



Master/Master spécialisé :

MSFE/FFE

Exposé sous le thème :

Audit du cycle Achats- Fournisseurs

Réalisé par :

À l'attention de :

Amine BOUDIR

Mme. GHAZLANE

Abdelhakim BELEKBIR

Mohamed NEJJARI

Houda BENMANSOUR

Salma ZEROUALI

Abdeltif ARHAZAZ



Année Universitaire : 2009/2010

Plan

Introduction

I. généralités sur le cycle achats fournisseurs

- 1. description du cycle achats-fournisseurs**
- 2. principes comptables relatifs au cycle**
- 3. fonctionnement du cycle achats-fournisseurs**

II. audit du cycle achat fournisseur

- 1. objectifs du contrôle interne**
- 2. une première évaluation du cycle à travers le contrôle interne**
- 3. tests de permanence et évaluation définitive**
- 4. examen des comptes**

Conclusion

Introduction

« **MIEUX ACHETER POUR MIEUX VENDRE** », mieux acheter suppose une parfaite maîtrise du processus d'approvisionnement par l'entreprise afin de disposer de la meilleure matière première et/ou marchandises résultante d'une sélection antérieure des fournisseurs.

De ce fait, le cycle achat fournisseurs revêt un caractère vital pour l'entreprise sans lequel une estimation exacte de ses besoins ne peut être faite !

L'entreprise ne peut maîtriser son activité en amont et en aval qu'avec une meilleure prospection de son marché, une bonne sélection de ses fournisseurs avec un planning scrupuleusement établi permettant de canaliser l'ensemble des informations dont elle dispose vers l'étude, l'analyse et la schématisation de ces dernières pour une utilisation fiable et simplifiée.

I. généralités sur le cycle achats-fournisseurs

L'examen de chaque cycle passe par une prise de connaissance effectuée par la consultation des manuels de procédures internes à l'entreprise et par des entretiens avec chaque membre du personnel de l'entreprise ayant un rôle dans le déroulement du cycle concerné.

Le but est de connaître la réalité concrète des circuits d'informations et des données depuis l'existence d'une transaction avec un tiers jusqu'à sa saisie comptable et sa restitution dans les comptes. Les entretiens pourront concerner tous les niveaux hiérarchiques.

1. description du cycle achats-fournisseurs »

En ce qui concerne le cycle « achats/fournisseurs », on rencontre dans le cadre d'un bon contrôle interne différents services qui interviennent.

Les services intervenants dans le cycle « achats -fournisseurs »

Services initiateurs de la commande : Ils émettent des « demandes d'achats » dans des limites strictement définies, mais ils ne peuvent les envoyer directement aux fournisseurs.

Audit du cycle Achats Fournisseurs
2009-2010

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

Service Réception : il s'assure de la conformité de la livraison avec la commande.

Service Stocks : il reçoit la marchandise du service « Réception » et fait les enregistrements correspondants.

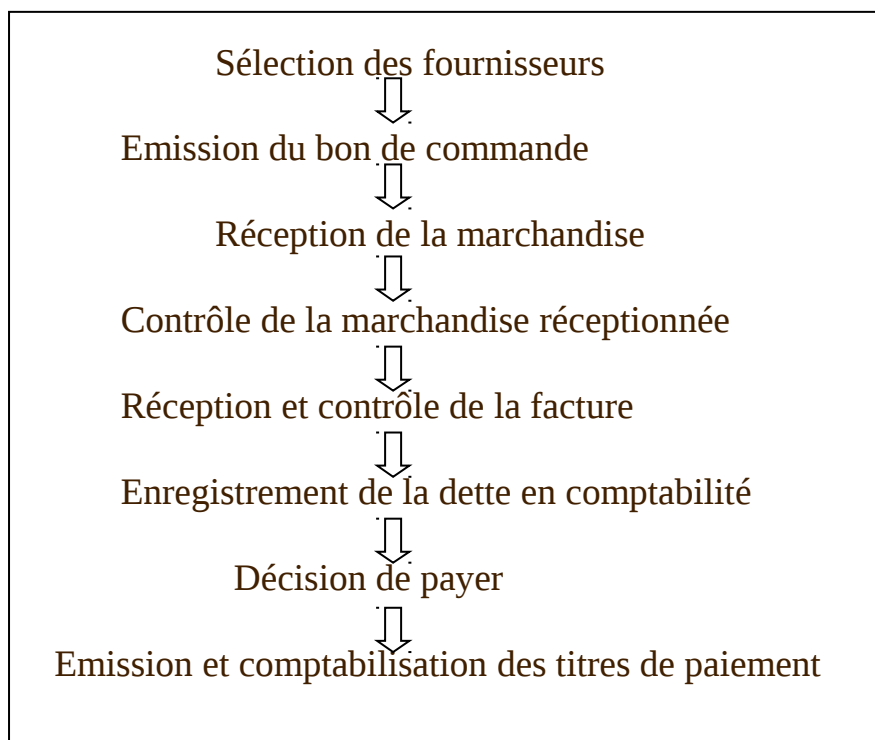
Service Comptable : il enregistre les factures lorsque celles-ci ont été approuvées.

Service Trésorerie : il met la facture en paiement en s'assurant de son approbation par les personnes compétentes.

Alors on remarque qu'il y a plusieurs services qui peuvent intervenir dans le cycle achats/fournisseurs, mais l'énumération de ces services reste en fonction de l'organisation et de la structure de la société.

L'objectif de déterminer les services intervenants est de pouvoir vérifier la séparation des fonctions l'un des principes du contrôle interne.

On peut donc décomposer le cycle achats-fournisseurs dans lequel interviennent ces services de la manière suivante :



On peut résumer ces différentes étapes du processus d'achat dans quatre grandes phases, à savoir :

- déclenchement de la commande;
- acceptation et traitement des livraisons;
- enregistrements des dettes;
- paiement des factures.

2. Principes comptables relatifs à ces opérations

L'opération d'achat créant une situation réciproque par rapport à l'opération de ventes, on remarquera les similitudes entre les principes comptables relatifs à ces deux types d'opérations. Toutefois, en application du principe de prudence, les charges probables sont constatées, alors que, au contraire, les produits sont constatés uniquement lorsqu'ils sont certains.

Date d'enregistrement des dettes en comptabilité

L'enregistrement des dettes (et des charges qui en sont la contrepartie) s'effectue en général lors de l'exécution du contrat.

En principe, l'achat d'un bien ou d'un service est juridiquement réalisé dès que les parties sont d'accord sur les choses et sur les prix, toutefois ; l'acheteur ne devient redevable du prix et la dette ne devient certaine que lors du transfert de propriété du bien ou de la fourniture de la prestation. En pratique, l'exécution de l'obligation de livrer ou de fournir détermine le moment de la comptabilisation de l'achat ou du service. L'enregistrement peut être fait :

- soit lors de la réception des marchandises ou la constatation du service rendu par une écriture débitant le compte de charge concerné et créditant un compte de régularisation ;
- soit, par simplification, à la réception de la facture établie par le fournisseur, la situation étant régularisée à la clôture de l'exercice lorsqu'un délai existe entre la livraison et la réception de la facture.

Montant à enregistrer

Les charges sont à comptabiliser pour leur montant hors TVA déductible.

Rattachement à l'exercice des charges d'exploitation consommées

Pour la détermination du résultat, les charges doivent être rattachées à l'exercice (ou période) auquel elles correspondent, c'est-à-dire au cours duquel elles sont utilisées ou consommées pour dégager un revenu, et non pas à celui au cours duquel elles se matérialisent (facturation ou paiement).

Il en résulte les conséquences suivantes à la clôture de chaque exercice :

- Les charges ne correspondant pas à des consommations de l'exercice (charges payées ou comptabilisées d'avance) doivent être soustraites des charges de l'exercice par l'intermédiaire du compte de régularisation-actif.
- Les consommations (ou les réceptions de marchandises) de l'exercice non comptabilisés au cours de l'exercice pour des raisons diverses (en particulier, factures non reçues) constituent des charges à payer qu'il convient d'inclure dans les charges de l'exercice par l'intermédiaire d'un compte de régularisation-passif.
- Les charges reportées ne sont pas comprises dans les charges de l'exercice. En effet, elles concernent des services déjà rendus, mais dont les effets doivent se faire sentir sur les exercices ultérieurs. Ces charges reportées sont normalement comptabilisées dans les frais d'établissement et rattachées aux charges d'exploitation par le processus de l'amortissement.

Le rattachement des charges d'exploitation à un exercice, hormis le cas où il s'effectue par le processus de l'amortissement, peut se faire soit par l'inscription au compte du créancier, soit par l'inscription dans un compte de régularisation, soit enfin par l'inscription dans un compte de provision.

3. fonctionnement du cycle achats-fournisseurs

Les développements précédents nous ont permis de décrire les obligations de l'entreprise. L'auditeur est tenu de comprendre en profondeur ces obligations afin de connaître, avant même d'intervenir, les difficultés que peut rencontrer l'entreprise.

Les comptes d'achat:

Le PCGE prévoit les comptes principaux suivants :

611 Achats revendus de marchandises

6111 Achat de marchandises "Groupe A"

6112 Achat de marchandises "Groupe B"

6114 Variation de stocks de marchandises

6118 Achats revendus de marchandises des exercices antérieurs

6119 RRR obtenus sur achats de marchandises

612 Achats consommés de matières et fournitures

6121 Achats de matières premières

6122 Achats de matières et fournitures consommables

6123 Achats d'emballages

6124 Variation de stocks des matières et de fournitures

6125 Achats non stockés de matières et de fournitures

6126 Achats de travaux, études et prestations de services

6128 Achats de matières et de fournitures des exercices antérieurs

6129 RRR obtenus sur achats consommés de matières et de fournitures

↳ **MODALITES DE COMPTABILISATION**

Les comptes d'achat de marchandises, de matières premières, fournitures et emballages reçoivent donc à leur débit les montants relatifs aux livraisons juridiquement effectuées par le fournisseur.

Cependant, lorsque la comptabilisation des achats s'effectue en cours d'année à partir des factures ou des livraisons, il y a lieu de procéder à la régularisation des différents comptes d'achats en fin d'année selon le principe du rattachement de l'exercice:

↓ en les créditant par le débit du compte "**3191 Charges constatées d'avance**", pour la valeur des factures enregistrées et correspondant aux livraisons non encore parvenues à l'entreprise à la fin de l'exercice,

↓ en les débitant par le crédit du compte "**4417 Fournisseurs factures non parvenues**" dans le cas inverse.

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

Les achats sont comptabilisés au prix d'achat hors taxes récupérables, auquel il y a lieu d'ajouter les droits de douane afférents aux biens acquis.

Les entreprises non assujetties à la TVA doivent comptabiliser leurs achats taxes comprises.

Les frais accessoires d'achat facturés par les fournisseurs sont enregistrés dans les comptes du poste "Autres charges externes".

Les rabais, remises et ristournes obtenus sur facture sont déduits directement des montants hors taxes à comptabiliser dans les comptes d'achat.

Par contre **les escomptes obtenus** pour règlement n'en sont pas déduits mais doivent être constatés en produits financiers.

- **les rabais, remises et ristournes obtenus hors facture:**

Les R.R.R. dont bénéficie l'entreprise auprès de ses fournisseurs, (sur la base de contrats dégressifs, remises de fin d'année) sont comptabilisés au cours de l'exercice même si l'entreprise n'a pas reçu la facture d'avoir correspondante.

Les comptes 6119 "RRR obtenus sur achats de marchandises" ou 6129 "RRR obtenus sur achats consommés de matières et fournitures" sont crédités pour leur montant hors taxes. La TVA correspondante est comptabilisée au crédit du compte 3455 "TVA récupérable".

La contrepartie est enregistrée TTC soit au débit du compte 4411 "Fournisseurs" soit à celui du compte 3417 "Rabais, remises et ristournes à obtenir, avoirs non encore reçus".

Au niveau de la T.V.A., l'entreprise doit respecter les règles ci-après :

La TVA récupérable sur les achats et les frais accessoires doit être exclue du coût des achats de l'exercice, et récupérée le mois qui suit celui du décaissement.

La TVA sur les rabais, remises et ristournes accordés par les fournisseurs hors factures et figurant sur une note d'avoir, doit venir en diminution de la TVA récupérable.

Les comptes de fournisseurs:

Les comptes du passif circulant: fournisseurs et comptes rattachés:

Ce poste regroupe les dettes relatives aux achats de biens ou de services servant à l'exploitation. Il comprend les comptes divisionnaires suivants:

4411 Fournisseurs

4413 Fournisseurs - retenues de garantie

- 4415 Fournisseurs - effets à payer**
- 4417 Fournisseurs - factures non parvenues**
- 4418 Autres fournisseurs et comptes rattachés**

↪ **DESCRIPTION:**

Fournisseurs

Ce compte enregistre à son crédit le montant, toutes taxes comprises, des factures d'achat de biens et services par le débit :

↓ du compte de la classe 6 concerné ;

↓ du compte 3413 "Fournisseurs - créances pour emballages et matériel à rendre" ;

↓ du compte 3455 "Etat, TVA récupérable" pour le montant des taxes récupérables.

Ce compte est débité à l'occasion du règlement du fournisseur par le crédit d'un compte de Trésorerie ou du compte "Fournisseurs - avances et acomptes". Il peut être débité en cas de retour des marchandises, par le crédit du compte de la classe 6, ou à l'occasion de la réception des rabais, remises, ristournes par le crédit du compte 6119 ou 6129 «R.R.R. obtenus» et le crédit du compte 3455 «Etat, TVA récupérable».

Fournisseurs – retenues de garantie

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

Fournisseurs effets à payer

Le crédit fournisseur peut avoir comme support un effet de commerce. Dans ce cas, la dette est constatée en créditant le compte 4415 par le compte de charge ou d'actif concerné.

Fournisseurs, factures non parvenues

Ce compte est crédité pour un montant TTC des factures non parvenues à la clôture de l'exercice pour des livraisons qui y ont été effectuées, par le débit des comptes de la classe 6 concernés ou des comptes de la classe 2 et de la TVA récupérable

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

A l'ouverture de l'exercice suivant, ces écritures sont contre-passées (l'entreprise a aussi la possibilité de débiter le compte 4417 par le crédit du compte Fournisseur dès réception des factures).

L'éventuel écart entre le compte 4417, qui est un compte de charges à payer, et le montant de la facture fournisseur, est habituellement laissé dans les charges d'exploitation, ce qui ne fausse pas significativement le résultat d'exploitation de l'exercice de régularisation, la faiblesse prévisible d'un tel écart étant une condition de la constatation d'une charge à payer et non d'une provision (à la clôture de l'exercice).

Les comptes de l'actif circulant: les fournisseurs débiteurs, avances et acomptes:

Ce poste regroupe les comptes principaux suivants :

3411 Fournisseurs, avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation

3413 Fournisseurs, créances pour emballages et matériel à rendre

3417 Rabais, remises et ristournes à obtenir - avoirs non encore reçus

3418 Autres fournisseurs débiteurs

Les avances et acomptes

Une avance est la somme versée par une entreprise en confirmation d'une commande d'exploitation, alors qu'un acompte est un versement effectué après un début d'exécution de cette commande.

L'avance ou l'acompte ainsi que la facture définitive sont enregistrés selon le schéma - type des écritures résumées comme suit:

Lors de l'avance:

Fournisseur X, avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation: à débiter;

Moyen de règlement (banque ou caisse): à créditer ;

La TVA:

Etat – TVA récupérable sur les charges : à débiter

Etat – autres comptes créditeurs (TVA récupérable sur avance): à créditer.

La TVA est récupérable le mois suivant :

Etat – TVA due: à débiter

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

Etat – TVA récupérable sur les charges: à créditer

Lors de la facture définitive:

Achats de marchandises: à débiter

Etat – TVA récupérable sur les charges_à débiter

Fournisseurs_à créditer

Lors du règlement de la facture:

Fournisseurs à débiter

Fournisseurs, avances, acomptes versés sur commandes d'exploitation à créditer

Moyen de règlement (banque ou caisse) : à créditer

Les créances pour emballages et matériel à rendre:

Ces créances sont portées au débit du compte 3413 qui enregistre la valeur des emballages et matériel reçus par l'entreprise avec l'intention de les restituer à ses fournisseurs.

Les rabais, remises et ristournes à obtenir

Ces éléments sont déterminés en fin d'année sur la base des contrats, conventions et accords établis entre l'entreprise et ses fournisseurs de biens et services.

Les produits acquis de cette nature et qui n'ont pas encore donné lieu à la fin de l'exercice à un avoir reçu, sont estimés toutes taxes comprises et portés au débit de ce compte.

II. audit du cycle achat fournisseur

En examinant les opérations relatives aux achats et aux dettes d'exploitation, l'auditeur doit atteindre certains objectifs.

1. Objectifs du contrôle interne

- L'exhaustivité des enregistrements : obtenir l'assurance que toutes les charges et les dettes ont été enregistrées.
- La réalité des enregistrements : obtenir l'assurance que toutes les charges et les dettes enregistrées concernent bien l'entreprise.
- La coupure des enregistrements : s'assurer que la coupure des charges est faite correctement.

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

- L'évaluation des soldes : obtenir l'assurance que les soldes au bilan sont correctement évalués.

- Conclusions et établissement définitif du document de synthèse.

Par exemple, pour assurer la réalité des enregistrements l'auditeur doit relever les risques qui peuvent empêcher la réalisation de cet objectif, et ce en examinant les dispositifs du contrôle de l'entreprise. Ce n'est qu'à partir des résultats des tests de permanence (examen pratique) que l'auditeur peut confirmer l'existence ou non de ces risques.

La proposition de réalité des enregistrements recouvre des risques plus variés; enregistrement fictif, enregistrement d'une opération irrégulière ou non autorisée ou un enregistrement entaché d'irrégularité.

L'auditeur procède à un examen des dispositifs de contrôle de l'entreprise, il peut examiner à titre d'exemple :

- Procédures de commande, limites et autorisations correspondantes ;
- Rapprochement entre le bon de réception et facture ;
- Autorisation de paiement des factures ;
- Annulation des originaux pour prévenir les réutilisations éventuelles ;
- Contrôles effectués par les différents services, apprécier dans quelle mesure ces contrôles sont de nature à détecter les erreurs qu'un fournisseur aurait pu commettre (quantités, prix facturé, calcul de la TVA, les ports...).

Ces précisions étant apportées, nous aborderons une première évaluation du cycle à travers le contrôle interne

2. une première évaluation du cycle à travers le contrôle interne

Les principales phases du cycle peuvent se présenter comme suit :

- déclenchement de la commande ;
- acceptation et traitement des livraisons ;
- enregistrement des dettes ;
- paiement des factures.

Déclenchement de la commande

Objectifs du contrôle interne

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

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

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

- qui peut déclencher la commande ?
- quand passer la commande ?
- quelle quantité faut-il commander ?
- à quel fournisseur doit-on s'adresser ?

Organisation correspondant à ces objectifs

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

- une demande d'achat est établie par les services utilisateurs et transmise au service "Achats" ;
- un bon de commande est systématiquement établi, si possible sur des exemplaires standards et pré numérotés, à partir des demandes d'achat par le service "Achats", les fonctions ayant trait aux commandes doivent être distinctes de celles de réception, de stockage, d'expédition, de tenue de l'inventaire permanent, de l'enregistrement comptable et du règlement des factures ;
- les personnes autorisées à émettre des bons de commande sont désignées par écrit et un montant maximum autorisé est défini ;
- les quantités à commander sont déterminées en fonction des besoins de l'entreprise.

Les besoins de réapprovisionnement peuvent, par exemple, être déterminés par les magasiniers en fonction d'un niveau minimal de stocks par produit déterminé à l'avance, ou par le service "Approvisionnement" en fonction des besoins de production. La date de passation de la commande et les quantités à commander dépendent essentiellement des quantités en stock, des consommations et des délais de livraison.

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

Une procédure particulière doit être envisagée afin de procéder à la relance des marchandises non livrées à la date prévue.

Le non-respect de telles procédures peut conduire :

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

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

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

Le choix du fournisseur doit permettre d'obtenir, par comparaison des possibilités offertes, le meilleur prix eu égard à la qualité exigée. Généralement, il existe une liste de fournisseurs agréés pour les différents produits ou services achats comprenant les prix obtenus et leurs délais de livraison ; cette liste fait l'objet d'une remise en cause et d'une mise à jour périodique. Il doit y avoir une procédure d'appels d'offres dûment documentée et une justification, au cas où le fournisseur le moins disant n'a pas été retenu.

Acceptation et traitement des livraisons (ou des services reçus)

Objectifs du contrôle interne

Il faut en ce domaine garantir que :

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

Organisation correspondante

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

- un bon d'entrée (ou de réception) est établi pour chaque réception. Il est particulièrement utile que ces bons soient pré-numérotés.

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

Dans les petites entreprises, un double du bon de commande peut servir de bon de réception. On pourra même admettre dans certains cas l'utilisation du bon de livraison du fournisseur, mais à la condition que celui-ci soit numéroté dès son arrivée.

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

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

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

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

Enregistrement des dettes

Objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne doit garantir que :

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

Organisation correspondant à ces objectifs

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

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

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

- la perte ou simplement l'absence de suivi des factures fournisseurs. Dans cet esprit, il est indispensable que les factures soient centralisées dès réception par la comptabilité. Celle-ci peut alors sans risque les transmettre aux différents services qui peuvent avoir à les utiliser (par exemple au service "Achats" pour vérification des prix facturés). De plus, les délais de circulation dans les différents services et les litiges éventuels ne doivent pas faire obstacle à la récupération de la T.V.A. dans les délais normaux ;
- les confusions dans la tenue des comptes fournisseurs qui peuvent donner lieu à des litiges et détériorer l'image de marque de l'entreprise ;
- les retards de règlement qui peuvent se traduire par le versement d'indemnités ;
- l'enregistrement incorrect des charges nées de ces opérations.

A cet égard, on peut mentionner les procédures suivantes :

- dès leur réception, les factures sont numérotées, afin de permettre leur identification et datées afin de mémoriser leur date d'arrivée ;
- les doubles doivent être oblitérés d'un tampon "Duplicata - Ne pas enregistrer" ;
- avant d'être vérifiées, elles doivent être classées en attente (il convient de noter que l'ensemble des factures classées en attente devra être examiné avec soin en fin d'exercice, au moment de l'établissement du bilan) ;
- un certain nombre d'opérations est effectué avant l'enregistrement de la facture :
 - un rapprochement de la facture, du bon de réception et du bon de commande en vue de s'assurer que la facture correspond à une réception effective, acceptée et légitime,
 - vérification de la facture : additions, multiplications, prix unitaire, calcul des taxes,
 - affectation comptable des montants figurant sur la facture ; comptes de charges, de T.V.A., fournisseurs et éventuellement imputations analytiques,
 - concernant le problème particulier de la T.V.A. à récupérer, des instructions écrites précises sont données aux comptables chargés des imputations en mentionnant les cas où la récupération est possible, les cas où elle ne l'est pas, l'application éventuelle de pourcentage de récupération, etc...,
 - approbation de la facture, par une personne responsable,
 - une fois enregistrée, la facture doit être classée dans un échéancier jusqu'à ce qu'elle soit payée.

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

- en cas de retour des marchandises après un premier usage qui n'a pas donné satisfaction, il convient d'obtenir du fournisseur un avis de réception et il faut

demander au fournisseur d'établir un avoir. Ce genre de situation se traduit en général par diverses négociations qui se prolongent dans le temps (parfois même par un contentieux). Dans tous les cas, il est indispensable que l'ensemble des réclamations soit suivi par un responsable. Les factures en suspens doivent faire l'objet d'un contrôle constant et plus particulièrement à l'occasion de l'établissement des comptes de fin d'exercice ;

- en cas de livraison incomplète, des précautions doivent être prises quant aux modalités de règlement ;
- si des avances sont versées au fournisseur, une procédure doit être mise en place pour qu'elles viennent en déduction du règlement définitif ;
- si les ristournes constituent une habitude de la profession (grands magasins par exemple), une procédure particulière doit être mise en œuvre pour les suivre.

Paiement des factures

Objectifs du contrôle interne

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

- les factures sont contrôlées avant mise en paiement ;
- la mise en paiement est dûment autorisée ;
- les factures ne sont pas payées plusieurs fois ;

Organisation correspondant à ces objectifs

Les procédures suivantes sont généralement considérées comme satisfaisantes au regard du contrôle interne :

- le service comptable compare les éléments figurant sur la facture (prix, qualité, quantités) avec une copie des bons de réception et les bons de commande ;
- la mention "bon à payer" n'est portée sur la facture qu'après comparaison de celle-ci avec les bons de réception et de commande correspondants.

Le bon à payer est porté uniquement sur l'original, afin d'éviter de le donner plusieurs fois pour la même facture. A cette fin, lorsque la facture est reçue en plusieurs exemplaires, la mention "duplicata" est indiquée dès la réception, sur les exemplaires autres que l'original.

Les factures comptabilisées portent la référence de l'enregistrement afin d'éviter les doubles comptabilisations ; les factures payées sont annulées par la mention "payé" pour éviter un double usage et portent la référence du paiement.

3. tests de permanence et évaluation définitive

Après avoir identifié les points forts, l'auditeur s'assure, au travers de tests de permanence, réalisés par sondages, de leur réalité. Au terme de ces tests, l'auditeur peut évaluer de manière définitive le contrôle interne.

Tests de permanence

Test de cheminement

Il consiste à vérifier le correct cheminement des documents comptables et financiers, et du respect des procédures, quelle que soit l'étape concernée.

Tout au long du test, l'auditeur doit penser à vérifier la cohérence des dates, la matérialisation des autorisations accordées et la correcte séparation des tâches.

Test de coupure

Ce test permet de vérifier que le principe de séparation des exercices est respecté.

Contrôle des procédures exceptionnelles

Il est particulièrement important d'analyser les conditions dans lesquelles les procédures inhabituelles sont utilisées. Généralement le recours à celles-ci traduit l'impossibilité de régler un cas particulier par les procédures habituelles.

Contrôle d'apurement des états d'anomalies

Les procédures, notamment informatisées, prévoient souvent que les exceptions fassent l'objet d'éditions spécifiques. Parfois même, le système informatique prévoit un blocage automatique et l'édition d'un état de rejet.

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

L'auditeur s'assure du correct suivi et de l'analyse par les personnes responsables de ces états ainsi que de leur apurement. En effet, il peut arriver qu'aucun service de l'entreprise ne soit en charge de leur analyse, ni de la mise en oeuvre des corrections appropriées.

En ce qui concerne le cycle achats-fournisseurs, l'auditeur procédera à un ensemble de tests de permanence correspondant à chacun des objectifs déjà cités (exhaustivité, réalité, coupure, etc.)

Par exemple pour s'assurer que la coupure des charges est faite correctement, l'auditeur peut effectuer les tests de permanence suivants :

- examiner pour chaque compte de charges : les premières factures de l'exercice et les dernières factures de l'exercice suivant, et vérifier que les périodes auxquelles elles se rattachent sont correctes ;
- prendre les bons de réception correspondants aux périodes précédant et suivant la clôture de l'exercice et examiner la coupure ;
- rapprocher les comptes de charges à payer et des charges payées ou comptabilisées d'avance avec les justificatifs correspondants ;
- examiner les rabais, ristournes et remises obtenues (ou à obtenir) des fournisseurs pour l'exercice.

Au terme de l'évaluation préliminaire du contrôle interne, l'auditeur dresse un tableau de synthèse qui récapitule les principales forces théoriques et faiblesses du système analysé.

Exemple 1 de faiblesse : risque de réception de marchandises sans enregistrement de la facture correspondante

Exemple 2 de faiblesse : risque de non détection d'erreurs qui peuvent entacher les factures

Au terme des tests de permanence, l'auditeur peut évaluer de manière définitive le contrôle interne. Etant en possession de tous les éléments nécessaires, il peut terminer le document de synthèse relatif au cycle achats-fournisseurs.

4. Examen des comptes

L'examen des comptes permet à l'auditeur de vérifier et de compléter les présomptions qu'il a tirées de l'évaluation du contrôle interne. Il en résulte tout naturellement que c'est sur la base du document de synthèse que l'auditeur complète et prévoit la nature de son intervention.

Objectifs

- Toutes les dettes fournisseurs figurant sur le bilan correspondent à des dettes réelles dues aux fournisseurs ou autres crédateurs de l'entreprise ;
- Toutes les dettes fournisseurs à la clôture sont comptabilisées au bilan ;
- Les comptes fournisseurs et comptes rattachés reflètent les sommes dues à la date de clôture.

Détermination des conséquences de l'évaluation du contrôle interne

Conséquences des points forts

L'auditeur a tiré de l'évaluation du CI des présomptions favorables. L'objectif à ce niveau est d'acquérir des éléments de preuves directes.

Conséquences des points faibles

En ce qui concerne les points faibles de l'organisation pouvant avoir des conséquences comptables, il incombe au praticien de :

- Déterminer leurs conséquences sur la régularité et la sincérité des comptes;
- En déduire l'action qu'il faut entreprendre pour pouvoir ce faire une opinion et, si c'est nécessaire, pour permettre la correction de l'organisation existante.

Exemple 1 : Sur la base des faiblesses tirées de l'évaluation du contrôle interne de l'entreprise, l'auditeur craint qu'il y ait eu réception de marchandise sans enregistrement de la facture correspondante.

On suppose que les bons de réception étaient conservés par le service réceptionnaire de la marchandise et qu'à la réception de la facture la comptabilité l'envoyait à ce service sans l'enregistrement et ne s'assurait pas, à la clôture de l'exercice, que toutes les factures lui étaient bien restituées avec les bons de réception correspondants.

Ce problème est abordé avec le client qui décide par exemple la modification de la procédure.

Deux cas se présentent pour l'auditeur :

- Soit la procédure peut être mise en œuvre pour la clôture de l'exercice. L'auditeur prévoit donc un test ultérieur pour s'assurer de son bon fonctionnement;

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

- Soit la procédure ne pourra pas être mise en œuvre pour la clôture de l'exercice.

L'auditeur décide :

- D'effectuer un test complémentaire : examen des factures enregistrées au cours des deux premiers mois de l'exercice suivant et se faire présenter les bons de réception correspondants pour s'assurer que la date de réception est postérieure à la clôture d'exercice ;
- D'effectuer une circularisations du compte « fournisseurs ».

Exemple 2 : l'auditeur craint la non détection d'erreurs commises sur les factures.

L'auditeur reprend le test de permanence destiné à vérifier les factures et accroît le taux de sondage pour tester :

- Les additions;
- Le calcul de la taxe ;
- Tous les autres éléments.

Exemple 3 : l'auditeur craint que des charges ou des dettes non autorisées aient été enregistrées, tel que l'envoi d'un bon de commande directement à un fournisseur par un service qui n'a pas compétence pour le faire.

Les comptes concernés

Ce module concerne des comptes du bilan ainsi que des comptes du CPC, présentés dans le tableau suivant avec les techniques de vérification des comptes correspondants.

N° Compte	Intitulé du compte	Bilan	CPC	Objectifs spécifiques de la vérification	Technique de vérification des comptes
3411	Fournisseurs avances et acomptes versés sur commandes	◆		Valeur, Validité	Confirmation
3413	Fournisseurs créances pour emballage à rendre	◆		Valeur, Validité	Confirmation
3417	RRR à obtenir- avoirs non encore reçus	◆		Valeur, Exactitude	Calcul arithmétique
34552	Etat, TVA récupérable sur achat	◆		Valeur	Inspection des documents
3491	Charges constatées d'avance	◆		Valeur, Exactitude	Inspection des documents
3702	Augmentation des	◆		Valeur, Validité	Inspection des

Audit du cycle Achats Fournisseurs
2009-2010

	dettes circulantes				documents
4411	Fournisseurs	♦		Valeur, Validité, Exactitude	Confirmation
4413	Fournisseurs retenues de garantie	♦		Valeur, Validité, Exactitude	Confirmation
4415	Fournisseurs effet à payer	♦		Valeur, Exactitude, Existence	Inspection des documents
4417	Fournisseurs factures non parvenues	♦		Valeur	Inspection des documents
4702	Diminution des dettes circulantes	♦		Valeur, Validité	Inspection des documents
5141	Banques	♦		Valeur, Existence	Inspection ou Confirmation
5146	Chèques postaux	♦		Valeur, Existence	Inspection des documents
5161	Caisses	♦		Valeur, Existence	Inspection des documents, Observation physique
6111	Achats de marchandises		♦	Validité, Valeur, Exactitude, Intégralité	Inspection des documents, Revue analytique
6119	RRR obtenus sur achats		♦	Valeur, Validité	Calcul arithmétique
6121	Achats de matières premières		♦	Valeur, Existence	Inspection des documents, Revue Analytique
6122	achats de matières et fournitures consommables		♦	Valeur, Validité	Inspection des documents
6123	Achats d'emballage		♦	Valeur, Validité	Inspection des documents
6129	RRR obtenus sur achats de matières et fournitures		♦	Valeur, Validité	Calcul arithmétique
6142	Transport sur achats		♦	Valeur	Calcul arithmétique, Inspection des documents.
7386	Escomptes obtenus		♦	Valeur	Calcul arithmétique

L'audit analytique

L'auditeur doit opérer un examen d'ensemble de la comptabilité, afin d'en effectuer un contrôle global. Cet examen comprendra généralement :

- une comparaison avec des données extérieures ;
- une vérification des écritures de centralisation relatives aux charges ;

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

- un examen général des balances auxiliaires ;
- des tests de cohérence (recoupements avec des données diverses).

Comparaison avec des données extérieures

L'auditeur compare par exemple avec des entreprises de même nature :

- le pourcentage des achats dans les charges ;
- les ratios de rotations des comptes fournisseurs ;
- etc.

Vérification des écritures de centralisation relatives aux achats

L'auditeur effectue des rapprochements avec des données statistiques ou des documents de gestion.

Examen des balances auxiliaires

Le solde du compte collectif « fournisseurs » représente la somme des dettes individuelles vis-à-vis des fournisseurs de la société. L'auditeur vérifie que la balance individuelle des comptes fournisseurs présente un solde égal au compte collectif.

Réalisation des tests de cohérence

Ces tests comprennent généralement :

- une analyse indiciaire interne de base (test de vraisemblance) : par exemple, étudier les variations du montant des dettes fournisseurs d'un exercice à l'autre avec les variations des achats ;
- un rapprochement entre la comptabilité et les informations à caractère extracomptable.

Tests de validation des soldes

Il s'agit essentiellement des soldes « fournisseurs ».

Les comptes fournisseurs

La vérification du solde « fournisseurs » consiste à justifier un pourcentage plus ou moins élevé des montants qui apparaissent sur la balance. Cette vérification peut être effectuée, soit à

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

partir d'une circularisation des comptes fournisseurs, soit, à défaut, sur les pièces justificatives internes de la société. Enfin un examen du dénouement du solde peut être effectué.

Vérification à partir d'une circularisation des comptes fournisseurs

Deux types de circularisation peuvent être envisagés :

- une circularisation positive : à la demande de l'auditeur, l'entreprise demande à ses fournisseurs soit de confirmer le solde apparaissant dans ses comptes, soit de bien vouloir faire part des différences directement à l'auditeur ;
- une circularisation aveugle : à la demande de l'auditeur, l'entreprise demande à ses fournisseurs de bien vouloir indiquer directement à l'auditeur, le solde de son compte dans leurs livres.

Vérification sur pièces internes

Elle consiste à justifier le solde des comptes fournisseurs à l'aide des documents : factures, bons de réception et des bons de commande.

Vérification par dénouement du contrôle

Elle consiste à vérifier par sondages le règlement sur l'exercice suivant des sommes portées aux comptes fournisseurs. Pour les dettes non réglées dans un délai normal, l'auditeur peut procéder aux contrôles ci-dessus.

Le compte T.V.A. à récupérer

Il consiste à s'assurer de la concordance entre la déclaration de T.V.A. et les sommes figurant au bilan. Le compte T.V.A. à récupérer doit en principe correspondre à la T.V.A. sur les achats du dernier mois de l'exercice et (si le contrôle est effectué après la clôture) à la T.V.A. récupérée au titre des achats sur la déclaration du premier mois de l'exercice suivant.

La vérification de l'évaluation des soldes

Elle concerne principalement les fournisseurs qui facturent en monnaie étrangère. L'auditeur s'efforcera d'obtenir la liste de ces fournisseurs et vérifiera pour les montants importants que les dettes correspondantes ont fait l'objet d'un ajustement à la clôture de l'exercice.

Audit du cycle Achats Fournisseurs 2009-2010

Au terme de l'examen des comptes, l'auditeur procède à une révision rapide de l'ensemble des comptes et de l'information concernés par le cycle achats-fournisseurs.

Conclusion

La raison d'être d'une mission d'audit comptable et financier est d'analyser la bonne gestion (comptable et financière) d'une entreprise et le cas échéant d'en découvrir les faiblesses afin de présenter des solutions pratiques pour une meilleure rentabilité.

La mission d'audit devrait permettre d'émettre une opinion fondée et susceptible d'orienter l'entreprise vers une optimisation de sa gestion. C'est justement dans cet esprit, que l'expérience et la compétence des auditeurs financiers leur donne accès aujourd'hui à une gamme très large de prestations dont l'utilisateur peut tirer un grand profit. Ce qui est certain c'est que dans un environnement changeant, l'auditeur peut jouer un rôle dépassant largement celui de "contrôleur" pour devenir un "catalyseur" encourageant les dirigeants d'entreprise à agir.