

Thème 2 : Techniques d'audit des comptes

III. Cycle Achats - Fournisseurs

Risques généraux

**Fait générateur
Commande**

**Réception /
Livraison**

Règlement

DES TRAVAUX A METTRE EN ŒUVRE
en respectant des objectifs d'audit suivants :

EXISTENCE

EXHAUSTIVITE

DROIT ET OBLIGATION

RATTACHEMENT

BON COMPTE

BON MONTANT

1. Objectifs d'audit

OBJECTIFS

- Existence
- Droit et obligation
- Exhaustivité
- Evaluation

- Rattachement



TRAVAUX

revue du contrôle interne

contrôle de pièces

apurement, circularisation

méthodes et principes comptables

contrôle de pièce, dépréciation,
opérations en devises

test de cut- off,



2. Revue du contrôle interne

2.1 Connaissances des opérations

2.2 Evaluation du contrôle interne

2.3 Conséquences induites par les conclusions sur le contrôle interne

2.1 Connaissance des opérations

- Cette phase permet de compléter et de mettre à jour les informations à caractère permanent et pluriannuel
- Elle porte sur les opérations, l'environnement externe, l'organisation interne et les méthodes et principes comptables de l'entité

RECENSEMENT

Caractéristiques
des achats

Flux
financiers

Risques
engendrés

Contraintes
d'organisation



- Prise de connaissance des principes et méthodes comptables
- principes appliqués en matière de comptabilisation des opérations
 - mode d'enregistrement des opérations en devises
 - retenues de garantie,
 - avances et acomptes,

2.1 Connaissance des opérations

- Principaux services intervenants

Initiateurs de la commande

Émission des demandes d'achats (limites à définir)
Pas d'envoi direct aux fournisseurs

Service Achats

Établissement des bons de commandes
Négociation des prix, choix des fournisseurs, surveillance des délais de livraison

Réception

S'assurer de la conformité de la livraison avec la commande (quantité + qualité)

Stocks

Réception de la marchandise du service Réception et enregistrements (pour un suivi quantitatif)

Comptable

Enregistrement des factures après leur validation par le donneur d'ordre

Trésorerie

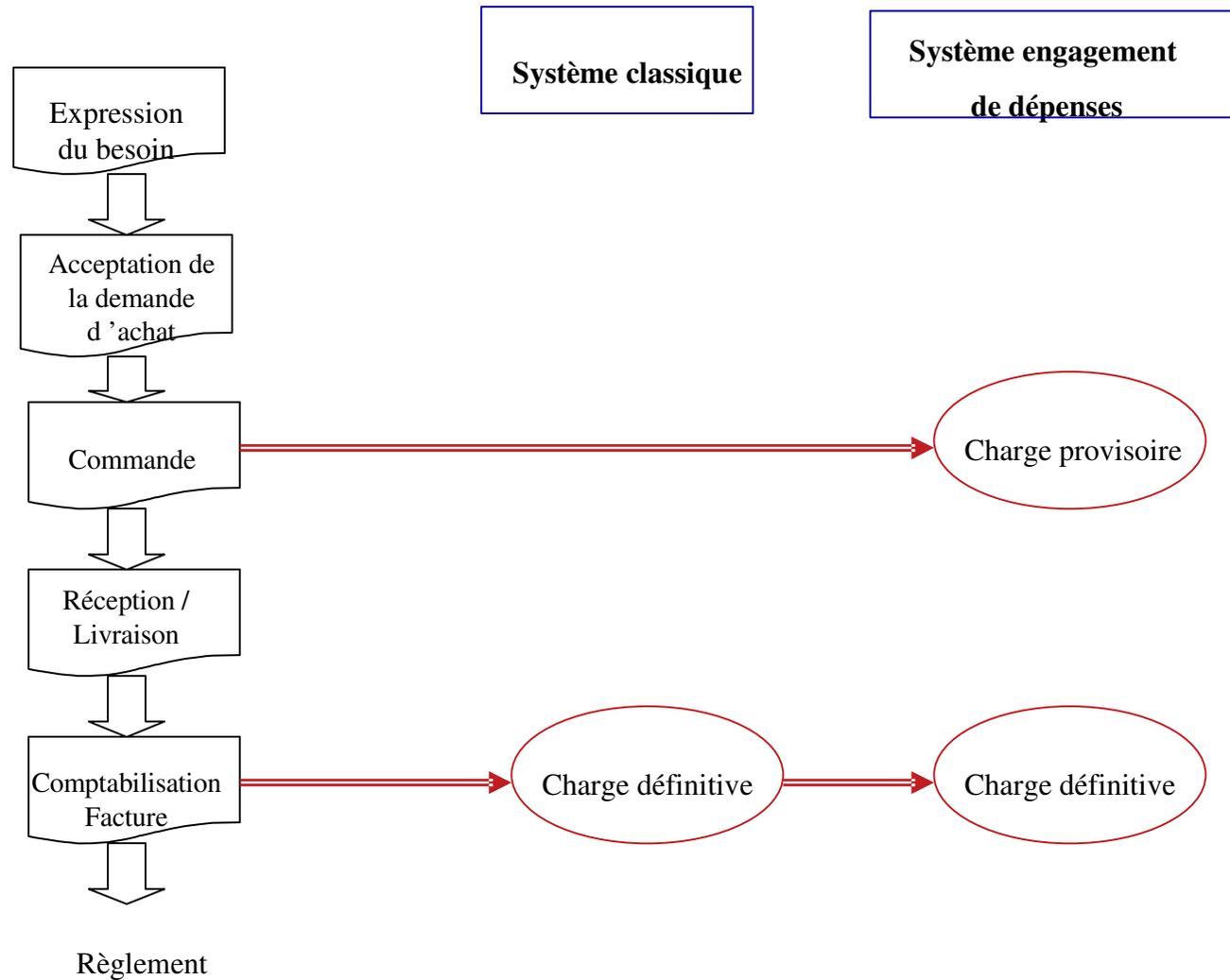
Règlement des factures après approbation par les personnes habilitées



2.2 Evaluation du contrôle interne

- Principales phases du cycle
- Compétences pluridisciplinaires nécessaires

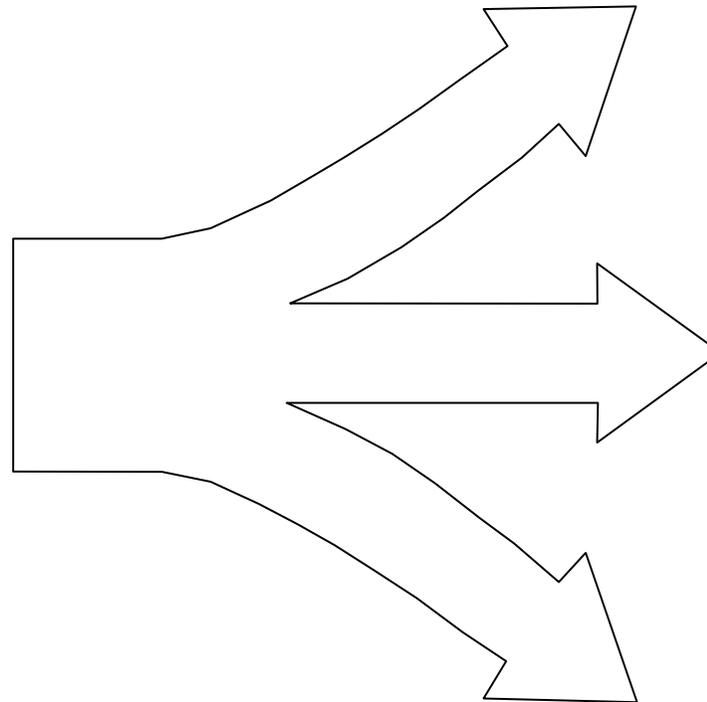
2.2 Evaluation du contrôle interne



2.2 Evaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- Déclenchement de la commande

Les commandes



Elles sont faites en fonction des besoins de l'entreprise

Pour des quantités optimales

Par des personnes autorisées à le faire

2.2 Evaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- Les procédures mises en place doivent 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 prénumérotés, 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,
- pour les quantités à commander sont déterminées en fonction des besoins de l'entreprise.

•

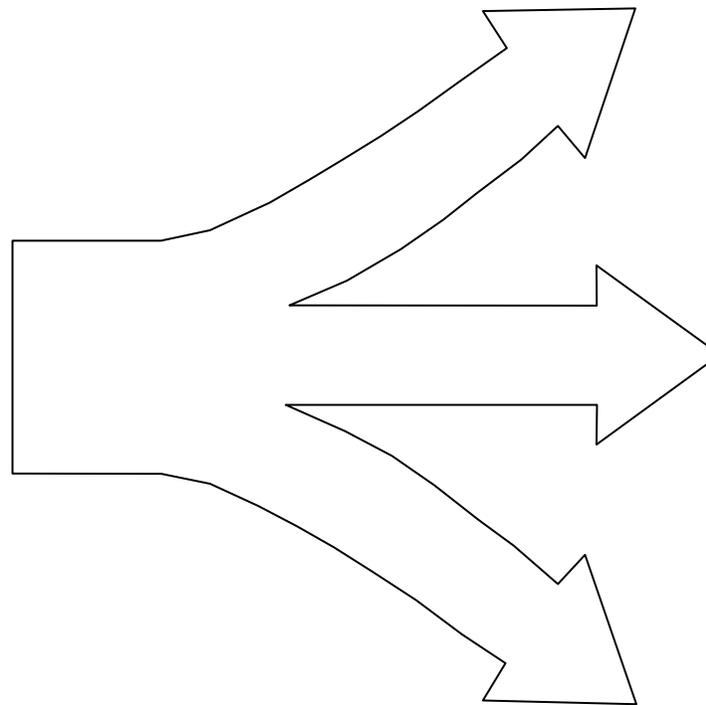
2.2 Evaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- Exemples de tests pouvant être mis en place :
 - - Sélection de 10 commandes autorisées au cours de l'exercice : vérifier la matérialisation des autorisations sur la commande, la rapprocher de la facture et du mouvement de stock (réception) correspondant.
 - - Sélection des 10 dernières entrées en stock et rapprocher le mouvement de stock de la commande formelle, autorisée (autorisation matérialisée) et de la facture.

2.2 Evaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- Réception / Livraison

Les livraisons



Les délais de livraison prévus sont respectés

Elles ne peuvent être acceptées que si elles correspondent à une commande

Elles sont faites selon les spécifications de la commande

2.2 Évaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- 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.
- **Des tests doivent donc être mis en œuvre par l'auditeur afin de valider la correcte mise en place de ces opérations de vérifications.**

2.2 Évaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- **Organisation correspondante**

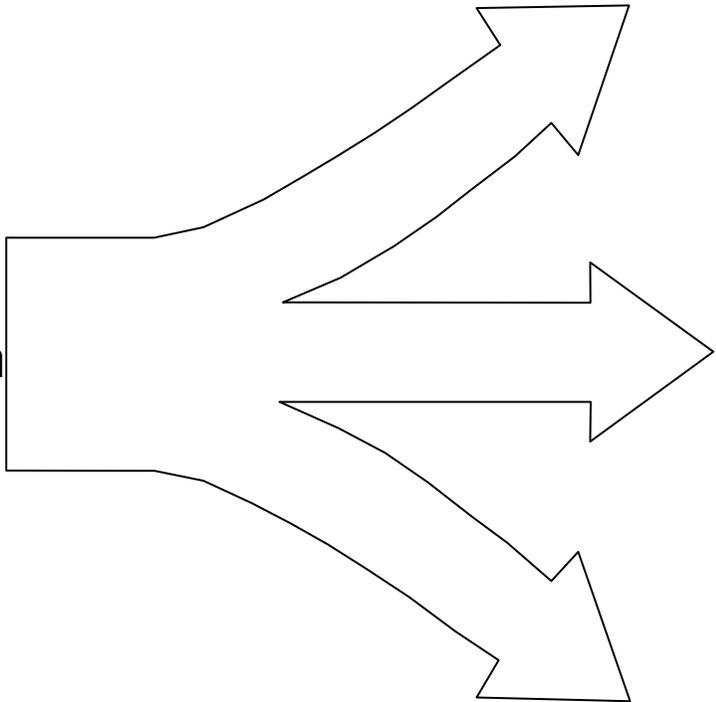
Les éléments suivants constituent, en général, les bases d'une **organisation** satisfaisante :

- un bon d'entrée (ou de réception) est établi pour chaque réception. Il est particulièrement utile que ces bons soient prénumérotés.
- 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 elles correspondent à un bon de commande de l'entreprise. Pratiquement, il est nécessaire que le service chargé de la réception possède une copie du bon de commande l'autorisant à effectuer une entrée de marchandises.
- Un certain nombre de **vérifications** doivent être effectuées ; elles sont généralement faites en deux temps :
- contrôles de spécifications et de quantités par rapprochement entre le bon de commande et le bon de réception,
- contrôles 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.

2.2 Evaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- Comptabilisation de la facture

Comptabilisation

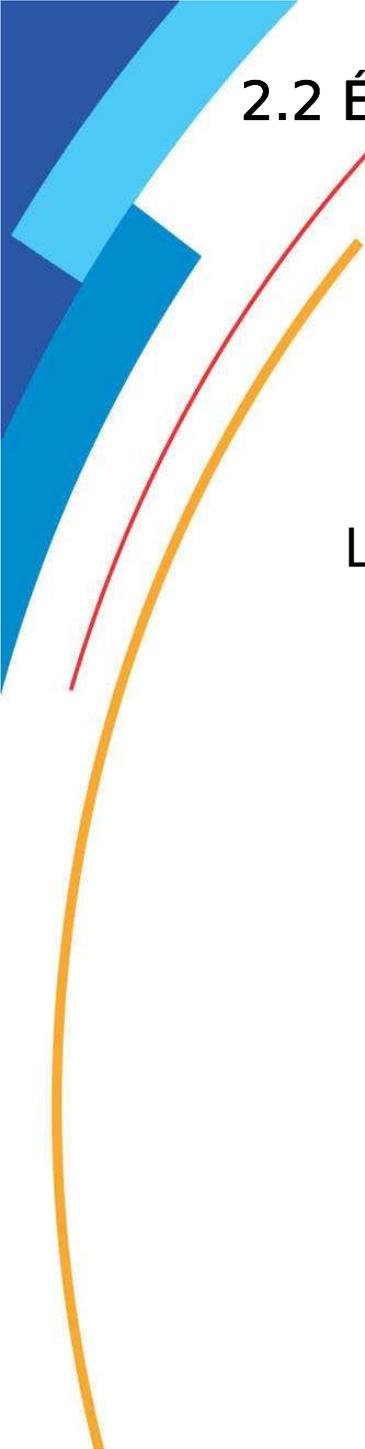


```
graph LR; A[Comptabilisation] --> B[Les dettes sont constatées au fur et à mesure des commandes et / ou livraisons]; A --> C[La comptabilité est correctement organisée pour traiter les opérations]; A --> D[Les enregistrements sont précédés de vérifications (factures, affectations, rapprochement bon de commande...)]
```

Les dettes sont constatées au fur et à mesure des commandes et / ou livraisons

La comptabilité est correctement organisée pour traiter les opérations

Les enregistrements sont précédés de vérifications (factures, affectations, rapprochement bon de commande...)



2.2 Évaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- Règlement

Les factures sont contrôlées avant mise en paiement

La mise en paiement est dûment autorisée

Les factures ne sont pas payées plusieurs fois

2.2 Évaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- 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.

2.2 Evaluation du contrôle interne (Revue de procédure)

- Les outils mis à disposition

Entretiens

**Analyse des
procédures écrites**

Flow chart

**Tableaux
forces/faiblesses**

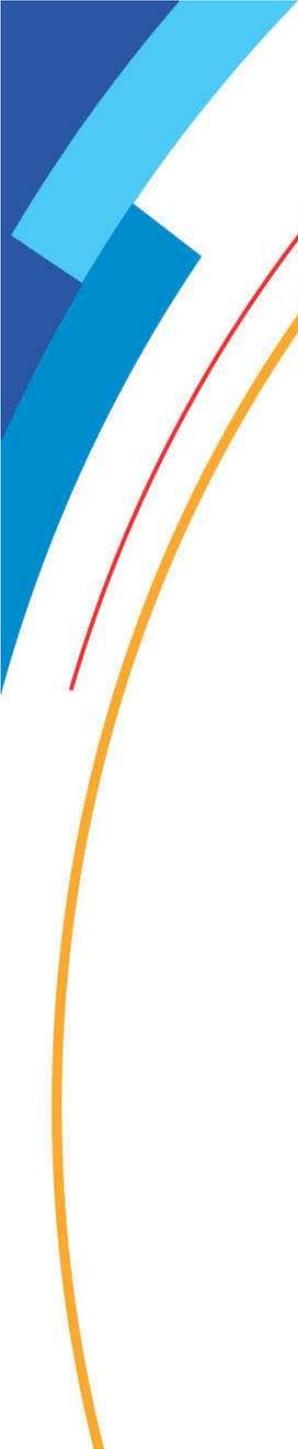
Tests

Recommandations

2.3. Conséquences induites par les conclusions

Adaptation de l'approche

- Lors de l'élaboration de l'approche en début de mission, utiliser les conclusions de l'audit N- 1 et du dossier permanent pour orienter
 - Vérifier si les recommandations faites au cours des travaux de N- 1 ont été mises en œuvre,
 - Effectuer des tests de validation et de permanence
- Après la phase de contrôle interne: mettre à jour le plan de mission et définir des travaux à réaliser au préfinal et final



3. Révision des comptes

- 3.1 Préparation du final
- 3.2 Travaux de contrôle
- 3.3 Mémo de synthèse
- 3.4 Contrôle de l'annexe



Préparation des circularisations

3.1 Préparation du final

Sélection des fournisseurs à circulariser à partir des balances auxiliaires,

Préparation et envoi des lettres : confirmation ouverte (à l'inverse de la confirmation clients)

Mise en place d'un tableau de suivi

Relance des tiers avant l'intervention finale

Utilisation au final : cf. travaux de contrôle finaux

3.1 Préparation du final

- Rappel :
 - la circularisation des fournisseurs fait partie des diligences légales du Commissaire aux Comptes.
 - L'objectif de la circularisation des fournisseurs est de s'assurer de l'exhaustivité des dettes. La circularisation permet d'avoir un regard extérieur sur les comptes de l'entreprise.
 - En règle générale, on ne circularise pas les fournisseurs groupe : l'exhaustivité de leurs créances étant testée via les demandes de confirmations intra-groupe.

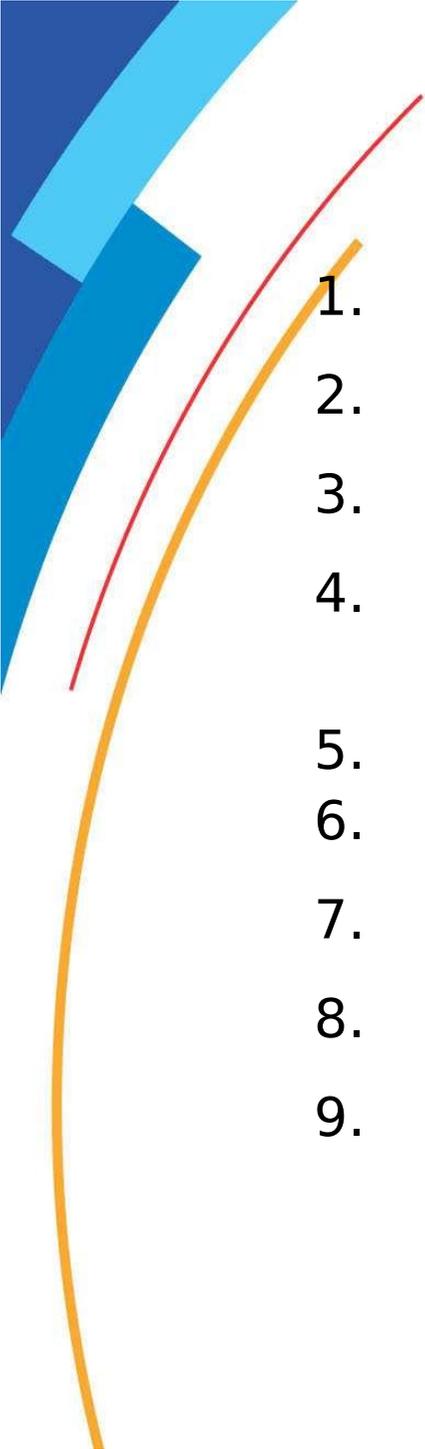


Méthode de sélection

3.1 Préparation du final

Le choix des fournisseurs à circulariser peut se faire sur la base d'une balance antérieure à la date de clôture (puisque les montants ne seront pas indiqués dans la demande).

Sont choisis les fournisseurs pour lesquels les mouvements de la balance auxiliaire (débit / crédit) sont les plus importants.



3.2 Travaux de contrôle (1/2)

1. Établissement de la feuille maîtresse
2. Revue analytique
3. Cadrage Balance Auxiliaire et Balance Générale
4. Exploitation des circularisations, revue des intercos et procédure alternative
5. Contrôle du cut- off
6. Revue des FNP
7. Dettes en monnaie étrangère
8. Analyse des fournisseurs débiteurs
9. Validation des enregistrements



3.2.1 Etablissement de la feuille maîtresse

- Présentation des comptes concernés :
 - ACTIF : 409 - Avances et acomptes versés sur commandes
 - PASSIF : 401 et 402 - Fournisseurs
408 - Fournisseurs - Factures non parvenues
 - Charges : 60 - Achats
61 - Transports
62 et 63 - Services extérieurs
 - Produits : 781 - Transfert de charges d 'exploitation



3.2.2 Revue analytique

Objectifs

- Comprendre l'évolution des principaux postes
- Orienter les travaux à effectuer sur le cycle

Outils utilisés

- Feuilles maîtresses, revue analytique N- 1, entretiens ...

Travaux à effectuer

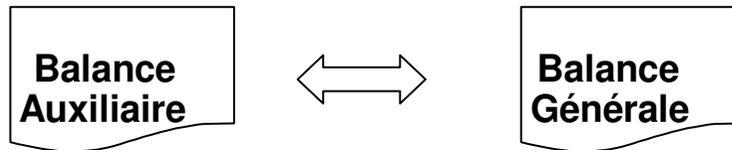
- Réaliser un comparatif N/ N- 1 (valeur & %)
- Analyser les principales variations : par entretien, par recoupement avec les évolutions des postes de charges,
- Calculer le délai de règlement fournisseurs : selon la méthode ayant le plus de pertinence pour la société (tenir compte de la nature de l'activité, de la saisonnalité,...)

3.2.2. Revue analytique

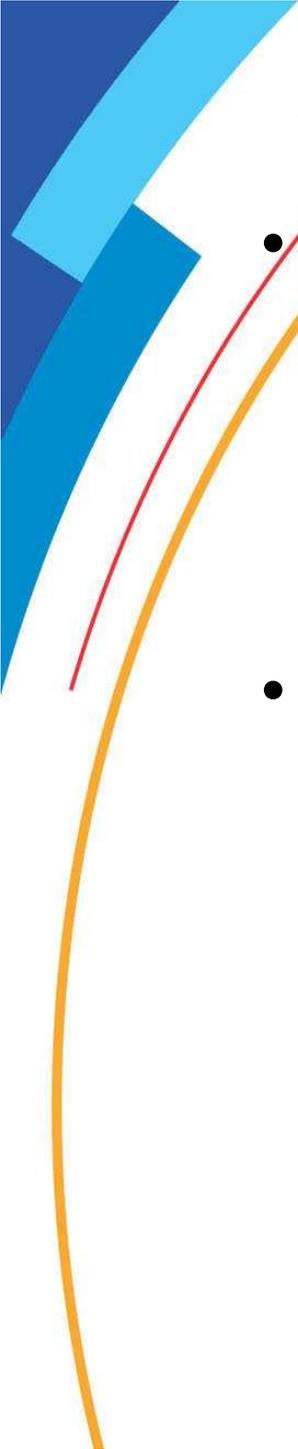
- La revue analytique pourra être complétée par exemple sur les délais de règlement : 2 méthodes :
 - Calcul d'un ratio : $\text{Dettes fournisseurs HT} / \text{Achats} * 360$ (ou 180)
 - Calcul selon la saisonnalité : Il s'agit de comparer les dettes fournisseurs du trimestre en jour de chiffre d'affaires par rapport à celle de l'année précédente ramenées en jour de chiffre d'affaires.

3.2.3 Cadrage balance auxiliaire / balance générale

- Rappels comptables



- Pourquoi utiliser une balance auxiliaire ?
 - Obtention d 'un détail des comptes par tiers
 - Document de suivi, de contrôle et d 'analyse



3.2.3 Cadrage balance auxiliaire / balance générale

- Le cadrage porte :
 - sur les montants
 - sur la non- compensation des soldes débiteurs et créditeurs
- Tous les écarts doivent être identifiés et analysés.



3.2.4 Exploitation des circularisations, revue des intercos et procédure alternative

Objectifs

- S'assurer du caractère exhaustif de la comptabilisation des dettes fournisseurs

Outils utilisés

- Réponse à la demande de confirmation directe, contrôle de pièces

Travaux à effectuer

- Exploitation des réponses obtenues

3.2.4 Exploitation des circularisations, revue des intercos et procédure alternative

- Que faire en cas de non obtention de réponse à la circularisation des fournisseurs pour les soldes significatifs à la date d'arrêté des comptes ?
 - sélectionner sur la base de la balance auxiliaire fournisseur, les soldes fournisseurs significatifs non confirmés par la confirmation directe
 - demander une édition du détail du solde (grand livre)
 - sélectionner les principaux montants composant ce solde
 - remonter aux pièces justificatives et de procéder aux travaux classiques réalisés dans le cadre d'un contrôle de pièces.
 - conclure



3.2.4 Exploitation des circularisations

- **Conclure**

- Conclure sur l'exploitation de la circularisation, de la revue des intercos et de la procédure alternative
- Établir un tableau de synthèse avec les quotités validées par le biais des différentes méthodes et les ajustements



3.2.5 Cut- off

Objectifs

- S 'assurer que la séparation des exercices est correctement respectée
- Valider que les achats du mois précédant et suivant la clôture sont rattachés au bon exercice

Outils utilisés

- Contrôle de pièces

•



3.2.5 Cut- off

Travaux à effectuer

Réalisation de tests à partir des journaux d 'achats (des mois précédant et suivant la clôture) : sélection des montants significatifs

- Remonter aux factures et contrôler le fait générateur en le justifiant : remonter au bon de réception ou à la date de réalisation de la prestation.

Rappel : une facture n'est pas un justificatif en soi du transfert de propriété.

- Formalisation : Établir un tableau récapitulatif des tests effectués et préciser le scope d 'audit

3.2.5 Cut- off

- **Conclure**

- Validation du cut- off : objectifs atteints
- Non- validation du cut- off : quels impacts ?

Factures comptabilisées en N+1 avec un fait générateur relatif à N



Ont- elles été comptabilisées en factures non parvenues à la date d'arrêté des comptes ?

Oui

Cut- off validé

Non

Ajustement avec impact résultat

- Attention à la problématique des contrats long terme (ajustement # montant de la facture)

3.2.5 Cut- off

Factures comptabilisées en N avec un fait générateur relatif à N+1

Ont- elles été comptabilisées en charges constatées d 'avance à la date d 'arrêt des comptes ?

Oui

Cut- off validé

Non

Ajustement avec impact résultat



3.2.6 Revue des FNP

Objectifs

- S'assurer que la séparation des exercices est correctement respectée
- Valider le caractère nécessaire et suffisant des factures non parvenues comptabilisées au 31/12/N et le correct rattachement à l'exercice N

Outils utilisés

- Revue analytique, contrôle de pièces et entretien

3.2.6 Revue des FNP

- ~~Rappel de la définition d'une charge à payer/FNP~~
- **Durant l'exercice**, les achats de biens et services ont été enregistrés lors de la **réception des factures** qui coïncide habituellement avec la livraison. Toutefois lorsqu'il existe à la **date d'arrêté des comptes**, pour un motif quelconque, un **décalage entre la facturation, la comptabilisation et la livraison**, il convient de régulariser la situation à l'occasion des opérations d'inventaires.

Facture non comptabilisée, bien ou service reçu : la charge est constatée au débit du compte de charges concerné par le crédit du compte de charges à payer rattaché au tiers.

3.2.6 Revue des FNP

Travaux à effectuer

Revue analytique

Établir un tableau comparatif des FNP N/N-1 par nature et par année d'ancienneté

Expliquer et valider les principales variations

Contrôle de pièces et entretien

Sélection des montants significatifs et obtention des justificatifs

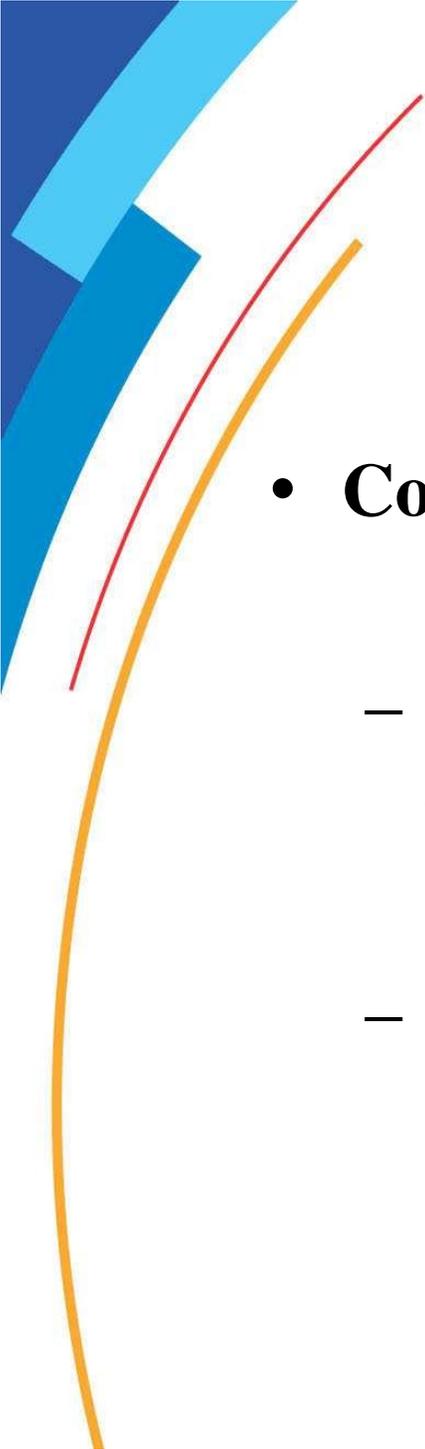
Fait générateur

Évaluation

Vérification de l'apurement :

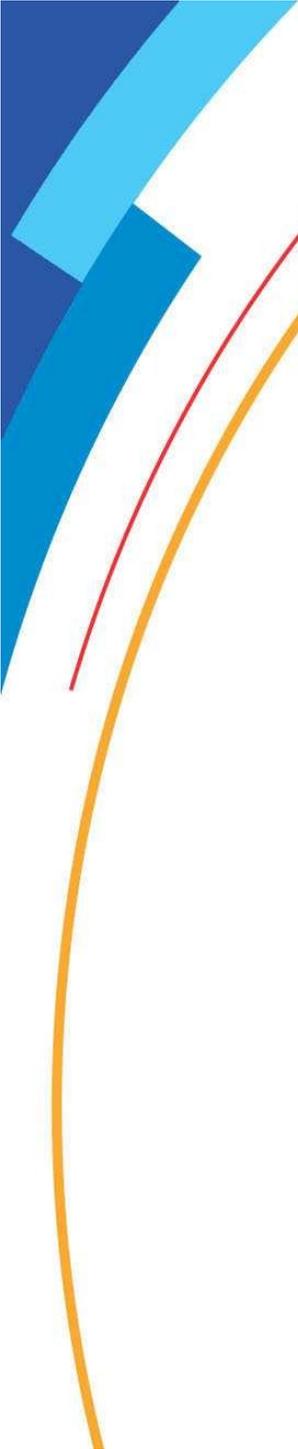
Contrôle des factures reçues en N+1 permettant de valider le fait générateur et le montant

Sélection des FNP à forte ancienneté : justifier le bien fondé du maintien au bilan



3.2.6 Revue des FNP

- **Conclure**
 - Conclure sur le correct rattachement des charges à l'exercice
 - Établir un tableau d'ajustements



3.2.7 Dettes en monnaie étrangère

Objectifs : S'assurer de la correcte évaluation des dettes

Outils utilisés : Contrôle de pièces

Présentation des travaux à effectuer

Obtenir les états récapitulatifs des dettes fournisseurs classés par devises

Valider les cours retenus pour la valorisation au 31/12 pour les soldes en devises significatifs

Recouper ces états avec les comptes d'écarts de conversion



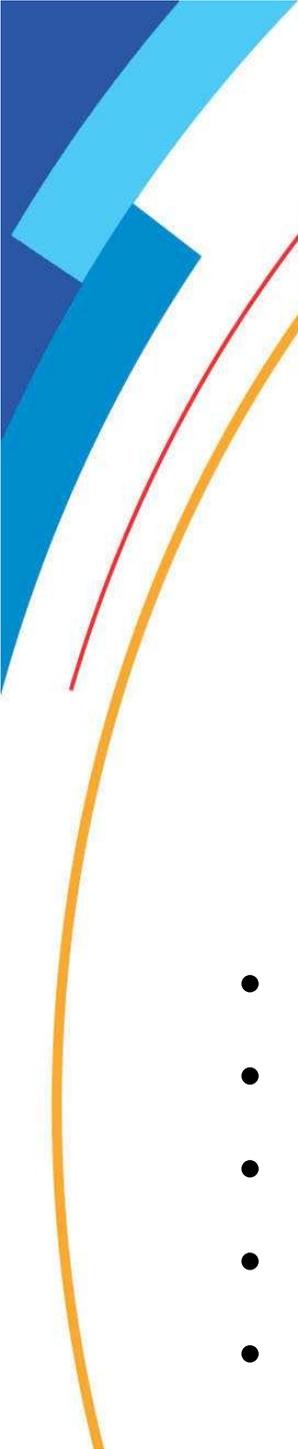
3.2.8 Analyse des fournisseurs débiteurs

Objectif : Correcte évaluation et classification

Outils utilisés : Contrôle de pièces

Présentation des travaux à effectuer :

- Sélectionner les soldes significatifs
- Analyser et valider les raisons de l'existence de ces soldes et la recouvrabilité de la créance



3.2.9 Validation des enregistrements

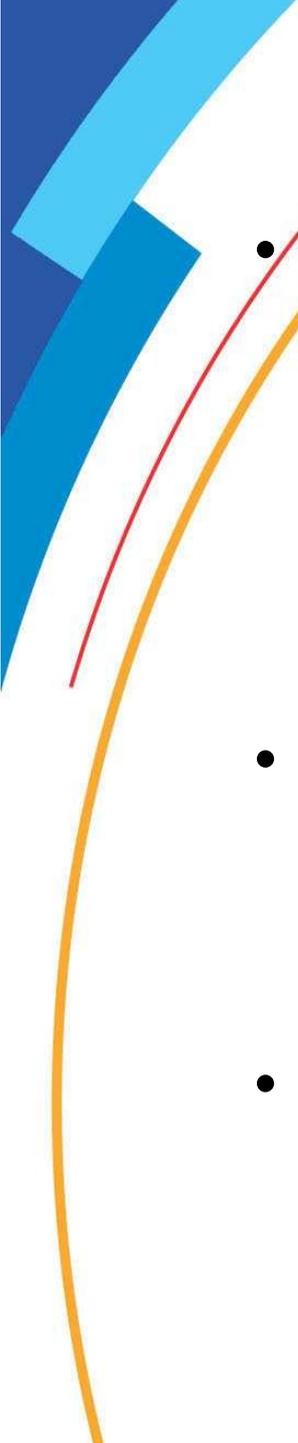
Objectif : Réalité des enregistrements
Concerne bien l'entreprise
Correcte évaluation et classification
Enregistrement sur la bonne période

Outils utilisés : Contrôle de pièces

Présentation des travaux à effectuer :

Contrôles de pièces aléatoires avec validation :

- que l'opération concerne bien l'entreprise et l'activité
- des imputations comptables
- des dates de prestations et d'enregistrement
- du contrôle de la facture par le service concerné et du BAP
- des contrôles arithmétiques



3.2.9 Validation des enregistrements

- La majeure partie du contrôle des comptes de charges est assurée :
 - soit par les sondages sur le contrôle interne,
 - soit par le biais de la revue analytique,
 - soit à travers le contrôle des postes correspondants au bilan.
- Des tests spécifiques basés sur des contrôles de pièces aléatoires permettent également de valider les principaux objectifs d'audit (réalité, exhaustivité, sans oubli, concerne l'entreprise, bon montant, bonne période, bon compte).
- Ces travaux sont importants à réaliser lors du final surtout s'il n'y a pas eu d'intervention intérimaire (revue de contrôle interne).