreprise occupe des salariés par embauche temporaire.

Le risque encouru lorsque cette règle n'est pas respectée est le paiement d'une amende pouvant aller de 2.000 à 5.000 dirhams.

¹¹ Loi 65-99 relative au nouveau code de travail- Chapitre II- Article 16.

3. Risques liés à la réduction du temps de travail

Dans les activités non agricoles, la durée normale de travail des salariés a été portée de 48 à 44 heures par semaine. Cette réduction de la durée de travail, introduite par le nouveau code de travail n'entraîne aucune diminution du salaire.

Le principal risque encouru par l'entreprise auquel l'auditeur devrait porter une attention particulière est le non provisionnement des heures supplémentaires générées par cette réduction du temps de travail. En effet, en attente du décret d'application non encore publié à ce jour, la majoration des heures supplémentaires payées en taux horaire normal devrait être provisionnée.

4. Obligations liées à la santé et à la sécurité des travailleurs

En matière d'hygiène et de sécurité des employés, le nouveau code de travail précise dans son article 281 que l'employeur doit veiller à ce que les locaux de travail soient tenus dans un bon état de propreté et présenter les conditions d'hygiène et de salubrité nécessaires à la santé des salariés.

L'employeur doit garantir l'approvisionnement normal en eau potable des chantiers et y assurer des logements salubres et des conditions d'hygiène satisfaisantes pour les salariés.

Les infractions relatives aux règles d'hygiène, sécurité et conditions de travail sont passibles d'une amende allant de 2 000 à 20 000 dirhams.

Les entreprises de B.T.P. devraient particulièrement veiller au respect de ces dispositions réglementaires compte tenu de la nature du lieu du travail.

Conclusion du chapitre 1

Au terme de ce premier chapitre, l'on peut affirmer que le secteur du B.T.P., fondamental au sein de notre économie, se caractérise par sa forte diversité. Cette dernière provient de multiples métiers impliqués et des réalisations variées effectuées. Ce qui a pour conséquence l'impossibilité de concevoir des produits standards.

De plus, ce secteur déjà très sensible aux aléas techniques et climatiques est économiquement dépendant du secteur public. Il se voit donc soumis aux règles particulièrement contraignantes relatives aux marchés publics. Les entreprises doivent en outre assumer des responsabilités spécifiques et donner des garanties très étendues dont la plus célèbre s'étend sur dix ans.

Ces caractéristiques de complexité et de diversité se retrouvent également aux différents modes de comptabilisation des contrats à long terme (avancement, achèvement, produit net partiel). Fiscalement, la difficulté principale concerne la déductibilité de certaines provisions spécifiques, comme la provision pour perte à terminaison.

Il apparaît donc aisément que le B.T.P. est un secteur d'activités complexe et intéressant, mais qui n'est pas dénué de risques tant pour le chef d'entreprise qui se trouve confronté à un mode de gestion bien particulier que pour le professionnel de la comptabilité (expert-comptable ou commissaire aux comptes) qui engage sa responsabilité.

La nécessité de disposer de moyens fiables permettant de cerner ces risques se déduit d'elle-même et fait l'objet du deuxième chapitre.

CHAPITRE 2 : AUDIT DES STOCKS DANS LE SECTEUR DU BTP

On a pu voir au travers du premier chapitre que les entreprises du secteur BTP représentent un terrain de travail complexe aussi bien pour les dirigeants que pour les auditeurs dans leur travail de certification.

Face à une telle situation, l'auditeur trouverait du mal à suivre une démarche standard héritée de l'expérience d'autres secteurs.

De manière générale, toute démarche d'audit comprend 3 principales phases à savoir :

- L'étape de planification comprenant la prise de connaissance générale de l'entreprise et l'analyse des zones de risques. Au terme de cette étape, l'auditeur élabore la stratégie et du plan d'audit lui permettant de cerner tous les aspects directs et indirects de l'entité auditée.

- L'étape d'exécution, cette étape, quant à elle, elle concerne la mise en pratique du plan d'audit, l'obtention des preuves d'audit par des tests de conformité, des tests de permanence et enfin l'exécution du plan d'audit

- L'étape de finalisation, cette dernière concerne essentiellement l'élaboration du rapport d'audit et l'expression de l'opinion de l'auditeur sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états de synthèse.

Par ailleurs, les spécificités du secteur BTP rendent l'adaptation de cette démarche nécessaire. C'est dans cette optique que s'inscrit cette deuxième partie. En effet nous tenterons de présenter une démarche d'audit qui prend en considération les particularités comptables, fiscales et juridiques du secteur.

Section 1 : Audit du cycle stocks

Avant d'étudier des cas concrets d'audit des stocks, il est bienvenu de comprendre comment a lieu l'audit des stocks.

L'importance des stocks dans les entreprises de production et de distribution en particulier a fait que les stocks soient au centre des approches d'audit, au risque d'altérer de façon significative l'information financière contenue dans les états financiers. Ceci est dû en partie à la part de subjectivité incluse dans la notion des stocks en terme notamment de valorisation.

Dans cette section, nous allons décortiquer l'audit des stocks en général, et dans le secteur d BTP en particulier ainsi de rappeler la démarche d'audit dédié à ce cycle qui est cycle stock.

I. Les stocks dans le processus d'audit

1. Le processus de stockage

Le processus de stockage comprend : la mise en stock physique de la marchandise, la préservation de la marchandise en assurant les conditions adéquates pour le stockage, l'identification et protection des matières premières, produits et composants stockés.

- La mise en stock physique de la marchandise consiste à transporter depuis la zone de réception et contrôle jusqu'à la zone de stockage prédéfini en utilisant les moyens de manutention adéquats à chaque pièce ou produit.

- Ensuite, l'identification des zones de stockage selon la nature et le besoin de chaque produit.

- Finalement le processus de stockage doit assurer un environnement optimal pour la protection de la marchandise et la préservation de la conformité du produit. Les variables température, humidité, luminosité, pression entre autres, sont étudiées pour garantir la qualité de chaque pièce ou produit.

2. Points de contrôle de l'auditeur

Le commissaire aux comptes doit préalablement avoir une connaissance générale des stocks de la société qu'il audite, grâce aux travaux effectués lors des exercices précédents et aux connaissances acquises lors de l'exercice.

Il doit connaître l'organisation interne des stocks, c'est-à-dire l'organisation du service logistique, les lieux de stockage (et si des tiers détiennent des stocks), le type d'inventaire en place (permanent, périodiques...), le niveau normal des stocks, les modes d'approvisionnement (informations sur les fournisseurs, les flux) et le processus de production.

L'auditeur doit également s'informer des contraintes externes telles les réglementations et des contraintes spécifiques aux produits stockés (exemple : la péremption).

Au niveau comptable, le commissaire aux comptes a connaissance des méthodes comptables de valorisation des stocks, soit le mode de détermination du coût de revient ou du coût standard, et des méthodes de dépréciation, cela afin de vérifier la conformité de ces

Le commissaire aux comptes peut s'appuyer aussi sur son analyse du contrôle interne. Cette étude permet de déceler si les risques potentiels associés au processus de production/stockage (qualité des produits, anomalie de production, existence de débouchés des biens stockés...) font l'objet de procédures pour être évités ou couverts (assertions d'audit : existence et évaluation) : étude des procédures concernant la détermination des besoins de la société (par exemple, le seuil minimal de quantités en stocks déclenche-t-il toujours une commande ?), la qualité des stocks (mode de conservation des stocks, contrôle qualité de la production), vérification de l'existence et du fonctionnement de la comptabilité analytique (souvent nécessaire pour déterminer les coûts de production, connaître les quantités par produit, par nature...).

L'étude du contrôle interne permet également d'avoir connaissance des procédures de suivi des quantités stockées et de leur protection physique : autorisation et justification des mouvements de stocks, correcte séparation des exercices et caractéristiques des inventaires (assertion d'audit : existence), cela afin d'éviter l'absence d'enregistrement des mouvements, les vols...

Le commissaire aux comptes s'intéressera donc particulièrement aux procédures d'inventaire, aux procédures et systèmes d'enregistrement des entrées et sorties de stocks (existence de bons, fiabilité du système informatique), correspondance entre bons et mouvements (éviter tout décalage entre les exercices et tout écart de quantité). Enfin, l'auditeur s'assure, par l'étude du contrôle interne, de l'application des politiques comptables de valorisation et de dépréciation des stocks (assertion d'audit : évaluation), cela afin de déterminer s'il y a risque que des procédures anormales ou générant des anomalies affectent la valorisation et la dépréciation des stocks (l'auditeur procédera principalement par sondage).

Enfin, le commissaire aux comptes procède aux contrôles directs en s'appuyant sur ses connaissances du cycle « stocks et en-cours », sur son étude du contrôle interne et sur son analyse des points forts et points faibles qui en découle. Les contrôles sur les quantités comportent notamment l'assistance à l'inventaire physique, le rapprochement des quantités inventoriées avec l'état des stocks servant à l'établissement des états financiers, la vérification de la propriété des stocks et celle des stocks détenus par des tiers.

Les contrôles sur la valorisation et les dépréciations consistent principalement en la vérification par sondage sur certaines références du calcul de la valeur et du respect des procédures comptables et administratives. L'auditeur contrôle aussi les provisions fiscales comme la provision pour hausse des prix que ce rapport mentionne plus loin. Enfin, le commissaire aux comptes analyse la marge commerciale pour l'audit de stocks de marchandises et la marge de production pour l'audit de produits finis, de produits intermédiaires et des en-cours.

II. Les objectifs de l'audit des stocks

L'audit est fondé sur son objectif. L'objectif fait état des éléments considérés et de la méthode utilisée pour évaluer la performance. Une fois l'objectif déterminé, l'étendue, les critères et la stratégie peuvent être établis.

1. Présentation des objectifs

Un audit a des objectifs clairs, définis de manière à permettre à l'équipe d'audit de conclure au regard de chaque objectif, on peut citer :

- Etablir la crédibilité des documents comptables ;
- S'assurer de la vraisemblance des soldes comptables ;

- Examiner la séparation des exercices au niveau des opérations enregistrées ;
- Etablir l'existence physique du stock et la vraisemblance des chiffres des quantités en inventaire établis par le client.
- Déterminer que les éléments en stock ont été correctement évalués, en accord avec une méthode acceptable qui a été appliquée de manière continue.
- Déterminer que les opérations administratives (transcriptions, calculs de valorisation et totalisations) ont été accomplies avec une précision suffisante.

2. Les principes de l'audit des stocks

Comme il doit s'assurer principalement de :

- **Exhaustivité (Eh)** : toutes les transactions et événements qui se sont produits et qui auraient dû être enregistrés l'ont bien été.
- **Exactitude (Ea)** : les transactions enregistrées sont arithmétiquement correctes
- Séparation des exercices (SE) : les transactions ont été enregistrées dans la bonne période.
- **Existence (Ei)** : les actifs et les passifs existent à la date de clôture
- Occurrence : les transactions enregistrées au compte de résultat correspondent à des événements économiques qui se sont produits pendant la période
- **Valorisation (V)** : les éléments financiers sont correctement évalués
- **Droits et obligations (DO)** : les actifs et les passifs de l'entreprise correspondent respectivement aux droits et obligations de l'entreprise à la date de clôture
- **Présentation et information (PI)** : les états financiers sont correctement présentés.

III. Les risques de l'audit des stocks

Entreprendre est synonyme de risquer parce que l'entreprise évolue dans un environnement de risques. C'est pourquoi, dans une approche globale, le chef d'entreprise prudent et avisé doit chercher à appréhender l'ampleur de ces risques.¹²

Selon le dictionnaire Petit Larousse, le risque se définit comme : - « danger, inconvénient plus ou moins probable auquel on est exposé ».

Le Comité de Bâle de septembre 2001, définit le risque opérationnel comme : « un risque de perte liée à une défaillance ou un dysfonctionnement des processus, des systèmes d'information, des hommes ou liée à des événements extérieurs »¹³.

Pour VINCENTI¹⁴, « le risque, c'est la menace qu'un événement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès ».¹⁵

En situant cette définition dans le cadre de l'audit, l'IFACI définit le risque comme étant « un ensemble d'aléas susceptibles d'avoir des conséquences négatives sur une entité et dont le contrôle interne et l'audit ont notamment pour mission d'assurer autant que faire se peut la maîtrise »¹⁶.

1. Les risques liés au sous-processus de réception de la livraison

En cas d'insuffisance de contrôle interne, la livraison de la réception peut connaître divers risques :

- La perte de bons de commande ;
- La non remise de bon de commande aux personnes chargées des tâches de réception ;
- les informations sur les délais de livraison non disponibles ;
- La conformité des stocks par rapport aux spécificités ne fait l'objet d'aucun contrôle ;

¹² Ahouangansi, 2006 :43

¹³ Jimenez & al, 2008 :232

¹⁴ Vincenti Veronique Bidet, « LA PRÉVENTION DES RISQUES PSYCHOSOCIAUX »,1999

¹⁵ Renard, 2009 :155

¹⁶ Renard, 2009 :155

2. Les risques liés à la gestion des stocks

L'emmagasiner, le rangement et le suivi du niveau des stocks est confrontés à des risques dont la réalisation pourrait anéantir le patrimoine.

Ainsi on en dénombre :

- la non fiabilité des informations relatives au niveau des stocks ;
- la protection physique inadéquate des stocks (conditions non optimales ou inappropriées) ;
- l'absence de police d'assurance des stocks ;
- l'insuffisance ou l'inadéquation des aires de stockages ; - le détournement de stocks ;
- le risque d'accroissement du BFR dû au non maîtrise des stocks externes.

3. Autres risques

Les risques liés au traitement comptable des stocks

Le traitement comptable des mouvements de stocks est sujet à des risques de divers ordres. Nous pouvons citer :

- les stocks non comptabilisés qui affectent l'exhaustivité des stocks ;
- les stocks comptabilisés mais n'existant pas affectant l'existence des stocks ;
- les stocks comptabilisés à une date erronée ; ce risque a une incidence sur la valorisation des stocks
- les mouvements de stocks comptabilisés sur le mauvais exercice ; ce risque affecte l'indépendance des exercices.

Les risques liés aux sorties des stocks

A l'instar du sous-processus réception, celui relatif à la sortie des stocks est confronté à des risques pouvant mettre en péril le patrimoine de l'entreprise. Ces risques sont :

- Les sorties anarchiques de stocks ou de quantités disproportionnées par rapport aux besoins réels des services ;

- La collusion entre magasinier et services consommateurs ; - les livraisons suite à des commandes non autorisées ; - la perte de bons d'expédition ou de consommation ;
- L'insuffisance de contrôle de la qualité et de la quantité

Les risques liés à l'inventaire physique des stocks

Les inventaires extra-comptables des stocks sont exposés à divers risques. Nous en retenons :

- Les inventaires non fiables, mal organisés (difficultés de comptage ou d'évaluation liées à la nature des stocks) ;
- Les stocks en comptabilité erronés ;
- Les réserves dans la certification des comptes par les commissaires aux comptes ;

Les risques liés à la valorisation et à la dépréciation des stocks Les risques pouvant affecter la valorisation et la dépréciation des stocks sont :

- La valorisation des stocks erronée en comptabilité ;
- Le calcul de provision erroné ou non conforme aux règles comptables groupe ; - le résultat comptable erroné ;
- La surévaluation des stocks et du BFR ;
- L'inexactitude du montant comptable des stocks et du résultat présenté par l'entreprise.

Section 2 : Audit des stocks dans le BTP

Dans le cas d'une société de BTP on note l'importance de l'évaluation de l'environnement général des contrôles, de l'analyse de l'environnement économique : types de travaux réalisés, marchés (publics, privés), mode de réalisation des travaux (direct, sous-traitance...) ainsi que l'analyse de la structure organisationnelle et du degré d'implication de la direction.

I. Les spécificités des stocks dans le BTP

Etant donné l'importance des sommes engagées pour la viabilisation d'un terrain ou la construction d'un immeuble, le plan comptable sectoriel immobilier est centré autour de la notion d'analyse de coût de production.

Ainsi, afin d'en permettre le suivi à travers la revue des comptes de bilan, il prévoit expressément l'incorporation directe, dans les comptes de stocks, des éléments de ce coût de production.

Compte tenu de la durée du cycle de production dans le secteur de l'immobilier généralement supérieure à un an et de la nécessité de dégager un coût de revient pour chaque unité produite, l'évaluation des stocks est effectuée selon la méthode de l'inventaire permanent.

Il est à noter que les stocks des entreprises immobilières ne doivent pas comprendre les travaux de lotissement et/ou de constructions effectués pour le compte des mandants dans le cadre de conventions en maîtrise d'ouvrage déléguée.

1. Les stocks de biens immobiliers incluent le coût complet :

- Des terrains non encore affectés à être lotis ou construits (réserve foncière) ;
- Des travaux immobiliers de lotissement ou de constructions en cours ;
- Des travaux de lotissement et/ou de constructions achevés en attente d'être livrés ou vendus.

Ainsi, les stocks comprennent le coût de revient grâce au principe de l'affectation des charges directes et indirectes au projet immobilier considéré. Les charges directes d'un projet déterminé sont imputées, au cours de l'exercice directement dans les comptes de stocks. Les charges indirectes (charges internes de gestion de l'entreprise, charges financières...) sont imputées aux stocks en fin d'exercice.

2. La constitution des stocks

Les stocks dans le secteur immobilier sont constitués principalement par :

- Les terrains non encore affectés à être lotis ou construits (réserve foncière)
- L'ensemble des travaux immobiliers de lotissement ou de construction en cours ;
- L'ensemble des travaux de lotissement et/ou de construction achevés en attente d'être livrés ou vendus.

II. Zones de risque d'audit des stocks du BTP

1. Dépréciation des stocks

Afin de bien maîtriser sa politique de provisionnement, toute société opérant dans le secteur de l'immobilier doit dresser un suivi technico-commercial par projet

A cet effet, il convient d'être vigilant sur le fait que le coût des stocks reste constamment inférieur à la valeur probable de vente, frais de commercialisation déduite. Une comparaison périodique de ce coût avec les tarifs de vente pratiqués est nécessaire afin de se forger une opinion sur la valeur des stocks.

Enfin, il faut porter une attention particulière aux provisions comptabilisées afin de s'enquérir de la distinction devant être établie entre les provisions pour risques et charges et celles pour dépréciation.

2. Incorporation des charges financières au coût de production

Dans le cas où les emprunts contractés et générant des charges financières financeraient simultanément plusieurs opérations, ces charges doivent être affectées, par répartition entre ces opérations simultanées en justifiant dans l'ETIC les modalités de répartition.

Le risque réside à ce stade dans le choix d'une clé appropriée de répartition des charges financières par tranche achevée.

Pour la réserve foncière, l'incorporation des charges financières au coût des terrains est opérée à partir de la matérialisation de l'acte d'acquisition par le versement de tout ou partie du prix d'achat entre les mains d'un notaire, Adoul ou du vendeur.

Quant aux lotissements, l'incorporation des charges financières au coût des stocks est effectuée à partir de la date de la première autorisation de lotir ou la délivrance du plan par les services compétents de la commune.

Enfin, s'agissant des constructions, le fait générateur de l'incorporation des charges financières est constitué par la date de délivrance de l'autorisation ou permis de construire.

3. Autres risques

- **Provisions pour travaux post-achèvement**

Il est fréquent que la réalisation d'un projet se fasse par tranches ce qui conduit l'entreprise à réclamer des réceptions provisoires des travaux afin de pouvoir céder des lots

finis. Ce faisant, le prix de revient devant servir de base au déstockage doit inclure tous les coûts relatifs à cette tranche en tenant compte des dépenses à venir dont la réalisation est décalée dans le temps.

Ces provisions correspondent donc au coût des travaux à effectuer postérieurement à la constatation de l'achèvement des opérations. Il s'agit notamment :

- Des révisions de prix basés sur indices non encore connus ;
- Des travaux de finition ou de parachèvement des ouvrages dont la nécessité est apparue à la fin du chantier ;
- De la réparation ou autres...

Les provisions doivent également comprendre des dotations pour acquisition de terrain permettant de couvrir un éventuel litige sur la fixation du prix d'un terrain déjà aménagé par l'entreprise et dont la propriété n'est pas encore transférée.

Les charges correspondantes doivent être évaluées et comptabilisées en majoration du coût de revient, à l'exclusion notamment :

- Des coûts commerciaux et de la publicité à venir postérieurement à la date d'achèvement ;
- Des frais financiers postérieurs à l'achèvement...

Les travaux post-achèvement doivent faire l'objet de notes détaillées permettant d'apprécier la réalité et le montant de la provision constituée, d'où l'importance pour le CAC de passer en revue ces estimations post-achèvement afin de valider les soldes comptables y afférent.

D'autres risques seront traités au niveau de l'approche d'audit lors du contrôle interne et de l'audit des comptes.

- **Absence de pièces justificatives**

Dans certains cas, les sous-traitants ne sont même pas constitués en entreprises, ce qui traduit une absence complète de toute preuve de la relation reliant promoteur et sous-traitant.

Le même problème se pose au niveau du personnel non administratif, c'est-à-dire le personnel des chantiers et qui relève de l'entreprise. Ces ouvriers sont « recrutés » traditionnellement, ils travaillent à la journée ou à la semaine sans contrat ni autres documents.

Cela pose problème au niveau de la justification des dépenses du point de vue comptable mais également fiscal.

III. Approche d'audit adaptée aux spécificités du secteur

1. Orientation et planification de la mission

L'auditeur doit planifier l'audit afin que la mission soit réalisée de manière efficace :

Planifier un audit implique d'établir un plan de mission décrivant la stratégie générale d'audit adoptée pour la mission et de développer un programme de travail dans le but de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

Une planification adéquate permet de s'assurer qu'une attention particulière est portée aux aspects essentiels de l'audit, que les problèmes potentiels sont identifiés et résolus en temps voulu et que la mission d'audit est correctement organisée et administrée afin qu'elle soit menée d'une manière efficace.

Une planification adéquate permet également l'attribution des travaux aux membres de l'équipe affectée à la mission, facilite la direction et la supervision de ceux-ci ainsi que la revue de leurs travaux et, enfin, facilite, le cas échéant, la coordination des travaux avec les auditeurs des composants ou les experts. La nature et l'étendue du processus de planification variera en fonction de la taille et de la complexité de l'entité, de l'expérience passée de l'auditeur dans l'entité, ainsi que des changements de situations qui peuvent intervenir au cours de la mission d'audit.

Le plan de mission

L'auditeur doit établir un plan de mission décrivant la stratégie globale adoptée pour la mission.

Le plan de mission fixe l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit, et donne des lignes directrices pour la préparation d'un programme de travail plus détaillé. L'établissement du plan de mission implique :

- De déterminer les caractéristiques de la mission qui définissent son étendue ;
- De s'assurer des objectifs de la mission en terme de rapport ;
- De prendre en compte les facteurs importants qui détermineront les aspects qui feront l'objet d'une attention toute particulière de l'équipe affectée à la mission ;

Pour établir le plan de mission, l'auditeur prend également en compte le résultat de ses travaux préliminaires et, lorsque ceci est possible, l'expérience acquise sur d'autres missions réalisées pour l'entité.

Le processus d'établissement du plan de mission aide l'auditeur à s'assurer de la nature, des disponibilités et de l'étendue des ressources nécessaires pour effectuer la mission.

Pour ce qui est de l'immobilier, compte tenu de l'irrégularité de l'activité de ce secteur et de l'unicité de chaque projet, l'importance des données non répétitives et des estimations comptables a un impact sur la démarche d'audit et la sélection des procédures de validité.

2. Evaluation du contrôle interne :

Les différentes définitions institutionnelles données au contrôle interne peuvent être résumées par les caractéristiques suivantes :

Ensemble de méthodes et procédures

- Visant à organiser les activités des entreprises,
- Visant à sauvegarder le patrimoine de l'entreprise,
- Prévenir et détecter les irrégularités et inexactitudes,
- A s'assurer de l'exactitude et de l'exhaustivité des enregistrements comptables,
- Dans le respect des instructions de direction et la recherche de l'amélioration des performances.

Le contrôle interne présente donc un champ d'investigation très large :

- Principes généraux d'organisation : existence d'une organisation claire et reconnue, compétence et intégrité du personnel,
- procédures de sécurité et de contrôle : séparation des fonctions, contrôles des opérations, existence de délégations, protection physique, restriction d'accès.

Démarche d'audit du secteur de BTP

- Prise de connaissance des procédures : entretiens, examen de manuels de procédures et des documents associés aux procédures, schématisation du système (narration ou diagramme) et tests de procédures visant à apprécier la mise en œuvre des procédures.
- Evaluation du contrôle interne : identification des points forts et des points faibles dans l'enjeu du risque d'audit, détection des possibilités de fraudes et d'erreurs.
- Exploitation de l'évaluation du contrôle interne : par la réalisation d'une connexion entre l'évaluation du contrôle interne et le programme de contrôle des comptes qui vient compléter la mesure du risque.

3. *Contrôle des comptes*

Suivant les résultats de l'évaluation du contrôle interne, le commissaire aux comptes peut alléger ou renforcer son programme d'intervention et de contrôle des comptes. Par exemple, un bon système de contrôle interne peut limiter l'intervention de l'auditeur à un simple examen analytique.

Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les états financiers respectent les obligations et la législation quant à leur présentation et contenu. Il doit également s'assurer de la validité des imputations comptables pour chaque poste du bilan afin de se faire une opinion sur la qualité informative des états financiers.

L'auditeur adopte pour une démarche se composant de deux volets : la première se base essentiellement sur des tests de cohérence, tandis que la deuxième porte sur les tests de validation.

✓ **Les tests de cohérence**

Les tests de cohérence sont mis en place afin de rechercher des anomalies éventuelles au niveau des comptes de l'entreprise. Ils se font à partir de la revue des informations comptables et opérationnelles.

Ce genre d'examen reste un bon outil pour :

- Identifier les éléments significatifs de l'entreprise parce qu'ils permettent de détecter les modifications de structure, les événements ponctuels ou exceptionnels. Ils permettent également de comparer l'entreprise à d'autres entreprises du même secteur d'activité.
- Vérifier la régularité et la sincérité en permettant de vérifier certains comptes présentant un caractère théorique de stabilité.
- Vérifier la cohérence de l'ensemble des états de synthèse.

✓ **Les tests de validation**

Les tests de validation ont pour objectif de vérifier les données de la comptabilité en les rapprochant de la réalité qu'ils traduisent.

Les tests de validation des enregistrements et des soldes peuvent se faire à partir :

- De document interne de l'entreprise : contrôle des livres et documents interne qui sont censé traduire la réalité des opérations faites par l'entreprise.
- De demande de confirmation auprès de la direction de l'entreprise : Ce procédé prend généralement la forme d'un document écrit par lequel la direction confirme ces déclarations orales.

- De demande de confirmation à des tiers (Technique de circularisation) : Des lettres de confirmation adressées par l'auditeur à des tiers pour confirmer une opération ou s'assurer de l'exactitude d'un montant
- De l'inspection physique : concerne essentiellement le contrôle de comptage et d'évaluation des stocks, contrôle des immobilisations, contrôle de la trésorerie.

✓ **Les travaux d'achèvement**

A la suite des tests de cohérence et de validation, l'auditeur achève son audit par les éléments suivants :

- Revue des options comptables retenues par l'entreprise et vérification de l'application des normes comptables prévues par le code de normalisation comptable ;
- Examen des événements et faits importants survenus après la clôture de l'exercice afin de communiquer aux tiers les éléments susceptibles d'entraver la continuation de l'exploitation de l'entreprise ;
- Examen de la présentation des comptes et de l'information complémentaire contenue dans les annexes (Etats des Informations Complémentaires) ;
- Revue des papiers de travail de l'équipe d'audit par le commissaire aux comptes afin de s'assurer de la qualité et le respect des normes d'audit et que le travail effectué motive l'opinion de l'auditeur.

Au regard de l'ensemble de ces éléments, le commissaire aux comptes émet son opinion sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle des états de synthèse.

Section 3 : La démarche d'audit des stocks

L'objectif n'est pas de reprendre ici toute la théorie sur la stratégie d'audit selon les standards internationaux d'audit et de révision. Il s'agit seulement de situer l'audit des stocks dans la cadre des outils de contrôles de pilotages mis en place par les organes de gestion, étant donné que cette composante est d'une importance telle qu'elle est au cœur de l'activité de l'entreprise d'où l'intérêt qu'y portent les directions et les organes de pilotage.

L'auditeur est tenu d'émettre une opinion sur l'efficacité du processus de stockage, et ceci en respectant une démarche bien déterminée.

I. Prise de connaissance

1. L'Objectif de la prise de connaissance

L'objectif de la prise de connaissance est de permettre à l'auditeur de maîtriser les spécificités de l'entreprise, de son environnement et de son fonctionnement. A ce niveau, l'auditeur doit essayer de s'imprégner de l'historique et de la culture de l'entreprise qu'il a à charge à contrôler. Pour ce faire, il doit collecter un maximum d'informations afin de détecter les risques potentiels et particuliers pouvant avoir une incidence sur l'orientation de sa mission.

2. Intervention de l'auditeur en matière de stock

L'auditeur est donc tenu d'émettre une opinion sur l'efficacité du processus de stockage, et ceci en respectant une démarche bien déterminée. Celle-ci s'articule autour des phases suivantes :

Intervention de l'auditeur	Moyens utilisés
En matière de stock, l'auditeur doit : <ul style="list-style-type: none"> ■ Connaître : <ul style="list-style-type: none"> ✓ Le métier de l'entité à auditer, ✓ La nature des produits stockés. ✓ Les instructions de prise d'inventaire. ✓ La nature des systèmes comptables et des contrôles internes en matière de stocks. ✓ Méthodes d'évaluation et de valorisation des stocks. ■ Comprendre les explications à solliciter auprès des personnes en charge. ■ Planifier sa prise de connaissance, ■ Prévoir les moyens nécessaires. 	<ul style="list-style-type: none"> ● Questionnaire de prise de connaissance ● Les interviews ● Les grilles d'analyse des tâches ● Flow Chart ● Rapprochement statistiques divers

II. Le contrôle interne

Le contrôle interne est l'ensemble des mesures de contrôle comptable ou autres que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des comptes annuels qui en découle.¹⁷

1. Son Objectif :

L'analyse du système de contrôle interne des stocks doit permettre de s'assurer de :

- L'exhaustivité du traitement des mouvements
- La séparation suffisante des fonctions
- La bonne évaluation des stocks
- L'appartenance des stocks à l'entreprise
- La protection des valeurs stockées.

2. Evaluation du CI :

Un système de contrôle interne des stocks est reconnu fiable, s'il répond aux objectifs d'audit cités précédemment. De ce fait, pour évaluer la qualité du contrôle interne, l'auditeur doit d'abord se documenter concernant les procédures mises en place en consultant le manuel de procédures s'il existe ou en procédant à des entretiens avec les responsables le cas échéant. Ensuite il effectue des tests de permanence pour vérifier le bon fonctionnement ou non des procédures.

Le système de contrôle interne présente des risques s'il ne détecte pas la réalisation d'erreurs dans un compte ou un flux de transactions. Les risques les plus fréquents au niveau de la conception du contrôle interne sont :

- Des sorties d'articles en stock pour l'utilisation temporaire
- Un cumul de fonctions de magasinage et de contrôle
- Un personnel incompetent
- Un mauvais suivi des corrections de stocks
- Une séparation de tâches insuffisante entre les services

¹⁷ L'audit pour tous, références et analyses, p 135, MOHAMED LAHYANI, 1^{ère} édition 2007.

3. L'évaluation des risques :

Il s'agit d'identifier les zones à risques, c'est-à-dire les endroits où les risques les plus dommageables sont susceptibles de se produire, plutôt que d'analyser les risques eux-mêmes. L'objectif de cette évaluation est de construire de façon modulée un programme d'audit en fonction non seulement des menaces, mais également de ce qui a pu être mis en place pour y faire face. Il existe deux pratiques permettant d'identifier les risques ; ces pratiques correspondent à deux types d'analyse qui ont des incidences directes sur le contenu des phases ultérieures de la mission :

Une approche « in abstracto »	Une approche « in concreto »
<p>L'approche consiste à définir les risques potentiels à partir de considérations générales, ou de la connaissance préalable que l'on peut avoir de la situation au sein de l'entreprise. Citons à titre d'exemple :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Risque de perte ultérieure dû à une mauvaise évaluation des stocks. ■ Risque fiscal suite à une mauvaise valorisation des stocks. <p>Cette approche va entraîner des observations réalisées sur le terrain en grande quantité et de façon approfondie durant la phase préparatoire.</p>	<p>Elle consiste à identifier les risques réels en appliquant un audit avant audit à travers des prises de contact, et des observations préalables. Cette approche va donc transformer la phase de réalisation en une validation rapide sur le terrain des observations antérieures. Elle se focalise également sur l'identification des forces et des faiblesses, en analysant en détail les conséquences, en calculant le degré de confiance, en assortissant le tout de commentaires appropriés.</p>

III. Réalisation de l'audit :

L'auditeur procède à ce stade aux observations et constats ayant fait l'objet de l'évaluation du contrôle interne. Certains aspects du contrôle interne couvrent les trois cycles des achats, ventes et stocks à la fois.

1. Les grandes phases de l'audit des stocks

Cette phase est donc caractérisée par cinq sous-étapes figurant dans le tableau suivant :

- ✓ Contrôle des comptes ;
- ✓ Identification et protection des stocks ;
- ✓ Imputation des coûts de production ;
- ✓ Valorisation ;
- ✓ Contrôles globaux de vraisemblance.

2. Les contrôles relatifs à chaque phase

La phase	Les contrôles relatifs
Le contrôle des comptes	<p>Ce contrôle se réalise à travers les opérations suivantes :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ Utilisation et le contrôle des pièces pré numérotées et approuvées pour mouvoir les stocks tels que les bons de réception, bons de livraison, bons de sortie de production. ■ Existence d'inventaire permanent ou de fiches de stock, de préférence tenues par des personnes autres que celles qui veillent à la sécurité des stocks dans les dépôts et qui, généralement, tiennent eux-mêmes un cahier des entrées et sorties ou des fiches de magasin. ■ Utilisation des pièces comptables pré numérotées et approuvées pour mouvoir les inventaires permanents comptables ■ Enregistrement correct des stocks à l'extérieur à travers la tenue de fiches séparées par article, lieu d'entreposage etc ■ Enregistrement correct des stocks n'appartenant pas à l'entreprise par la tenue de fiches par article et par bénéficiaire. ■ Les contrôles réciproques entre services (réception, expédition, magasin) et une analyse des écarts. ■ Un contrôle adéquat des mouvements par les services de production, d'expédition et les gestionnaires de stocks et une analyse des écarts. <p>Les éléments indicatifs du bon contrôle en matière de :</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ La responsabilité des stocks est confiée à une personne bien précise.

<p>Identification et protection des stocks</p>	<ul style="list-style-type: none"> ■ Les stocks sont physiquement protégés des risques naturels et des vols ou détériorations. ■ Des comptages physiques réguliers et un contrôle sont assurés par une personne n'ayant pas la garde des stocks. ■ Des procédures d'inventaire physique adéquates permettant des comptages exacts ainsi que la description et l'identification des stocks endommagés ou en quantités excessive. ■ Un rapprochement en quantités physiques et quantités théoriques est opéré et explication des écarts est réalisée. ■ Des feuilles de comptages renumérotées sont utilisées. ■ Un contrôle réciproque entre services (réception, expédition, magasin) est effectué. ■ Un contrôle adéquat des mouvements par la production, l'expédition et les gestionnaires de stocks. ■ Des procédures de séparation d'exercice appropriées sont définies tant pour les achats et les ventes que pour la production.
<p>Imputation des coûts de production</p>	<p>Les principaux aspects positifs d'un bon contrôle interne :</p> <ul style="list-style-type: none"> ↪ L'existence d'une comptabilité analytique rapprochée de la comptabilité générale. ↪ Une analyse correcte des consommations de matières grâce à des bons de production, fiches suiveuses, et l'émission d'un document pour tout mouvement physique des magasins vers la chaîne, à l'intérieur de la chaîne, et de la chaîne vers les magasins de produits finis ↪ Une prise en compte des pertes et déchets et leur contrôle, ↪ Un traitement correct des temps morts, arrêts de production.... ↪ Une imputation correcte des frais généraux de production ↪ La prise en compte de la sous-activité (à l'exclusion de la valorisation des stocks).
	<p>Un contrôle interne satisfait à ce niveau doit permettre :</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ De justifier à tout moment la décomposition des coûts de revient et

<p>Valorisation</p>	<p>permettre leur rapprochement avec les coûts réels dans le cas d'utilisation de coûts standards.</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ L'existence d'un inventaire permanent ou de fiches de stocks tenues en quantité et en valeur. ➤ L'existence de procédures permettant de déterminer le prix du marché ou le prix de réalisation nette. ➤ Une revue régulière des stocks obsolètes endommagés ou faible rotation et la constitution de provisions adéquates.
<p>Contrôles globaux de vraisemblance</p>	<p>Ces contrôles comprennent :</p> <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> La comparaison de prix unitaires entre exercices, <input type="checkbox"/> La comparaison des marges brutes et taux de rotation <input type="checkbox"/> Les statistiques comparées de production, consommation, déchets etc. <input type="checkbox"/> La revue finale des stocks et de leur valorisation par un responsable élevé dans la hiérarchie.

3. Conclusion d'audit :

L'auditeur synthétise les constats qu'il a pu rassembler tout au long de la mission ; il informe l'entreprise des erreurs et corrections éventuelles de ces erreurs, tout en proposant des recommandations adéquates à l'analyse effectuée durant la mission d'audit. Vu l'importance de l'inventaire dans la mission d'audit des stocks, il s'avère primordial de s'arrêter sur la méthodologie d'audit de l'inventaire par observation physique dans la partie qui suit traitant les travaux de validation des stocks.

Conclusion du chapitre 2

Ce chapitre fait l'objet de la présentation de notre réflexion sur une démarche d'audit adaptée au secteur du BTP. Il ne s'agit pas d'un exposé exhaustif sur l'ensemble des contrôles possibles mais une simple proposition de tests de certaines sections clés.

Nous avons essayé de tracer le schéma de cette démarche depuis la prise de connaissance générale jusqu'au contrôle des comptes en mettant l'accent sur les sections qui présentent des caractéristiques propres au métier du BTP.

Les programmes de travail détaillés ont été exposés dans le cas pratique sans toutefois donner des exemples chiffrés de tous les tests à dérouler, et ce dans le souci de ne pas alourdir le mémoire.

La validation des stocks dans le secteur du BTP constitue un contrôle lourd et indispensable compte tenu de l'importance des stocks au bilan et leur impact au niveau du résultat.

La validation du compte Stock doit tenir compte des problématiques qui lui sont propres :

- ✚ L'évaluation ;
- ✚ L'évaluation du cout final du projet ;
- ✚ Les charges postérieures au déstockage
- ✚ L'évaluation des provisions

CHAPITRE 3 : ETUDE DE CAS « JET ALU »

Dans ce chapitre, nous allons traiter le cas pratique de la société Jet Alu.

Dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes et contrôle des comptes, la mission a été menée pour la troisième fois, au sein de la société « Jet Alu » opérant dans le secteur du BTP. Il s'agit plus précisément de l'audit et de la vérification des comptes.

Il s'agit d'une mission de commissariat aux comptes de l'exercice 2013 selon les dispositions de la loi 17-95 sur les sociétés anonymes qui prévoit que le commissaire aux comptes donne une opinion sur les états de synthèse.

L'objectif de cette partie étant d'appuyer toute la partie théorique du mémoire sur l'audit des stocks par un cas pratique, les diligences qui sont déroulées sont regroupées en trois sections :

- La première section présente la première étape de la mission d'audit qui est la prise de connaissance générale de l'entreprise, son historique, son activité et son secteur.
- La deuxième section concerne le contrôle interne, son appréciation et son évaluation.
- La troisième section comprend le contrôle des comptes des stocks qui contient l'inventaire physique et la valorisation des stocks.

Section 1 : Prise de connaissance générale de la société

Dans cette section, nous allons étudier notre cas de la société JET ALU, le leader dans son marché, nous allons se focaliser sur les caractéristiques générales de l'entreprise, ses filiales, son organisation, ses activités ainsi que ses secteurs d'activité.

I. Présentation générale de jet alu Maroc sa

Le commissaire aux comptes acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et afin de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.

1. Renseignements à caractère général

Dénomination	Jet Alu Maroc SA
social	
Siège social	78, quartier industriel de Takaddoum, Rabat
Téléphone	05 37 74 92 92
Fax	05 37 74 92 30
Site web	www.jetalu.com
Adresse	
électronique	jetalu@jetalu.com
Forme juridique	Société anonyme à Conseil d'Administration
Registre	de 53 431 au registre de commerce de Rabat
commerce	
Année de création	1992

Durée de vie 99 ans

Exercice social 1^{er} janvier au 31 décembre.

➤ **Objet social :**

Selon l'article 3 des statuts, la société a pour objet d'effectuer tant au Maroc qu'à l'étranger :

- ✓ L'importation des matières, matériaux, fournitures et accessoires nécessaires à ces activités ;
 - ✓ L'exercice des activités suivantes : Façadier- Fenestrier- Cloisonneur ;
 - ✓ La participation par voie d'adjudication ou entente directe aux marchés publics et privés ;
 - ✓ La prise de participation directe ou indirecte dans toutes opérations ou entreprises par voie de création de société, de participation à leur création ou à l'augmentation de capital de sociétés existantes ou encore par voie de commandite, d'achat de titres ou droits sociaux ;
 - ✓ Et plus généralement, toutes opérations commerciales, industrielles, mobilières, immobilières et financières, se rattachant directement ou indirectement aux objets précités, ou susceptibles d'en favoriser le développement.
- **Capital social 31/05/2013** : 120 000 000 DH divisé en 2 400 000 actions d'une valeur nominale de 50MAD chacune.
- **Documents juridiques** : Les documents sociaux, comptables et juridiques dont la consultation est prévue par la loi, ainsi que les statuts, peuvent être consultés au siège de Jet Alu Maroc SA, sis 78, quartier industriel de Takaddoum, Rabat.
- **Textes législatifs et réglementaires** : De par sa forme juridique, Jet Alu Maroc SA est une société anonyme à Conseil d'administration régie par les dispositions de la loi 17/95 relative aux sociétés anonymes telle que complétée et modifiée par la loi n° 20-05 promulguée par le dahir n° 1-08-18 du 23 mai 2008. Par ailleurs, Jet Alu Maroc SA est soumise à toutes les dispositions légales et réglementaires relatives à l'appel public à l'épargne notamment :
- ✓ le Dahir portant loi n°1-93-211 du 21 septembre 1993 relatif à la Bourse des Valeurs modifié et complété par les lois 34-96, 29-00, 52-01 et 45-06 ;

- ✓ Le Règlement général de la Bourse de Casablanca approuvé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances n°499-98 du 27 juillet 1998, les arrêtés du Ministre des Finances et de la privatisation n°1994-04,1137-07 et 1268-08, et amendé par l'Arrêté du Ministre de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme n°1960-01 du 30 octobre 2001. Celui-ci a été modifié par l'amendement de juin 2004 entré en vigueur en novembre 2004 ;
- ✓ Le Dahir portant loi n°1-93-212 du 21 septembre 1993 relatif au Conseil Déontologique des Valeurs Mobilières et aux informations exigées des personnes morales faisant appel public à l'épargne tel que modifié et complété par les lois n°23-01, 36-05 et 44-06 ;
- ✓ Le règlement général du conseil déontologique des valeurs mobilières tel qu'approuvé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances n° 822-08 du 14 avril 2008 ;
- ✓ Le Dahir n°1-96-246 du 9 janvier 1997 portant promulgation de la loi n°35-96 relative à la création d'un dépositaire central et à l'institution d'un régime général de l'inscription en compte de certaines valeurs (modifié et complété par la loi n°43-02) ;
- ✓ Le Règlement général du dépositaire central approuvé par l'arrêté du Ministre de l'Economie et des Finances n°932-98 du 16 avril 1998 et amendé par l'arrêté du Ministre de l'Economie, des Finances, de la Privatisation et du Tourisme n°1961-01 du 30 octobre 2001 ;
- ✓ Le Dahir n°1-04-21 du 21 avril 2004 portant promulgation de la loi n°26-03 relative aux offres publiques sur le marché boursier marocain tel que modifié et complété par la loi n°46-06 ;
- ✓ La Loi n°25-94 relative à certains titres de créances négociables telles que modifiée par la loi 35-96 et la loi n°33-06.
- ✓ Le Dahir n°1-95-03 du 26 janvier 1995, portant promulgation de la loi n°35-94 relative à certains titres de créances négociables ;
- **Tribunal compétent en cas de litige :** Tribunal de Commerce de Rabat
- **Régime fiscal** Jet Alu Maroc SA est régie par la législation commerciale et fiscale de droit commun. Elle est ainsi assujettie à l'Impôt sur les Sociétés au taux de 30%. Pour les exercices 2012, 2013 et 2014, la société bénéficie d'un abattement de 50% sur l'IS conformément aux dispositions relatives aux sociétés nouvellement introduites en bourse. La Taxe sur la Valeur Ajoutée est de 20%.

2. Historique de Jet Alu Maroc SA¹⁸

1992	<ul style="list-style-type: none"> Création de JET ALU, société individuelle, spécialisée dans la Menuiserie Aluminium et les façades par M. Adil RTABI.
1995	<ul style="list-style-type: none"> Développement de la société pour atteindre un effectif de 50 personnes, et changement de local ; Positionnement dans la menuiserie bois et la réalisation de cloisons amovibles.
1998	<ul style="list-style-type: none"> Obtention d'une certification de classe 1 décernée par le Ministère de L'Equipement et du Transport.
2000	<ul style="list-style-type: none"> Changement de la forme juridique de JET ALU en SARL avec un capital social de 4,1 Mdh.
2004	<ul style="list-style-type: none"> Déménagement dans la Zone Industrielle de AIN ATIQ à 20 km de Rabat dans un local de 5 000m² ; Obtention de la certification de qualification et de classification 5.20, délivrée par le Ministère de l'Equipement et du Transport, ainsi qu'une autre qualification délivrée par le Ministère Délégué chargé de l'Habitat et de l'Urbanisme ; Positionnement dans la charpente métallique : Obtention du premier marché dans la charpente métallique pour la couverture du stade d'Agadir.
2005	<ul style="list-style-type: none"> Augmentation de capital social de 4,1 Mdh à 10,25 Mdh par incorporation de réserves ; Obtention de la certification ISO 9001 V2000 et du prix National de la Qualité.
2006	<ul style="list-style-type: none"> Obtention d'un certificat d'encouragement de management et de gestion, délivré par la Chambre de Commerce et d'Industrie de Rabat.
2007-2008	<ul style="list-style-type: none"> Réalisation de plusieurs chantiers d'envergure (gares, stades, terminaux d'aéroports,...) ; Augmentation de capital social à 12,3 Mdh par incorporation du report à nouveau ; Positionnement dans la réalisation de bâtiments industriels tous corps d'état.

¹⁸ Source : JET ALU

-
- 2009
 - Transformation JET ALU Maroc SARL en Société Anonyme à Conseil d'Administration ;
 - Augmentation de capital en numéraire réservée aux sociétés fonds CAPMEZZANINE (21,3%) et CAPITAL NORTH AFRICA VENTURE FUND SAS (8,5%) ;
 - Positionnement dans le mobilier urbain : premier marché pour le tramway de Rabat ;
 - Démarrage de l'activité de la filiale AR Factory.
 - 2010
 - Extension de l'unité de fabrication pour atteindre une superficie couverte de 10 000 m².
 - 2011
 - Réduction du nominal de l'action de 1 000 dh à 50 dh.
 - Augmentation de capital de 67 884 Kdh par incorporation de la prime d'émission (60 434 Kdh), des autres réserves (4 102,8 Kdh) et d'une partie du report à nouveau (3 347,1 Kdh), créant ainsi, 1 357 680 nouvelles actions, et portant le capital social à 100 000 Kdh.
 - Introduction en bourse ;
 - 2012
 - Livraisons de plusieurs projets :
 - ✓ Aéroport Rabat-Salé
 - ✓ Tetouan-shore
 - ✓ Fes-shore
 - ✓ Casashore Parcelle M
 - ✓ Siège de Bank Al MaghribLaayoune
 - ✓ Zoo de Rabat
 - ✓ Show-RoomAutonejma à Rabat
 - ✓ Villa d'Eole
 - ✓ Siège de la Protection civile à Rabat
 - ✓ Passerelles du port de plaisance de Mdiq
 - ✓ Locaux de production de Dar Assikah
 - Finalisation de l'achat du terrain de 70 000 m² et démarrage de la construction de la nouvelle unité de production à Oued Ykem.
 - Participation au Salon Batimatec à Alger en janvier 2012.
 - Démarrage des axes de développement de l'entreprise :
-

3. Filiales de Jet Alu Maroc SA¹⁹

L'organigramme juridique du groupe JET ALU Maroc SA se présente comme suit :



II. Activité de JET ALU Maroc sa²⁰

1. Organisation Jet Alu Maroc SA

La Politique de gestion des ressources humaines de la Société découle des orientations stratégiques tracées par la Direction Générale. (Organigramme en annexe.)

En effet, suite à son engagement volontaire dans un processus d'amélioration continue notamment par l'adoption des démarches de certifications intégrées (ISO 9001 V2000 et 2008 et OSHAS 18001), la Direction Générale prône le Management en mode projet.

Cette vision stratégique se trouve justifiée par le contexte socio-économique dans lequel opère aujourd'hui la Société. Un marché en perpétuelle évolution technologique caractérisée par une croissance régulière et une concurrence de plus en plus accrue.

¹⁹ Source JET ALU

²⁰ Source :le site de JET ALU

Le Management par projet représente dans ce contexte, un levier de poids pour transformer l'entreprise. Il permet de répondre aux nouveaux marchés, aux impératifs de réduction des coûts, de se différencier et de gagner en compétitivité.

Face à cette situation, et afin de consolider les résultats et améliorer les performances de JET ALU, une nouvelle stratégie fondée sur des pratiques managériales adaptées et sur des compétences a été mise en place.

Les dirigeants de JET ALU sont convaincus aujourd'hui que les compétences aussi bien individuelles que collectives sont des facteurs déterminants pour l'atteinte des objectifs de performance et la consolidation de leur position sur un marché de plus en plus instable. Le développement des compétences devient un élément essentiel dans la stratégie de développement de JET ALU.

2. Activité de Jet Alu Maroc SA

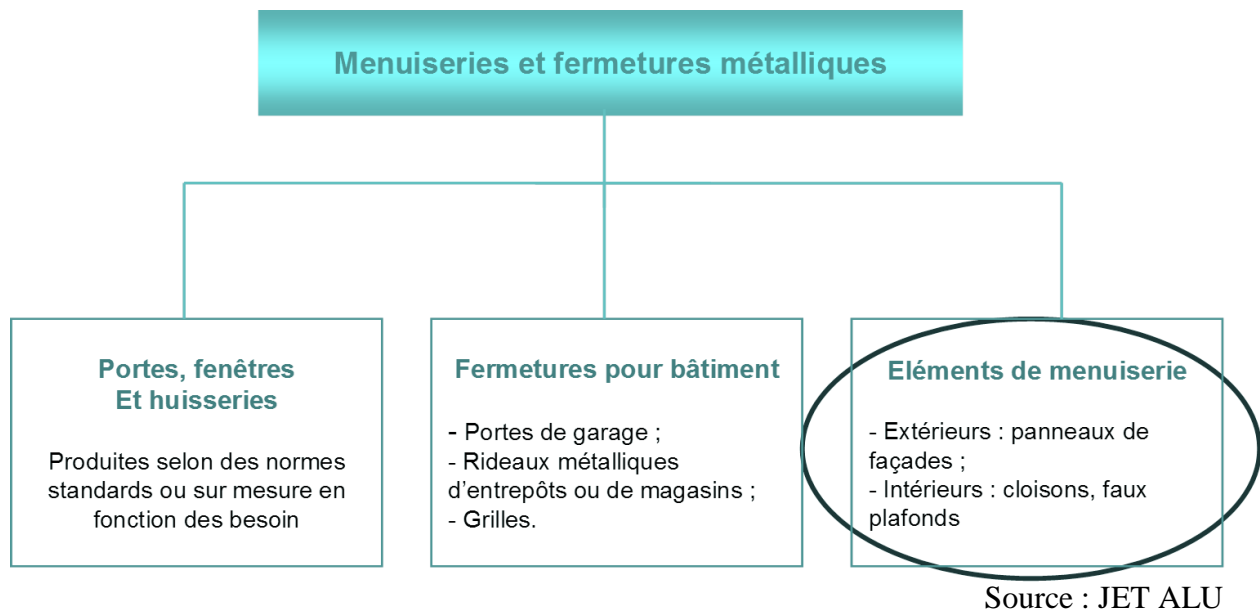
JET ALU Maroc SA est une société marocaine qui opère, depuis 1992, dans la conception, la fabrication et la gestion de projets relatifs aux travaux de façades et menuiseries métalliques, principalement, la menuiserie Aluminium.

Cette activité fait partie de la filière de la fabrication d'éléments en métal pour la construction. Il s'agit de la combinaison de plusieurs éléments (Aluminium, Acier, Inox, Verre, Bois) pour la production soit des fermetures, soit des menuiseries, soit des portes et fenêtres.

Ainsi, la gamme de produits proposée par JET ALU Maroc SA comprend : les vérandas, les verrières, les revêtements de façades/murs rideaux, les brise-soleil, les charpentes métalliques, les auvents, les cloisons, les passerelles, les portes, les menuiseries mixtes alu/bois, les volets roulants, les travaux spéciaux (guichets et volets par balles) etc.

La Société est cependant positionnée principalement en tant que façadier Aluminium. En effet, cette matière prend une proportion importante dans les façades des structures modernes au Maroc en raison des avantages de légèreté et de flexibilité qu'elle offre.

Par ailleurs JET ALU Maroc SA détient, à 70%, AR Factory, société spécialisée dans la fabrication de façades, de portes et fenêtres en Aluminium, bois et métal pour le compte de JET ALU Maroc SA. Cette filialisation permet à JET ALU Maroc SA de se concentrer sur son cœur de métier, à savoir, la partie ingénierie de projet et conception et de regrouper la production au niveau d'AR Factory.



Par ailleurs, la société se positionne sur de nouvelles niches présentant un fort potentiel de développement à savoir :

- L'énergie solaire photovoltaïque ;
- Le bois lamellé collé.
- Le béton architectonique.

JET ALU est un opérateur intégré qui opère dans divers domaines d'activité qui vont des éléments de menuiserie (métalliques et bois) au mobilier urbain.

■ Façades légères et semi légères : une façade légère est une façade construite sur une ossature de bâtiment avec des matériaux légers, industriels, par opposition à la construction traditionnelle en maçonnerie ou en béton. La société propose à ses clients plusieurs types de façades, dont notamment les façades VEC, VEP, VEA, les façades acier, etc :

■ Façades VEC (Verre Extérieur Collé) : Le VEC est une technique où le verre est mis en œuvre comme parement extérieur. Il est fixé par collage sur un cadre démontable. Cette

colle, structurelle, permet de transmettre aux éléments d'ossature les charges climatiques et le poids des vitrages.

■ Façades VEP (Verre Extérieur Parclosé) : La façade VEP est une façade rideau ou semi rideau dont la face vue du cadre fixe est égale à celle de la fenêtre s'ouvrant vers l'extérieur sur un axe horizontal.

■ Façades VEA (Verre Extérieur Agraphé) : La façade VEA est une façade rideau en structure métallique. Le verre est agraphé avec des croix et rotules métalliques.

■ Façades acier : La façade acier est une façade rideau permettant de mettre en place les vitrages sur une grande hauteur. La structure principale est en acier et les capotages sont en aluminium.

■ Menuiserie bois : Elle représente l'ensemble des techniques aboutissant à la fabrication d'éléments du bâtiment ou de mobilier en bois. L'activité bois a été transférée, début 2011, à un atelier dédié de 5 300 m² couverts sur deux niveaux, « JET ALU 2 » regroupant toute l'activité relative à la menuiserie bois de JET ALU Maroc SA.

■ Cloisons amovibles : La cloison amovible permet de transformer ou d'aménager des espaces bureaux. En effet, son utilisation permet de se doter d'un espace de travail adapté aux besoins de l'utilisateur en changeant et en modulant les dimensions des bureaux existants.

■ Mobilier urbain : Le mobilier urbain est défini comme étant l'ensemble des objets ou dispositifs publics ou privés installés dans l'espace public et liés à une fonction ou à un service offert par la collectivité. En effet, JET ALU Maroc se positionne dans l'aménagement urbain entrepris par l'Etat ces dernières années, notamment : les abris bus, les centres de maintenance du tramway de Rabat, les auvents, les panneaux signalétiques... Etc.

3. Secteurs d'activité de Jet Alu Maroc SA

❖ L'Aluminium

Aperçu du marché international de l'Aluminium

Avec une production annuelle de plus de 40 millions de tonnes, l'Aluminium est le métal le plus consommé dans le monde après le fer et représente de ce fait, le deuxième plus grand marché des métaux.

En effet, la demande croissante pour ce métal léger a été largement alimentée par le boom économique de la Chine qui consomme un tiers de la production mondiale d'Aluminium. Ainsi, en 2012, la Chine serait le plus grand consommateur d'Aluminium au monde avec environ 40% de la production mondiale.

En outre, du fait de l'introduction d'exigences plus strictes d'émissions de CO2 pour les constructeurs automobiles dans l'Union Européenne, la demande d'Aluminium est fortement stimulée en raison de la légèreté du matériau par rapport à l'acier.

Enfin, la hausse des prix des métaux de remplacement, tels que le zinc et le cuivre, stimule une augmentation directe de la demande pour l'Aluminium dans l'énergie, le transport et la construction. Néanmoins, il est à noter que le prix de l'Aluminium a lui aussi connu une hausse conséquente durant les dernières années.

L'Aluminium est employé dans de nombreuses industries d'où son importance pour l'économie mondiale. La faible densité du matériau, sa longévité et sa résistance font de l'aluminium un élément indispensable dans les BTP. En effet, l'Aluminium est un matériel de choix pour les murs-rideaux, cadres de fenêtres et autres structures vitrées. Il est largement utilisé pour les volets roulants, portes, revêtements extérieurs et toitures, plafonds suspendus, panneaux muraux et cloisons, équipements de chauffage et de ventilation, et dispositifs de protection solaire. Les débouchés de l'Aluminium dans les BTP ne cessent de se développer. Ainsi, plus de la moitié des profilés Aluminium sont destinés, chaque année, à ce secteur.

Aperçu du secteur de l'Aluminium au Maroc

Le marché de l'Aluminium a enregistré une forte croissance depuis 2007, compte tenu des programmes annoncés par les donneurs d'ordre du secteur qui peuvent être segmentés en cinq grands groupes : les grands ensembles immobiliers (économique et moyen standing), les grands ensembles résidentiels de standing, les projets touristiques, l'immobilier professionnel et les projets particuliers.

Par ailleurs, le secteur de l'Aluminium s'est libéralisé en ouvrant les portes du marché marocain à l'importation des produits en provenance d'Espagne, des pays du Golfe et surtout d'Egypte. Cette situation concurrentielle pousse les entreprises marocaines à mieux se positionner localement et à l'international.

Cette concurrence sur le marché de l'aluminium brut profite aux entreprises opérant dans la transformation des profilés d'aluminium en produits finis puisque celles-ci arrivent de plus en plus à négocier des tarifs compétitifs.

❖ Le bois

Aperçu du marché international du bois

Le secteur mondial des produits forestiers représente 1 % du [PIB](#) mondial et 3 % des volumes d'échanges internationaux, avec un chiffre d'affaires annuel d'environ 200 milliards de dollars.

La filière bois est hétérogène, les grands producteurs de bois « tempéré » étant les Etats-Unis, la Russie, la Chine et le Canada, ceux de bois « tropical » étant le Brésil, l'Inde, l'Indonésie, la Malaisie et la Chine.

Le commerce international est cependant dominé par les Etats-Unis et la Chine, qui est le plus important importateur mondial de bois (principalement depuis la Russie), mais également le plus important exportateur mondial de bois transformé (en meubles, notamment).

Les utilisations du bois sont aujourd'hui les suivantes, par ordre décroissant d'importance : construction, ameublement, emballage, produits papetiers et énergie.

L'un des enjeux stratégiques les plus importants de la filière bois est celui de la déforestation : le bois en grumes (avec troncs ébranchés, encore recouverts d'écorce) apporte des marges bien moins importantes à ses exportateurs, mais il est le plus facile à produire.

On comprend l'interdiction d'exporter du bois en grumes intervenue ces dix dernières années au Brésil, en Indonésie ou encore à Madagascar.

Aperçu du secteur du bois au Maroc

Le Maroc dispose d'environ 9.037.714 ha de formations forestières, para-forestières et alfatières, soit un taux de couverture de 12,7% du territoire national. Les formations forestières boisées couvrent une surface de 5.814.000 ha et sont constituées à 63% d'essences feuillues (chêne vert, chêne-liège, arganier et acacias sahariens) et à 20% d'essences résineuses (cèdre, thuya, genévrier, pin, cyprès de l'Atlas et sapin).

Il convient de souligner que la forêt marocaine contribue à hauteur de 30% à la couverture des besoins du pays en bois d'œuvre et d'industrie. Malgré les exportations de certains produits (pâte à papier, liège et autres produits forestiers non ligneux), le commerce des produits forestiers avec le reste du monde demeure déficitaire.

Cette concurrence profite aux entreprises qui opèrent dans la transformation de bois puisqu'elle leur permet de disposer d'une large offre en termes de matières premières et surtout de négocier de meilleurs tarifs.

Le marché du bois et de ses dérivés au Maroc compte aujourd'hui environ 500 entreprises lesquels emploient plus de 10 000 personnes, et génèrent pour près de 11 milliards de dirhams de chiffre d'affaires.

Section 2 : Contrôle interne des stocks

Le contrôle interne est un système d'organisation dont le champ d'application était autrefois limité au système d'organisation comptable et ayant pour objectif d'éviter les fraudes et les erreurs involontaires.

Cependant, de nos jours, il est étendu à l'ensemble des systèmes de l'entreprise et a tendance de plus en plus à se confondre avec le système de qualité de l'entreprise. Dans cette optique, l'objectif du contrôle interne comprend l'existence d'un système d'organisation comptable qui, non seulement évite les fraudes et les erreurs involontaires mais vise également l'amélioration des performances.

I. Appréciation du contrôle interne

1. *Prise de connaissance du dispositif de contrôle interne*

Ici, le travail consiste à effectuer un certain nombre de diligences concernant les procédures existant au sein de l'entreprise. Concrètement, il s'agit de :

- ✓ S'assurer de l'existence de procédures formalisées couvrant les domaines suivants :
 - Le processus et les procédures de production
 - La gestion des approvisionnements
 - La gestion des ventes et des expéditions
 - La gestion du magasin
 - La tenue de l'inventaire permanent
 - L'inventaire physique annuel
 - Les inventaires tournants

- La dépréciation des stocks
- ✓ Obtenir et analyser ces procédures
- ✓ Mettre à jour le questionnaire de contrôle interne standard du cabinet en fonction des procédures examinées
- ✓ S'entretenir après la lecture des procédures avec le directeur d'usine, l'ingénieur mécanicien, l'ingénieur électricien, le chef magasinier ou toute autre personne si nécessaire.
- ✓ Etablir le diagramme de circulation des documents
- ✓ S'assurer de l'existence de procédures formalisées pour les opérations non courantes ou exceptionnelles comme les dons en nature, les corrections de stocks, la mise au rebut et les destructions.
- ✓ Tester les points forts
- ✓ S'assurer de façon générale que :
 - La société confie à des personnes habilitées le pouvoir et la responsabilité de la gestion des approvisionnements et de la gestion de la production
 - Les stocks sont protégés de manière adéquate par des moyens humains et physiques à savoir des gardiens, des barrières, des zones à accès limité...
 - Un inventaire permanent est utilisé pour contrôler les quantités en stocks
 - L'inventaire physique est réalisé par des personnes autres que les magasiniers ou par les magasiniers sous une supervision appropriée
 - Les produits à rotation lente, endommagés sont relevés lors des comptages physiques et les valeurs comptables sont corrigées en conséquence.
 - Il existe des procédures pour contrôler les stocks en consignation, stockés à l'extérieur ou détenus par des tiers.

2. Contrôles généraux et spécifiques

Ces contrôles consistent en des tests de conformité afin de s'assurer que :

- La direction utilise les budgets prévisionnels relatifs aux ventes, aux niveaux optimaux des stocks et aux activités de production
- Qu'elle compare les données réelles aux données budgétées
- Qu'elle a mis en place des procédures pour revoir les informations financières intermédiaires relatives aux stocks et aux coûts de production

- Qu'elle réclame et revoit régulièrement des rapports portant sur l'évolution des quantités stockées (du clinker, l'aluminium, du ciment, du coke de pétrole etc.), sur les variations des prix d'achat et des coûts, sur les marges brutes et sur les écarts d'inventaire.
- Qu'elle revoit et approuve le cas échéant les données relatives à la rotation des stocks et aux dépréciations opérées.
- Que des rapprochements réguliers sont effectués entre les quantités expédiées et les quantités commandées et facturées
- Que toutes les opérations non courantes ou exceptionnelles sont revues et approuvées par la direction.
- Par ailleurs, ces tests peuvent également porter sur le respect de la séparation des tâches et des exercices que nous aborderons dans les paragraphes suivants.

3. Test de contrôle sur le respect de la procédure achat-stock de MP et fournitures

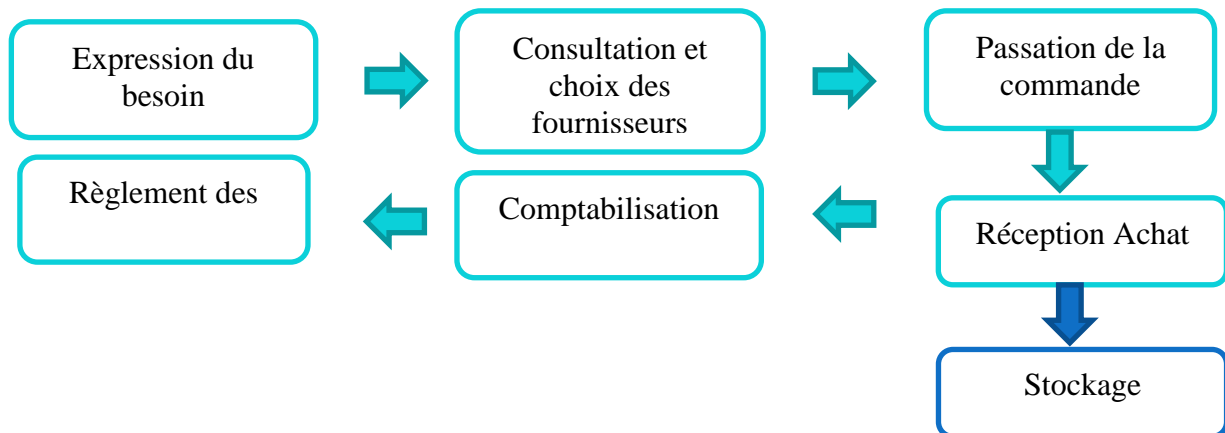
Les tests et les procédures de contrôle interne que nous allons détailler se limiteront uniquement à l'un cycle les plus importants dans la société : cycle des achats de matière première et fourniture.

Présentation du département :

Le département Achats et approvisionnement s'occupe de tous les achats et approvisionnement dont l'entreprise a besoin en garantissant ravitaillement dans les conditions requises, en termes de quantité, temps, qualité et prix. Par ailleurs, l'objectif dans ce narratif étant de décrire la procédure d'achats de matières premières.

Le département est piloté par un responsable du département Rabouli. Le département dispose d'un module achat qui fait partie de l'ERP global SAGE ou les opérations d'achats sont gérées de la passation de la commande à la comptabilisation au paiement.

Chaque agent qui utilise le module achat dispose d'un mot de passe qui l'utilise soit pour contrôler, saisir les commandes ou les réceptions. D'une manière générale, le schéma du processus Achat se présente comme suit :



Procédure d'achat de matières premières :

L'approvisionnement en matières premières de la société se fait généralement au niveau local et concernent principalement les achats de Verrière ,ciment, bois,acier, sable et gravette, peinture, câble fil.

Expression du besoin :

Le besoin d'achat pour les matières premières est toujours anticipé par l'élaboration d'un plan d'achat et d'approvisionnement prévisionnel effectué par le responsable des achats sur la base du plan de production annuel établis par le responsable production. Le plan de production annuel se fait conformément aux prévisions annuelles de ventes établit par le responsable commercial et validé par la Direction.

Consultation et choix des fournisseur :

La consultation des fournisseurs locaux se fait via des appel d'offres.Les appels d'offres sont rédigés par le responsable des achats et validés par la direction générale. Ils sont ensuite envoyés par mail ou par fax aux fournisseurs.

Les offres sont ensuite réceptionnées par le secrétariat de la société sous plis cachetés et informe le responsable des achats qui communique par la suite une date d'ouverture des plis au DAFResponsable Qualité, DG délégué et DG.

Un tableau comparatif des offres fournisseurs est établit afin de choisir la meilleure offre. Les critères de sélections sont le prix unitaire, le délai de règlement, conditions de livraison, délai de règlement,etc...

Passation de la commande

Le bon de commande est établi par le responsable des achats à partir du système sur la base de la demande approuvée par le DAF, DG délégué. Il est validé par le DAF, le Directeur délégué et le DG sur système. Cette validation est matérialisée par l'opposition des spécimens des signatures préenregistrées sur le système. Le BC est édité à partir de l'ERP en 5 exemplaires et l'envoi du BC au fournisseur se fait par fax s'il exige une copie du BC.

La réception des biens et Stockage

Pour chaque entrée des stocks, le magasinier et le responsable qualité procèdent à la vérification quantitative et qualitative de la livraison. Ils s'assurent que la la commande livrée est conforme au bon de commande en rapprochant les références et les quantités livrées à ce qui est signalé sur le bon de livraison (BL).

Ensuite, le magasinier s'assure que la marchandise reçue n'est pas endommagée pour qu'il accepte définitivement dans ses stocks. En cas d'anomalie, le magasinier ou l'agent de la production informe par écrit le responsable du département achat de toutes les remarques constatées. Ce dernier saisie alors le/les fournisseurs défaillant en lui demandant le remplacement de la marchandise ou l'établissement d'un avoir.

Une fois tout le travail effectué, le chef magasinier remplit un bon de réception (BR) et appose un caché de réceptions daté et signé. Il constate aussi la réception de la marchandise sur le système afin de mettre à jour l'état de stock.

Notons qu'en l'absence de la réception enregistrée par le magasinier sur le système, la comptabilisation de l'achat n'est pas possible. Toute comptabilisation d'un achat nécessite au préalable une réception enregistrée sur le système par le magasinier.

Comptabilisation des achats

Le responsable des achats transmet au responsable de la comptabilité fournisseurs tous les documents relatifs à l'achat : bon de réception, bon de livraison et facture fournisseur.

La comptabilisation de l'achat consiste à sélectionner sur le système la réception enregistrée par le magasinier et à saisir ensuite les informations relatives au fournisseur.

Le comptable vérifie que les différents visas sont apposés sur les documents constituant le dossier, que le calcul sur la facture est correct et enfin rapproche facture, BL, BR. Une fois que ces contrôles sont jugés satisfaisants, la mention « Comptabilisé » est apposée sur la facture. Le chef comptable valide l'écriture par une signature.

Le règlement des fournisseurs

Les règlements se font par chèque ou effets pour les achats locaux et par lettre de crédit pour les achats à l'étranger. Les règlements sont effectués par contrat préliminaire, qui transmet ensuite les pièces de règlement au responsable comptabilité fournisseurs afin que celui constate le règlement sur le système.

Test de contrôle

Pour s'assurer du bon déroulement de la procédure ci-dessus Nous avons sélectionné 30 dossiers d'achats et nous sommes assurés que l'ensemble des documents mentionnés dans la procédure d'achat existent et soient conformes à la procédure achat avec pour double objectif s'assurer du respect de la procédure achat et de la bonne valorisation et de la correcte imputation des frais d'approches.

1. Existence DA (demande d'achat)
2. DA signée par les responsables (Magasinier, DAF, DGD, DG)
3. Existence BC (Bon de Commande)
4. BC signé par les responsables (Responsable Achat, DAF, DGD, DG)
5. Existence BR (Bon de réception)
6. BR signé par les responsables (Magasinier, responsable Qualité)
7. Existence Facture Fournisseur
8. Mention « Comptabilisé » et « Bon à payer » sur la facture

Test de contrôle interne : Procédure Achat

Fournisseurs	N°de la facture	Date de la facture	1	2	3	4	5	6	7	8
SEPALUMIC MAROC SA	32664	25/03/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZERMO BOIS	33246	09/04/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OREGON CANADIAN	33245	17/04/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	34473	14/05/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	37090	11/07/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZERMO BOIS	31433	02/02/2013	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OREGON CANADIAN	31460	01/03/2013	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	32008	04/03/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	33021	01/04/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZERMO BOIS	33022	27/04/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OREGON CANADIAN FOREST	32211	12/03/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	35504	21/06/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	39433	02/10/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZERMO BOIS	35464	05/06/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OREGON CANADIAN	39433	02/10/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	39466	08/11/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
EC SOLAR	21453	11/05/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZERMO BOIS	20132134	12/06/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OREGON CANADIAN	31153	01/02/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	31007	30/01/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
DORMA FRANCE SA	42003	26/03/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
FERPINTA	456300	12/04/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
OREGON CANADIAN	521001	14/01/2013	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	452136	27/06/2013	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZERMO BOIS	854123	01/08/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
EC SOLAR	646921	06/04/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
FERPINTA	423648	18/02/2013	X	X	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
ZERMO BOIS	41230	05/05/2013	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
SEPALUMIC MAROC SA	52140	30/02/2013	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	X	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

Source : Elaboré par l'auteur

Conclusion du test

Les points suivants ont été relevés :

- Les demandes d'achats manuels ne figurent pas dans les dossiers d'achats (24 cas sur 30)
- Les Bons de commande figurant dans les dossiers achats ne sont pas tous signés par les responsables désignés dans la procédure (18 cas sur 30)
- Les Bons de réceptions manuels ne figurent pas dans certains dossiers (14 cas sur 30)
- La date de comptabilisation ne correspond pas à la date de transfert de propriété.

II. Evaluation du contrôle interne

1. Evaluation préliminaire du contrôle interne

La Validation de l'évaluation du contrôle interne à travers le questionnaire de contrôle interne (voir les annexes).

Assertion	Objectifs du contrôle interne	Remarques
Séparation des fonctions	<p>Cette étape nous a permis d'apprécier la séparation des fonctions en ce qui concerne :</p> <ul style="list-style-type: none"> • Responsabilité du magasin • Responsabilité des réceptions • Responsabilité des expéditions • Tenue des fiches de stock en quantité • Responsabilité de l'inventaire physique • Rapprochement inventaire physique / fiches de stocks / Inventaire permanent • Autorisation des achats de stocks 	<p>Le cumul entre ces fonctions par une personne ne constitue un risque que lorsque ces fonctions sont incompatibles. Pour la société JET ALU nous avons ressortis deux constats majeurs :</p> <ul style="list-style-type: none"> - La facturation est effectuée par le service de gestion des stocks. Ce qui constitue un cumul de fonctions incompatibles. Impossibilité de faire un rapprochement.
Exhaustivité	<p>Tous les stocks existant sont inventoriés : Les procédures d'inventaire couvrent-elles toutes les catégories de stocks y compris les stocks en consignment ? ... Tous les stocks inventoriés sont comptabilisés : Les stocks sont-ils comptés physiquement au moins une fois par an en ce qui concerne les matières premières, les</p>	<p>Le service magasin n'établit pas des bons d'expédition (bons de retour) au titre des expéditions (retours) des produits.</p> <p>✓ incompatibilité</p>

	travaux en cours et les produits finis ?	
Réalité	<p>Seuls les stocks appartenant à l'entreprise figurent dans la liste des stocks : y-a-t-il lieu à :</p> <ul style="list-style-type: none"> - Une identification claire des stocks (étiquettes...); - Un double comptage ; - Une procédure à suivre en cas d'écart entre les deux comptages ; <p>L'identification des stocks détériorés ou à déprécier ... ?</p>	Aucune anomalies significatives dans la mesure où l'ensemble de ces instructions sont respectées
Evaluation correcte	<p>Les coûts de revient des stocks sont correctement calculés.</p> <p>Le prix de revient imputé aux stocks comprennent-ils les charges directes et les charges indirectes ?</p> <p>Les stocks à déprécier sont correctement identifiés.</p> <p>L'entreprise prélève-t-elle des échantillons pour vérifier la qualité des produits ?</p> <p>Toutes les provisions pour dépréciation nécessaires sont comptabilisées.</p> <p>La valeur brute des stocks est-elle régulièrement rapprochée de la valeur probable de réalisation en ce qui concerne les matières premières, les travaux, les travaux en cours, les produits finis ?</p>	La principale faiblesse qu'on a dégagé consiste à ce que le stock des produits finis n'est pas évalué d'après le coût de production tel que prévu par les lois comptable et fiscale. En effet, l'évaluation est faite sur la base de la déduction du prix de vente de la marge appliquée par la société. La société serait en infraction avec la réglementation en vigueur.
Séparation des exercices	<p>Les quantités en stock sont arrêtées aux mêmes dates que les achats, ventes, mises en production : Les mouvements de stocks sont-ils arrêtés pendant la durée de l'inventaire ? Le système de saisie des coûts et des quantités assurent-ils une séparation adéquate des périodes ?</p>	Aucune anomalie significative n'a été relevée.
Imputation, totalisation, centralisation correcte	<p>Les stocks inventoriés sont imputés aux bons comptes : Catégorie de stock. Le listing des inventaires est correctement totalisé. Le montant des stocks au bilan correspond au relevé d'inventaire.</p>	Aucune anomalie significative

Evaluation définitive du contrôle interne

Constats	Anomalies	Recommandations
La facturation est effectuée par le service de gestion des stocks.	Le cumul entre ces fonctions par une personne constitue un risque à cause de l'incompatibilité des fonctions	Respect du principe de séparation des tâches
Le service magasin n'établit pas des bons d'expédition (bons de retour) au titre des expéditions (retours) des produits.	Incompatibilité due au non émission des bons de retour	Etablissement des bons de retours par le magasin
L'évaluation du stock de produits finis est faite sur la base de la déduction du prix de vente de la marge appliquée par la société.	La société est en infraction avec la réglementation en vigueur quant à l'évaluation du stock des produits finis.	Evaluation du stock des produits finis au coût de production tel que prévu par les lois comptable et fiscale.

Section 3 : Contrôle des comptes des stocks

Les trois piliers du contrôle des comptes des stocks :

- S'assurer que les montants inscrits dans les comptes annuels représentent tous les produits physiquement identifiables qui appartiennent à l'entreprise.
- S'assurer que ces produits sont évalués au plus bas du prix de revient ou de la valeur du marché.
- S'assurer que les différences constatées entre l'inventaire permanent d'une part et l'inventaire physique d'autre part, ont été expliquées, portées à l'attention de la Direction et ajustées dans les comptes du grand-livre, dans l'inventaire permanent et sur les fiches de stocks.

En effet les travaux d'audit à effectuer ont pour objectif de s'assurer que :

- 🌐 Les comptes représentent des produits physiquement identifiables et qu'ils appartiennent à la société
- 🌐 La méthode de valorisation est correcte et son choix est permanent
- 🌐 Les produits dépréciés ont fait l'objet d'une provision suffisante

I. Inventaire physique :

Pour pouvoir valider le stock de la société JET ALU, le programme de travail utilisé se présente comme suit :

- Assister à l'inventaire physique périodique et vérifier que les procédures sont correctement appliquées.
- Rapprocher les informations relevées lors de l'inventaire physique avec l'état final des stocks (sondages ponctuels, exhaustivité de la récapitulation, ...).
- Si les quantités finales par produits résultent de la centralisation de plusieurs zones de comptages, vérifier les calculs arithmétiques de chacune des zones.

Au cas où les inventaires physiques ont lieu à une date antérieure à celle de l'arrêté des comptes :

- Pointer les montants du grand-livre à la date de l'inventaire avec les états récapitulatifs valorisés des stocks à cette date,
- Rapprocher les montants inscrits en entrées et sorties de stocks au grand-livre avec les achats (partie concernant les stocks), la production (sorties des stocks pour entrées en production et sorties de production pour entrées en stocks) et les ventes.

1. Opérations préalables à la prise d'inventaire

a. Désignation des équipes de comptage

Ces équipes sont formées du personnel du service de la comptabilité, de contrôle de gestion, ou de tout autre service :

Equipes de comptages :

- Elle est formée d'agents de comptages. (Surtout des ouvriers ayant une bonne connaissance des articles du stock)
- Chaque agent de comptage doit compter les biens, inscrire sur les fiches de comptage et rapporter à l'équipe de soutien et de contrôle.

Equipe de soutien et de contrôle :

- Elle veille au déroulement des opérations de comptage, informe, contrôle les fiches de comptage inventoriés par échantillonnage et présente le soutien nécessaire en cas de besoin.

- Après inventaire elle assiste l'équipe organisatrice pour les corrections et la mise à jour des écarts en valeur et en quantité.

Equipe de supervision :

Elle veille au déroulement des opérations de comptage, informe, contrôle, signe les fiches de comptage inventoriées par mesure d'échantillonnage.

Après inventaire, elle assiste pour les corrections et la mise à jour des écarts en valeur et en quantité en cas des écarts d'ordre significatifs.

Par ailleurs elle est tenue de :

- Expliquer les instructions d'inventaires aux équipes de comptage lors d'une réunion préalable à l'inventaire ;
- Distribuer les fiches de comptage aux superviseurs
- Expliquer les instructions d'inventaires aux équipes de comptage lors d'une réunion préalable à l'inventaire
- Encadrer les équipes de comptage
- Veiller à l'application systématique des instructions d'inventaires par les équipes de comptages
- Veiller à ce que les fiches de stock soient à la portée des équipes d'inventaire
- Procéder au 2ème comptage des articles en stock ;
- Centraliser les fiches de comptages et contrôler les résultats
- Etablir le rapport et le PV d'inventaire.

b. Organisation des magasins

Le responsable des magasins procède aux opérations suivantes :

- Faciliter l'accès aux différents articles en rangeant les différents lots.
- Mettre à jour les fiches de stocks et ce jusqu'à la veille de l'inventaire.
- Préparer les fiches de comptages et les fiches de comptages et les pré numéroté
- Veiller à l'accessibilité des stocks.

c. Stocks existant chez les tiers

Les services achats, Project managers, service commercial et gestion de stocks fournissent aux équipes d'inventaire les informations suivantes :

Les stocks des différents produits existant au 31/12/13 dans les ports Marocain et dédouanés à cette date (s'il y a lieu).

- Les stocks appartenant à la société et se trouvant sur les différents chantiers.
- Les livraisons dont les factures ne sont pas encore parvenues à la date du 31-12/13.
- Les factures d'achat dont les livraisons ne sont pas encore parvenue au 31-12/13.

Sur la base de ces informations, les responsables de l'inventaire déterminent les stocks appartenant à l'entreprise à prendre en compte dans l'inventaire physique.

2. Déroulement de l'inventaire physique

a. Le comptage

Les équipes d'inventaire doivent respecter lors du comptage l'ordre du placement des différents lots et éviter les sauts.

L'agent de comptage procède à la quantification et à l'appréciation de l'état des stocks. Il remplit sa fiche pour la remettre au superviseur chargé de la centralisation.

Il est prévu un deuxième comptage pour les articles qui présentent une anomalie ou écart.

Interdire la sortie des articles au cours de l'opération de prise d'inventaire physique. (faire une note pour planifier les besoins durant l'opération d'inventaire).

Au cas où les résultats de l'inventaire physique et l'inventaire théorique dégage un écart, le superviseur ordonnera troisième comptage.

Les fiches de comptage indiquent les codes et les désignations des articles. Ils ne doivent pas indiquer les quantités théoriques des stocks. Elles sont remises aux équipes de comptage.

Les fiches de comptage sont remplies au stylo et non au crayon. elles ne doivent subir aucune altération, ni surcharge, ni grattage. Les fiches remplies par erreur sont gardées, après leurs remplacements, et remis au responsable de l'inventaire.

Au titre de l'opération d'inventaire physique de l'année 2013, un agent du contrôle de gestion et de la comptabilité se chargera de la saisie des fiches des articles ,au fur et à mesure de l'accomplissement du comptage.

b. Précautions à prendre

- Cas des articles emballés : procéder à leur comptage et ne pas se fier à la seule inscription sur l'emballage.
- Cas des articles non identifiés : faire appel aux techniciens pour identifier ces articles et leur créer des fiches de stocks.
- Cas des articles avariés ou abîmés : ils doivent être mis de côté et inventoriés.

Dans tous les cas, les équipes d'inventaire doivent indiquer sur la fiche d'inventaire l'état de ces articles (vétuste, avariés,...). Ainsi la constatation de telles anomalies impliquerait, éventuellement, la constitution d'une provision qui ne sera définitivement prononcée qu'après avis d'une commission instituée à cet effet et approuvée par la direction générale.

3. Centralisation et Contrôle de l'inventaire**a. Après comptage**

Toutes les fiches des articles inventoriés doivent être remises au responsable de l'inventaire

Le responsable vérifie que tous les articles ont été inventoriés et que les fiches sont signées et visées par les superviseurs.

Le responsable du magasin recevra un état des exceptions par famille, après le comptage, en vue de présenter les justifications des écarts constatés et ce dans un délai fixé.

b. Procédure à effectuer en cas d'inventaire à une date différente du 31-12-2013

Le comptage aura lieu les 27,28 et 29 décembre 2013. En conséquence les Quantités au 31/12/2013 seront égales aux quantités du jour de l'inventaire augmentées des entrées et diminuées des sorties.

Un état détaillé des stocks au 31/12/2013 doit être établi sur la base des fiches.

c. Rapport annuel d'inventaire et procès-verbal de l'inventaire

Ce rapport établi par le superviseur comprend :

- Une description et un compte rendu du déroulement effectif de l'inventaire.
- Les difficultés rencontrées et les solutions adoptées.

- Des propositions de mesures à prendre pour faciliter et améliorer les prises d'inventaires à venir.

Le procès-verbal de l'inventaire physique des stocks est signé par le superviseur et les équipes d'inventaires.

⇔ **Constats et recommandations après inventaire :**

Nos constats et recommandations sur le déroulement de l'inventaire des stocks sont synthétisés dans le tableau suivant :

Tableau récapitulatif des constats et recommandations de l'inventaire physique

Constats	Anomalies	Recommandations
Suite à l'indisponibilité d'une personne planifiée et censée rejoindre l'équipe de comptage, la direction financière a procédé à son remplacement. Le remplaçant était informé, sur place, sur la procédure d'inventaire.	Non formation de l'intervenant à l'inventaire physique	Formation et information sur la procédure d'inventaire physique avant l'opération d'inventaire
Les mouvements du stock ont été arrêtés pendant l'opération d'inventaire	Non	Non
Les feuilles de comptage sur lesquels figure le nom de l'agent qui a fait le comptage ne portent aucune signature.	Fiche de Signature de comptage non signée par les responsables	chaque fiche de comptage par l'intervenant qui a effectué le comptage.
Un grand nombre de conditionnement cassé, et d'étiquettes manquant ou incomplètes.	Manque d'entretien dans les magasins de stockage.	Amélioration des conditions de conservation des produits d'aluminium.
Certains produits se trouvent au niveau du magasin et ne figurent pas au niveau de feuilles de comptage.	Pas d'exhaustivité	Rectifier les feuilles de comptage en ajoutant les articles omis.

II. Valorisation des stocks de JET ALU

1. Programme de travail de validation des stocks

- Pour les matières et marchandises vérifier à partir des factures fournisseurs que les prix de revient utilisés (calculés soit au prix moyen pondéré, soit selon la méthode premier entré - premier sorti) incluent bien les frais de transport, douane, etc,...
- Pour les produits semi-ouvrés, en cours ou finis :

a) vérifier que les coûts imputés à la production de l'année correspondent aux charges comptabilisées.

b) si les produits sont valorisés au prix de revient réel par produit, vérifier les clefs de répartition utilisées et refaire le calcul de certains prix de revient.

c) si les produits sont valorisés à partir de prix standard, analyser les écarts constatés et leur réincorporation. S'assurer que la méthode utilisée aboutit à une évolution des stocks au coût réel de production.

- Vérifier l'incidence dans le cas où il y a changement dans la méthode de valorisation des stocks et dans la méthode de calcul de la provision pour dépréciation des stocks. Calculer l'effet de ce changement sur :
 - les résultats de l'exercice,
 - la valeur des stocks inscrits au bilan.
- Comparer la valeur des stocks aux coûts des marchandises vendues pour les principales catégories de stocks (déterminer le "nombre de jours de vente en stocks").

Expliquer les variations par rapport aux périodes précédentes et par rapport à la politique de la société.

- Comparer le prix de revient des principales catégories de stocks avec leur prix de revient à la fin de l'exercice précédent. Expliquer les variations.
- Vérifier les calculs et les additions des états des stocks : s'assurer que les montants sont raisonnables.

2. Tests relatifs à la validation des stocks

■ Test de valorisation des entrées de stocks :

Date mouv.	Type mouv.	N° de pièce	Référence Tiers	Qté	PU	MT	Rapprochement*
08/11/2013	Blf	39466	SEPALUMIC MAROC SA	7,00	286,98	2008,83	√
19/12/2013	Blf	3814	ZERMO BOIS	10,045	9 333,33	93753,33	√
25/06/2013	Blf	47500	OREGON CANADIAN	4,00	254,61	1018,42	√
02/10/2013	Blf	39433	SEPALUMIC MAROC SA	3	286,98	860,93	√

Source : Test de valorisation des entrées de stocks ; Elaboré par l'auteur

Test de valorisation des entrées de stocks import

Date mouv.	Type mouv.	Désignation	Référence Tiers	Qté	PU	MT	Rapprochement*
15/10/2013	BLF	A3-MECANISME-4.76	DORMA FRANCE SA	11	54123,22	595355,42	√
12/04/2013	BLF	Meche Acier	ISO CHEMIE	20	51204,8	1024096	√

* avec le fichier des mouvements

Source : Test de valorisation des entrées de stocks import ; Elaboré par l'auteur

■ Test de vérification du coût de revient²¹

Dans ce test nous avons demandé au service de contrôle de gestion de nous remettre les factures relatifs à notre échantillonnage²², et nous avons rédigé une fiche de contrôle²³ afin de la pointer avec la facture²⁴, le fichier de mouvement de stock²⁵ et sur le calcul arithmétique.

Facture d'achat	Mouvement de stock	Calcul arithmétique
Quantité	Quantité	Prix d'achat
Prix unitaire	Prix unitaire	Total des frais
Transport		Coût de revient
Magasinage		

²¹Voir dans les annexes : Fiche de contrôle

²² Voir Annexe

²³ Voir Annexe

²⁴ Voir Annexe

²⁵ Voir Annexe

Surestaries		
Douanes		
Majoration		
Frais Bancaires		
Assurance		

Formules : Prix d'achat = Quantité * Prix unitaire

Coût de revient = Total des frais /Quantité

Conclusion :²⁶

1. Existence de toutes les factures
2. Existence mentions obligatoires sur la facture
3. Correcte comptabilisation en valeur
4. Comptabilisation sur la bonne période
5. Imputation dans le compte approprié

3. Dépréciation des stocks

✓ Objectifs :

✚ Les dispositions du CGNC

En application du principe de prudence, est retenue comme valeur comptable nette dans le bilan, la valeur d'entrée ou si elle lui est inférieure, la valeur actuelle. Si la valeur actuelle est inférieure à la valeur d'entrée, il est appliqué à cette dernière une correction en diminution sous forme d'une « provision pour dépréciation ».

✚ Les dispositions du PCSI

Compte tenu du mode de comptabilisation des couts de revient, le PCSI précise que l'évaluation des provisions pour dépréciations des stocks et en cours doit être calculée en respectant, notamment, le principe de prudence.

A ce titre, il est essentiel de vérifier que le cout des stocks reste constamment inférieur à la valeur probable de vente, frais de commercialisation déduite. Une comparaison périodique de ce cout avec les tarifs de vente pratiqués permet une appréciation rapide de la situation du bien en

²⁶ Voir la fiche de contrôle dans les annexes

stock. Pour être pris en considération, ce tarif doit exprimer la situation réelle du marché.

En cas de difficultés de vente de certains projets immobiliers, l'entreprise est tenue de s'assurer de l'opportunité de constater des provisions pour dépréciation des stocks.

✓ **Le programme de travail**

- S'assurer que la provision pour dépréciation des stocks en mauvais état, invendables ou à rotation lente est suffisante par :
 - Comparaison des quantités en stock avec les quantités de ventes budgétées pour l'exercice suivant, ou, si le budget n'est pas fait en quantités, avec les quantités vendues pendant l'exercice,
 - Discussion avec le service commercial concernant l'évolution des ventes et les commandes,
 - Discussion avec les services techniques et de production concernant les changements technologiques pouvant affecter les produits fabriqués,
 - Consultation des procès-verbaux du conseil d'administration pour les développements économiques pouvant affecter l'entreprise.

Vérifier que les stocks ne sont pas valorisés au-dessus de leur valeur de réalisation :

a) Matières : comparer avec le prix de remplacement,

b) Produits en cours : comparer avec le prix de vente prévisionnel moins coût de transformation,

c) Produits finis : comparer avec le prix de vente prévisionnel ou réel de l'exercice suivant.

- Vérifier la distinction, effectuée par l'entreprise, entre provision déductible et non déductible fiscalement.

ENREGISTREMENT COMPTABLE

- Vérifier le montant des stocks d'ouverture avec les comptes de l'exercice précédent.
- Pointer le montant des stocks, d'après l'état récapitulatif, avec la balance générale et les comptes annuels.

AUTRES CONTRÔLES

- Se renseigner pour savoir s'il y a des nantissements ou d'autres engagements sur les stocks.
- S'assurer que la couverture d'assurance sur les stocks est suffisante.
- S'assurer que les stocks en provenance des sociétés de groupe n'ont pas été achetés et valorisés à des prix différents de ceux en vigueur sur le marché. (Convention réglementées).

✓ **Test de provision de stock**

- Dans ce test il faut vérifier, pour les montants des stocks supérieurs à 100000 DH et qui n'ont connu aucun mouvement, la constatation de la provision.

- Le travail qu'on a effectué c'est de rapprocher le fichier de calcul de la provision des stocks du service contrôle de gestion avec le fichier mouvement de stocks, pour apprécier le caractère adéquat des provisions pour dépréciation des stocks excédentaires, obsolètes, à rotation lente ou endommagés.

Le tableau suivant représente le résultat du test, ces stocks ne sont pas pris en considération dans la constatation de la provision, mais il ne représente pas d'anomalie significative.

Test de la provision du stock de matière première 2013

REFERENCE	DESIGNATION	QTE	CMUP	MT HT
016-003-RAL9012	Ouvrant T Porte Lourde	1,00	532,59	532,59
100-190	Joint	67,00	5,34	357,78
1108-BRUT	Meneau Hauteur Brut	1	608,97	608,97
13-CHAMP	Poignee Meronier Champagne	1	241,67	241,67
20502	Joint Vitrage 6MM	75	9,79	734,25
2684-RAL100	Montant Lateral Renforce	1	425,87	425,87
2697-RAL1035	Dormant Seuil Avec Couvre Joint	1	267,24	267,24
37024	Embout d'huissierie EHZB PM	6	5,49998333	32,9999
4220-CHR	Dormant Sans Couvre Joint Chrome	3	328,11	984,33
433-RAL8019	H de Laison	5	141,51	707,55
4405-RAL8012	Traverse Intermediaire Rouge Mars	1	400,68	400,68
461-LB	Rail de Guidage de 20MM Laque	1	113,6	113,6
463-RAL7022	Seuil de Porte d'entree	3	202,18	606,54
520000-RAL491	Meneau Gris Sable	2	400	800
52109G-NOIR	Paumelle OF Dormant Gauche Noir	5	8,25	41,25
56258	Jeu Pince Passe Parole (3 Pieces)	8	120	960
615-NAT	Double Bequille Naturel	1	185	185
A20-090-RAL8940	Parclose Simple Vitrage Brun Givre	1	110	110
A3-11000099-	346270 RAL9010 Laque Blanc	2	625,73	1 251,46
A3-11000099-	357020 RAL9010 Laque Blanc	2	383,87	767,74
A3-11000099-	363920 RAL9010 Laque Blanc	10	1260,76	12 607,60
A3-11000099-	364650 RAL9010 Laque Blanc	3	1318,33	3 954,99
A3-20000000-	244381	2	18,28	36,56
A3-22482100	Joint de Vitrage 5 50+60+	30	11,52	345,6
A3-22505300	Vis Tete Bombe 4.8X50 RS28	64	1,31	83,84
A3-23943900	Gache 3PT	1	271,88	271,88
A3-26742200	Cache Usina BL ASS39	7	4,11	28,77
A3-27551800	Ferr OB 400D Avantec	2	466,3	932,6
A3-52514	Joint de Battue Evolution	1 500,00	3,6	5 400,00
A3-26742200	Cache Usina BL ASS39	7	4,11	28,77
A3-27551800	Ferr OB 400D Avantec	2	466,3	932,6
A3-52514	Joint de Battue Evolution	1 500,00	3,6	5 400,00
A3-COLLE-	Colle de Montage 310ML	4	156,25	625
A3-T3147	Support Cale Vitrage	4	1,4	5,6
A3-T31601626	Deflecteur 1626	10	0,73	7,3
A4-CUB6	Joint 6MM	210	12,5000429	2 625,01
A4-JET86	Plaque Interieure E24 70x37x4 JET86	550	7,5	4 125,00
LPO-3750005721	Tringle Plates a Rouleau	62	44,79	II. 776,98

Sourcé : Test de la provision du stock de matière première 2013 ; Elaboré par l'auteur

Conclusion du chapitre 3

Cette démarche a été élaborée conformément aux normes publiées par l'ordre des Experts comptables, qui rappelés le, sont conformes aux normes d'audit international.

Elle a été développée suivant l'ordre chronologique du déroulement de la mission afin de permettre à l'auditeur une application de la démarche dans les meilleures conditions ; à savoir :

- Prise de connaissance générale : les travaux à effectuer et les zones à lever ;
- Evaluation du contrôle interne : travaux à effectuer et délimitation des incidences des zones à risques ;
- Inventaire physique : condition de déroulement et travaux à effectuer ;
- Contrôle des comptes : dénouement des zones à risques ;
- Synthèse ; l'opinion de l'auditeur

D'après les tests effectués, l'opinion de l'auditeur est basé sur ces constats :

- Les entrées et les sorties de stock ne sont pas automatiquement saisies dans le système ce qui explique les écarts dégagés lors du rapprochement entre inventaire permanent et l'inventaire physique.
- Le report du stock de l'année dernière n'a pas été respecté, et les valeurs ont été modifiées manuellement, l'impact de ce fait sur la valeur du stock ne peut pas être quantifié vu la difficulté d'extraire l'information du système F111.
- Sur la base des travaux effectués et hormis les remarques ci-dessus, nous estimons que les comptes stock ne présentent pas d'anomalies significatives.

CONCLUSION

Vu le poids considérable que représentent les stocks dans l'actif d'une entreprise, ils constituent des enjeux majeurs à la fois pour les dirigeants et les commissaires aux comptes. Il appartient aux dirigeants de mettre en place des procédures et des contrôles fiables. Quant aux commissaires aux comptes, ils doivent examiner ces procédures et mettre en œuvre par la suite les diligences nécessaires afin que les états financiers reflètent l'image fidèle de l'entreprise.

Par ailleurs, les problématiques liées aux stocks sont nombreuses et très complexes.

Toutefois, le plus important, c'est de pouvoir disposer de système de contrôle interne permettant de vérifier l'exhaustivité, l'exactitude et le caractère réel des enregistrements opérés. Ainsi, il est nécessaire pour l'entreprise de repérer des outils efficaces et de les mettre en place afin d'assurer une certaine crédibilité par rapport aux informations financières qui seront diffusées. Sachant que le risque zéro n'est qu'une illusion, n'est-il pas nécessaire de réfléchir à d'autres moyens d'échantillonnage plus poussés et plus efficaces afin de réduire le risque d'audit ?

L'appréciation des risques attachés à l'organisation générale de l'entreprise et à ses articles doit permettre la mise en place de techniques d'évaluation et de contrôle fiables. Les travaux du commissaire aux comptes devraient lui permettre de contrecarrer toutes les difficultés auxquelles il est confronté. Cependant, il doit éviter que sa responsabilité soit engagée pour insuffisance de diligences comme la méconnaissance de l'entreprise et de ses produits, des contrôles insuffisants concernant l'évaluation des stocks, ainsi le non maîtrise des spécificités du secteur.

Il convient tout de même de préciser que l'auditeur n'a pas pour mission de certifier une fidélité absolue, ce qui n'est pas possible en réalité, mais plutôt il donne une opinion sur la conformité des comptes avec les lois et sur leur aptitude à traduire l'image fidèle de l'entreprise.

L'objectif de ce mémoire a été donc de mettre à la disposition des auditeurs et des professionnels comptables de manière générale, conseillers externes ou auditeurs internes, un support documentaire synthétique leur permettant de prendre connaissance des spécificités comptables et fiscales du secteur et des risques inhérents y afférents ainsi qu'un ensemble de programmes de travail permettant d'adapter la démarche d'audit des stocks aux risques induits par la forte personnalité de ce secteur.

Conformément à la mission de commissariat aux comptes, nous avons procédé, avec l'équipe des auditeurs, à l'audit des états de synthèse de la société Jet alu, pour aboutir à la certification de cette société.

Concernant le cycle stock, et suite aux constats et recommandations établis en conclusion d'audit, la société JET ALU devrait globalement procéder à :

- Mettre en application les améliorations proposées au niveau des recommandations d'audit en termes de contrôle interne, d'inventaire physique, et de valorisation des stocks.
- Maintenir constamment les produits d'aluminium dans de meilleures conditions de stockage dans le but de préserver la qualité des produits jusqu'à la date de péremption.
- Renforcer les mesures de contrôle d'accès aux dépôts de stockage pour couvrir les risques de vol.

Et suite à ma participation à l'audit des stocks au sein de la société JET ALU, mon appréciation personnelle s'articule autour de deux axes : d'abord les points forts de la société, qui sont la bonne organisation des fonctions, coordination entre les services, l'utilisation d'outils modernes de gestion malgré la complexité de l'activité.


Toutefois, il est à noter qu'il serait souhaitable d'avoir un service autonome de gestion des déchets, ainsi que de mettre en place une technique d'élimination des déchets d'aluminium contribuant à la protection de l'environnement, telle que l'incinération.


BIBLIOGRAPHIE


Publications légales :

- Code général des impôts
- Code général de la normalisation comptable
- Plan comptable sectoriel immobilier

Mémoires :

 Adama DIALLO, «Audit Des Stocks Adapté Au Secteur Immobilier : Particularités et Démarche », Mémoire de fin d'études pour l'obtention du diplôme du cycle normal de l'ISCAE, 2010-2011.


 Manar FADRIQ, « le secteur du bâtiment et travaux publics au Maroc : proposition d'adaptation de la démarche d'audit aux spécificités comptables et fiscales du secteur », mémoire présenté pour l'obtention du diplôme national d'expert-comptable. Novembre 2005.


 Sara EL OTMANI, « Spécificités de l'audit financier du secteur immobilier » Mémoire pour l'obtention du diplôme du cycle normal de l'ISCAE.2010/2011.


D'autres publications :


Note de conjoncture n°22 • inac-hcp • juillet 2013


Ouvrages :

 LACOLARD Vincent, Pratiquer l'audit à valeur ajoutée, chapitre1 : l'audit à valeur ajoutée, pourquoi et comment ?, édition afnor, pages 75-85

 LAHYANI Mohamed, Expert-comptable diplômé commissaire aux comptes, l'audit pour tous Références et analyses, chapitre 2 : composants du contrôle interne, édition AL MADARISS Casablanca, pages 153-158.

 LEENDERS, FEARON, NOLLET, La gestion des approvisionnements et des matières, chapitre 6, édition Gaëtan & Morin, pages 305 - 310.

 LEMANT Olivier, de l'Institut Français des Auditeurs Consultants Internes, La conduite d'une mission d'audit interne, chapitre 3, d'édition Clet et Dunod, pages 201 - 205.

 L.KILLEEN, traduit par F.GUILLON, les techniques de gestion des stocks, chapitre 2 , Edition Bordas Management, pages 150 – 153.

WEBOGRAPHIE

 <http://fr.slideshare.net/MoradAbouAbdillah/9audit-des-stocks>

consulté le 28/04/2014.

 <http://fr.slideshare.net/ZAIDMEZIANI/LA-RGULARISATION-DES-STOCKS>

consulté le 28/04/2014.

 <http://fr.slideshare.net/hassan1488/variation-des-stocks-et-rsultat-9891922>

consulté le 26/04/2014.

 http://www.aunege.eu/ressources/CDG_Nan2-002/res/lecon_1_8

consulté le 24/04/2014.

 http://www.aunege.eu/ressources/CDG_Nan2-002/res/lecon_1_8.pdf

consulté le 20/04/2014.

 <http://www.logistiqueconseil.org/Articles/Entrepot-magasin/Inventaires.htm>

consulté le 16/04/2014.

 <http://fr.slideshare.net/marwouabensalem/inventaire-processus>

consulté le 12/04/2014.

 <http://www.jetalu.ma/index.php>

consulté le 30/03/2014.

 <http://helid.digicollection.org/en/d/Js3018f/15.5.html>

consulté le 26/03/2014.

 http://deliver.jsi.com/dlvr_content/resources/allpubs/guidelines/GuidStorEsse_Pock_FR.pdf

consulté le 28/05/2014.

 <http://www.amrae.fr/docs/MR/rencontres/nantes-2007/a8documentcommun.pdf>

consulté le 23/05/2014.

ANNEXES

Annexe 1 : Organigramme de IFAC

Annexe 2 : Extrait de mouvement de stock

Annexe 3 : Test de valorisation des entrées de stocks

Annexe 4 : Liste préliminaire des dossiers demandés

Annexe 5 : Base de calcul de la provision stock 2013

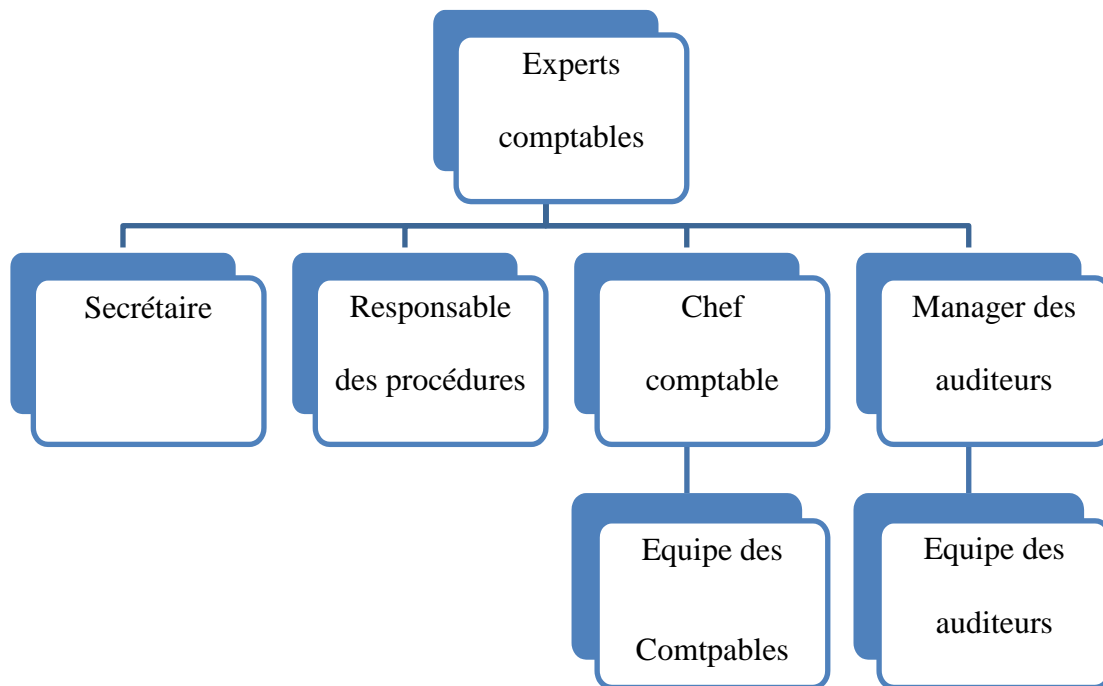
Annexe 6 : Fiche de contrôle

Annexe 7 : Questionnaire du contrôle interne- cycle stocks

Annexe 8 : Questionnaire de validation de la procédure d'inventaire
physique des stocks

Annexe 9 : Grille de séparation des fonctions – cycle stock

ORGANIGRAMME DE IFAC



MOUVEMENTS DE STOCK

Date mouv.	Type mouv.	N° de pièce	Référence Tiers	Quantités en stock		C.M.U.P. unitaire	Stock permanent
					Solde		
25/03/2013	Blf	32664	SEPALUMIC MAROC SA	500	575	18,3	10522,5
09/04/2013	Blf	33246	SEPALUMIC MAROC SA	500	500	18,3	9150
17/04/2013	Blf	33245	SEPALUMIC MAROC SA	500	700	18,3	12810
14/05/2013	Blf	34473	SEPALUMIC MAROC SA	500	834	18,3	15262,2
11/07/2013	Blf	37090	SEPALUMIC MAROC SA	1 000,00	1 354,00	18,3	24778,2
02/02/2013	Blf	31433	SEPALUMIC MAROC SA	500	990	10,5	10 395,00
01/03/2013	Blf	31460	SEPALUMIC MAROC SA	500	1 090,00	10,5	11445
04/03/2013	Blf	32008	SEPALUMIC MAROC SA	500	1 490,00	10,5	15645
01/04/2013	Blf	33021	SEPALUMIC MAROC SA	1 000,00	1 990,00	10,5	20895
27/04/2013	Blf	33022	SEPALUMIC MAROC SA	1 500,00	1 990,00	10,5	20895
12/03/2013	Blf	32211	SEPALUMIC MAROC SA	15	15	233,81	3507,15
21/06/2013	Blf	35504	SEPALUMIC MAROC SA	20	34	233,81	7949,54
02/10/2013	Blf	39433	SEPALUMIC MAROC SA	10	39	233,81	9118,59
05/06/2013	Blf	35464	SEPALUMIC MAROC SA	3	3	254,57	763,71
02/10/2013	Blf	39433	SEPALUMIC MAROC SA	6	8	254,573	2036,584
08/11/2013	Blf	39466	SEPALUMIC MAROC SA	4	12	254,573	3054,876
11/05/2013	Blf	21453	SEPALUMIC MAROC SA	5 000,00	5 740,00	22,233	127 652,16
12/06/2013	Blf	20132134	SEPALUMIC MAROC SA	5 000,00	9 497,00	22,284	211 428,96

N.B : Ce tableau présente l'échantillon de contrôle.

TEST DE VALORISATION DES ENTREES DE STOCKS

Date mouv.	Type mouv.	N° de pièce	Référence Tiers	Qté	PU	MT	Rapprochement avec le fichier des mouvements
08/11/2013	Blf	39466	SEPALUMIC MAROC	7,00	286,975714	2008,83	√
19/12/2013	Blf	3814	ZERMO BOIS	10,045	9333,333	93753,33	√
25/06/2013	Blf	47500	OREGON CANADIAN FOREST PRODUCT	4,00	254,605	1018,42	√
02/10/2013	Blf	39433	SEPALUMIC MAROC	3	286,976667	860,93	√

STOCKS IMPORT

Date mouv.	Type mouv.	Désignation	Référence Tiers	Qté	PU	MT	Rapprochement avec le fichier des mouvements
15/10/2013	BLF	A3-MECANISME	DORMA FRANCE SA	11	5412	595355,	√

INVENTAIRE PHYSIQUE DES STOCKS AU 27-28 ET 29 DECEMBRE 2013

Reference	Designation	inv	30 & 31	qté	CMUP	MONT ANT HT	
A2-A55-33- RAL1247	Lame A55 Marron A 5.80	11 720,00		11 720,00	48,51	568 529,18	aluminium
MECANISME-	Mecanisme 4760MM	23,00		23,00	20 494,01	471 362,13	accessoires
A9-FER- HEA500-12ML	Fer HEA 500 en 12ML	33,00		33,00	13 880,77	458 065,38	metal + tole
A3-V0A31.0- 390W	Subass Batterie Electronique		5,00	5,00	58 419,32	292 096,61	achat de marchandises
A3-BANDE- AD10.1X4	Bande d'etancheite	7 410,00		7 410,00	39,16	290 198,58	consommas bles
A2-12279- RAL8019	Lame Pour Volet Roulant	2 256,00		2 256,00	118,87	268 161,70	aluminium
A5-TRES- N255X186X8	Trespa Meteon Ame	115,00		115,00	2 181,29	250 848,49	bois + porte
A11-ECS-280P	Panneaux Solaires ECS-	200,00		200,00	1 192,92	238 583,28	achat de marchandises
TR200X80X5- NOIR	Tube Rectangle	205,00		205,00	1 125,73	230 774,60	aluminium
A5F305X130X1 2F7961	Formica Marber	130,00		130,00	1 636,00	212 680,54	bois + porte
CAILLBOTIS- GALV-M2	Caillebotis Galvanise	434,15		434,15	410,00	178 001,50	ACCESS OIRES
A3- MECANISME-	Mecanisme 4978MM	10,00		10,00	16 527,20	165 272,00	accessoires
HYDRO-IG- 1370	Chemin de Roulement	2 900,00		2 900,00	55,14	159 902,84	aluminium
A5-	Stratidecore Chene Naturel	282,00	-1,00	281,00	568,24	159 676,56	bois + porte
A5-F235X	Formica MAT	480,00		480,00	325,93	156 447,23	bois + porte
738301-NAT	Joint de	2 593,00		2 593,00	60,09	155 800,89	aluminium
A2- HYDRO4303-	Montant Laque Blanc (286,00		286,00	531,58	152 030,51	aluminium
TOLEALU300 X150X2.0	Tole Aluminium	243,00		243,00	621,82	151 103,23	METAL + TOLE

Source :JET A

LISTE PRELIMINAIRE DES DOSSIERS DEMANDES

Date	Type mou v.		Reference	Referen ce Tiers	Qté	CMUP	Stock permanent
26/09/2013	BLF	E003	A2-A55-33- RAL1247	ALUPLE X SL	11 729	48,51	568 965,77
09/10/2013	BLF	8004	A3-MECANISME- 4.76	DORMA FRANCE SA	23	20 494,01	471 362,13
14/12/2013	BLF	C1308	A9-FER-HEA500- 12ML	LONGOF ER	10	13 950,00	139 500,00
28/11/2013	Bif	E0030	A2-A45-31-LB	ALUPLE X SL	3000,	31,4565	479 191,94
31/12/2013	Bif	86071	A3-V0A31.0-390W	POWER- ONE	2,00	58 419,32	408935,247
31/12/2013	Bif	86071	A3-V0A31.0-390W	POWER- ONE	3,00	58 419,32	292 096,61
11/09/2013	Bif	48534	A3-BANDE- AD10.1X4	ISO CHIMIE GMBH	7 200,0 0	38,389	313 696,44
04/07/2013	Bif	10130	A2-12279- RAL8019	TUNISIE	2 445,0 0	118,866	290 627,37
16/07/2013	Bif	42480 09	A5-TRES- N255X186X8	TRESPA INTERN AT	400,0 0	2 173,82	887 785,52
07/09/2013	Bif	30708J A	A11-ECS-280P	ECSOLA R	200	1 192,92	238 583,28
23/12/2013	Bif	33010 865	TR200X80X5- NOIR	FERPINT A	168	1 093,89	307 324,23
23/12/2013	Bif	33010 814	TR200X80X5- NOIR	FERPINT A	105	1 176,67	123 550,04
27/09/2013	Bif	65841 513	A5F305X130X12 F7961	FORMIC A	12	1 778,42	212 680,54

BASE DE CALCUL DE LA PROVISION STOCK 2013

REFERENCE	DESIGNATION	QTE	CMUP	MT HT	Etat	Provision
00-04	Roue Rouge	2,00	180,79	361,58	Plus que 3 ans	271,19
002-	Verrou Bronze	20,00	39,44	788,80	Plus que 3 ans	591,60
002-	Verrou Laque	12,00	11,26	135,12	Plus que 3 ans	101,34
002-18	Verrou Naturel	17,00	58,83	1 000,11	2 ans	750,08
002-6	Gache	363,00	10,07	3 655,41	Plus de 2 ans	2 741,56
002-65	Gache	59,00	10,07	594,13	Plus que 3 ans	445,60
003-040-NAT	Double	4,00	166,83	667,32	Plus que 3 ans	500,49
003-100	Equerre	8,00	5,00	40,00	Plus que 3 ans	30,00
003-215-BZ	Paumelle de Porte Reglable Bronze	3,00	115,43	346,29	Plus que 3 ans	259,72
003-215-NAT	Paumelle de Porte Reglable Naturel	26,00	105,00	2 730,00	Plus que 3 ans	2 047,50
003-235-RAL6727	Paumelle OB Speciale Vert Antique	23,00	104,39	2 400,97	Plus de 2 ans	1 800,73

***Extrait de calcul de la provision su service de control de gestion**

FICHE DE CONTRÔLE

QUESTIONNAIRE DU CONTROLE INTERNE- CYCLE STOCKS

Cycle	O	N	N/A	RE	Commentaire
<p>Au vu de la grille de séparation des tâches des fonctions peut-on conclure qu'il n'existe pas d'incompatibilité susceptible de remettre en cause la fiabilité des contrôles ?</p> <p>Suivi des mouvements de stocks</p> <p>Les mouvements de stock suivants sont-ils saisis sur des documents standards au moment où ils ont lieu :</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Réception ? ◆ Retours éventuels au fournisseur ? ◆ Transfert vers la production ? ◆ Transfert inter-ateliers ? ◆ Transfert d la production vers les magasins de produits finis ? ◆ Expédition ? <p>Ces documents sont-ils :</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ Pré-numérotés ? ◆ Utilisés systématiquement pour mettre à jour les fiches de stocks ? ◆ Utilisés pour mouvementer le 					
<p>Toute réponse négative doit être</p>					
<p>O : Oui N : Non N/A : Non Applicable Réf : Référence FT : Feuille de Tête</p>					

Cycle	O	N	N/A	REF FT	Commentaires
<p>Existe-t-il un moyen efficace de s'assurer que chaque production journalière a été entrée en inventaire permanent ? (confrontation par référence des quantités produites avec les entrées en stocks)</p> <p>A chaque fin e stade du processus de fabrication, une déclaration de production est-elle émise et saisie pour mettre à jour l'inventaire permanent ?</p> <p>Les sorties du magasin des produits finis ne peuvent-elles pas être faites par d'autres personnes que celles gérant ce stock ?</p> <p>Pour chaque mouvement de l'inventaire permanent est-il possible de connaître :</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ La nature de la transaction (sortie, transfert vers l'atelier suivant, ajustement de stocks, mise au rebut) 					
Toute réponse négative doit être					
<p>O : Oui N : Non N/A : Non Applicable Réf : Référence FT : Feuille de Tête</p>					

QUESTIONNAIRE DE VALIDATION DE LA PROCEDURE D'INVENTAIRE PHYSIQUE DES STOCKS

Cycle	O	N	N/A	REF FT	Commentaire
Identification <ul style="list-style-type: none"> ▪ Adresse du site de stockage : ▪ Date de l'inventaire physique : ▪ Date et heure de l'observation : 					
Avant l'inventaire : revue des instructions et de la procédure d'inventaire <ul style="list-style-type: none"> ◆ Les instructions d'inventaire ont-elles été revues et approuvées par un responsable, indépendant de la logistique et l'enregistrement des stocks ? ◆ Les instructions ont-elles bien été distribuées au personnel approprié ? ◆ La personne responsable de la supervision du comptage 					
Toute réponse négative doit être					
O : Oui N : Non N/A : Non Applicable Réf : Référence FT : Feuille de Tête					

Cycle Stock	O	N	N/A	REF FT	Commentaires
<ul style="list-style-type: none"> ◆ Tous les lieux de stockage sont-ils pris en compte dans la procédure ? ◆ Y'a-t-il un comptage complet au moins une fois par an ? ◆ Les zones concernées par l'inventaire sont-elles correctement identifiées et délimitées ? ◆ Les modalités de coopération avec les auditeurs externes sont-elles définies dans les instructions d'inventaire ? ◆ La préparation des articles à inventorier est-elle invoquée ? ◆ Y'a-t-il une description précise des articles plus difficiles à identifier (unité de mesure..) ? 					
Toute réponse négative doit être commentée					
O : Oui N : Non N/A : Non Applicable Réf : Référence FT : Feuille de Tête					

GRILLE DE SEPARATION DES FONCTIONS – CYCLE STOCK

Fonctions	Personnel concerné							
	PN							
1. Magasin								
2. Réception								
3. Expédition								
4. Comptabilisation								
5. Tenue de l'inventaire permanent								
6. Responsable de l'inventaire permanent								
7. Rapprochement de l'inventaire physique avec l'inventaire permanent								
8. Approbation des ajustements après inventaire								
9. Rapport des stocks obsolètes, inutilisables								
10. Autorisation de cession des stocks détériorés ou inutilisables								
11. Rapprochement comptabilité générale et la comptabilité analytique.								
12. Définition du prix de revient								
13. Comparaison entre le prix de revient et le prix de vente								
Conclusion								
P : 1 ^{er} caractère du prénom N : 1 ^{er} caractère du nom								

TABLE DE MATIERE

Dédicaces	5
Remerciement.....	6
Introduction	8
CHAPITRE PRELIMINAIRE : GENERALITES SUR LES CONCEPTS DE BASE.....	10
Section 1 : Présentation générale du secteur	11
1. Classification entre chantiers de bâtiment et chantiers de travaux publics	11
2. Segments du secteur	12
3. Les intervenants du secteur :	15
Section 2 : Présentation du métier d'audit	16
1. Définitions de l'audit	17
2. Les objectifs ou les assertions d'audit	17
3. Distinction de l'audit avec les disciplines voisines	18
Section 3 : Rappels des concepts de base sur les stocks	20
1. Définition.....	20
2. Typologie des stocks	21
3. Particularités des stocks.....	22
CHAPITRE 1 : SPECIFICITES DU SECTEUR DU BATIMENT ET TRAVAUX PUBLICS	24
Section 1 : Spécificités économiques et juridiques du secteur du BTP	25
I. Le cadre économique	25
1. L'inexistence de standards et la présence d'aléas.....	25
2. La durée du contrat	26
II. Le cadre juridique.....	26
1. Classification des marchés de travaux.....	27
2. Le régime spécial des responsabilités.....	28

Section 2 : Spécificités de l’audit comptable du BTP	30
I. Les apports du plan comptable sectoriel immobilier	30
1. Au niveau du fond	30
2. Au niveau de forme	37
II. Les spécificités comptables	39
1. Les différentes méthodes d'enregistrement comptables des contrats à long terme	39
2. Evaluation des travaux en cours	40
3. La constatation des provisions pour perte à stade et à terminaison	43
III. Les spécificités fiscales	44
1. Chiffre d’affaires imposable :	44
2. Approvisionnement	46
3. Travaux en cours (TEC)	46
Section 3 : Zones de risques de l’audit dans le BTP	48
I. Risques Comptables	48
1. Risques liés à l’utilisation de la méthode à l’avancement	48
2. Difficultés liées à l’évaluation des en cours	50
3. Le Matériel : composant souvent significatif du prix de revient du chantier	51
4. Le risque lié à la comptabilisation du chiffre d’affaires	53
II. Risques Economiques et juridiques.....	55
1. Risques liés à la nature de la clientèle	55
2. Risques liés à la décentralisation géographique	55
3. Risques liés aux caractéristiques juridiques des contrats	56
III. Risques Sociaux.....	57
1. Dispositions particulières relatives à l’emploi temporaire	57
2. Risques liés au non application des règles d’embauche	58
3. Risques liés à la réduction du temps de travail.....	59

4. Obligations liées à la santé et à la sécurité des travailleurs	59
CHAPITRE 2 : AUDIT DES STOCKS DANS LE SECTEUR DU BTP	60
Section 1 : Audit du cycle stocks	62
I. Les stocks dans le processus d'audit.....	62
1. Le processus de stockage.....	62
2. Points de contrôle de l'auditeur.....	63
II. Les objectifs de l'audit des stocks.....	64
1. Présentation des objectifs	64
2. Les principes de l'audit des stocks	65
III. Les risques de l'audit des stocks.....	66
1. Les risques liés au sous-processus de réception de la livraison	66
2. Les risques liés à la gestion des stocks	67
3. Autres risques	67
Section 2 : Audit des stocks dans le BTP.....	68
I. Les spécificités des stocks dans le BTP	69
1. Les stocks de biens immobiliers incluent le coût complet :	69
2. La constitution des stocks.....	69
II. Zones de risque d'audit des stocks du BTP	70
1. Dépréciation des stocks	70
2. Incorporation des charges financières au coût de production.....	70
3. Autres risques	70
III. Approche d'audit adaptée aux spécificités du secteur.....	72
1. Orientation et planification de la mission.....	72
2. Evaluation du contrôle interne :.....	73
3. Contrôle des comptes.....	74
Section 3 : La démarche d'audit des stocks	75

I.	Prise de connaissance	76
1.	L'Objectif de la prise de connaissance	76
2.	Intervention de l'auditeur en matière de stock	76
II.	Le contrôle interne	77
1.	Son Objectif :.....	77
2.	Evaluation du CI :.....	77
3.	L'évaluation des risques :	78
III.	Réalisation de l'audit :.....	78
1.	Les grandes phases de l'audit des stocks.....	79
2.	Les contrôles relatifs à chaque phase.....	79
3.	Conclusion d'audit :.....	81
	CHAPITRE 3 : ETUDE DE CAS « JET ALU »	82
	Section 1 : Prise de connaissance générale de la société.....	84
I.	Présentation générale de jet alu Maroc sa	84
1.	Renseignements à caractère général	84
2.	Historique de Jet Alu Maroc SA.....	87
3.	Filiales de Jet Alu Maroc SA.....	89
II.	Activité de JET ALU Maroc sa.....	89
1.	Organisation Jet Alu Maroc SA.....	89
2.	Activité de Jet Alu Maroc SA.....	90
3.	Secteurs d'activité de Jet Alu Maroc SA.....	92
	Section 2 : Contrôle interne des stocks	95
I.	Appréciation du contrôle interne.....	95
1.	Prise de connaissance du dispositif de contrôle interne	95
2.	Contrôles généraux et spécifiques	96
3.	Test de contrôle sur le respect de la procédure achat-stock de MP et fournitures	97

II. Evaluation du contrôle interne	102
1. Evaluation préliminaire du contrôle interne	102
2. Evaluation définitive du contrôle interne	104
Section 3 : Contrôle des comptes des stocks	104
I. Inventaire physique :	105
1. Opérations préalables à la prise d'inventaire.....	105
2. Déroulement de l'inventaire physique.....	107
3. Centralisation et Contrôle de l'inventaire.....	108
II. Valorisation des stocks de JET ALU	109
1. Programme de travail de validation des stocks	109
2. Tests relatifs à la validation des stocks.....	111
3. Dépréciation des stocks	112
CONCLUSION	117
BIBLIOGRAPHIE.....	119
WEBOGRAPHIE	120
ANNEXES.....	121