

CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

Cesag

AUDIT INTERNATIONAL ET CONTROLE

10^{ème} Promotion

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

*Audit de la comptabilisation
des immobilisations.*

Cas d'une société d'Etat : la SAT

Présenté et soutenu par:
Hamidou DIALLO

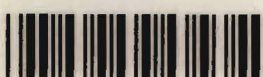


sous la direction de:
Mr Mor NIANG
Professeur vacataire au CESAG

Mars 2000

M0116AUDIT00

2



DEDICACE

Je dédie ce mémoire :

- à mes parents
- à ma famille
- à toutes et tous ce qui m 'étaient chers et qui ne sont plus
- à tous ce qui m'ont prêté aide et assistance tout le long de cette formation et dont les noms ne sont pas ici mentionnés.
- à tous, ma profonde gratitude.

REMERCIEMENTS

Je tiens à remercier vivement tous ceux qui ont contribué à leur façon à l'aboutissement de mes études au Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion (CESAG), tous ceux qui m'ont soutenu et assisté durant cette période de stage.

Je remercie :

- le Président Directeur Général de la Régie du Chemin de Fer du Mali pour avoir bien voulu autoriser cette formation.
- le personnel de la Régie du Chemin de Fer du Mali
- Monsieur Moussa YAZI, Responsable du CYCLE AUDIT qui a mis tout son cœur et toute sa volonté pour la réussite de la formation de tous les stagiaires du cycle audit.
- Mme BAH Expert Comptable, notre Maître de Stage, pour ses précieux conseils.
- Monsieur Mor NIANG, Professeur vacataire au CESAG qui malgré ses occupations a bien voulu diriger ce travail.
- Monsieur Gilbert BOSSA, Professeur au CESAG, pour son dévouement pour les stagiaires.
- tout le corps professoral du CESAG, tout le personnel du CESAG
- le personnel du Cabinet Mariama BAH à Bamako et à Dakar
- la famille de DIALLO Abdoulaye Directeur des EMASE pour l'appui qu'elle m'a apporté
- Sidy SAKHO en service aux EMASE pour sa grande disponibilité
- A tous ceux dont les noms ne sont pas mentionnés et qui m'ont apporté leur soutien

SOMMAIRE

	Pages
Dédicaces	I
Remerciements	II
Sommaires	III
Abréviations et liste des tableaux	VII
Introduction générale	1
Première partie : Cadre théorique de l'étude:	5
Chapitre 1 : Généralités sur les immobilisations	6
1-1 Définitions	6
1-2 Composition de l'actif immobilisé.....	6
1-3 Règles d'évaluation des immobilisations	6
1-4 Distinction entre charges et immobilisations.....	7
1-5 Comptes d'actifs immobilisés	8
1-5-1 Charges immobilisées.....	8
1-5-2 Immobilisations incorporelles	9
1-5-3 Immobilisations corporelles	9
1-5-3-1 Terrains.....	9
1-5-3-2 Bâtiments installations et agencements.....	9
1-5-3-3 Matériel	9
1-5-4 Avances et acomptes versés sur immobilisations.....	10
1-5-5 Titres de participations	10
1-5-6 Amortissements	10
1-5-7 Provisions	10
1-6 Réévaluation de bilan	11
1-6-1 Réévaluation libre.....	11
1-6-2 Réévaluation légale	12
Chapitre 2 Concept général d'audit	13
2-1 Définitions	13
2-2 Audit opérationnel	13
2-3 Audit financier	14
2-4 Normes d'audit	14
2-4-1 Normes générales	14

2-4-2 Normes de travaux	15
2-4-3 Normes de rapport.....	15
Chapitre 3 Démarche générale de l'auditeur.....	16
3-1 Phase préliminaire	16
3-1-1 Prise de connaissance générale	16
3-1-2 La synthèse.....	16
3-2 Evaluation du contrôle interne	17
3-2-1 Définition	17
3-2-2 Description de la procédure	18
3-2-3 Le test de conformité	18
3-2-4 Evaluation préliminaire du contrôle interne	19
3-2-5 Test de permanence.....	19
3-2-6 Evaluation définitive du contrôle interne.....	19
3-3 Examen des comptes	20
Chapitre 4 Procédures d'audit des immobilisations.....	21
4-1 Objectifs.....	21
4-2 Prise de connaissance générale.....	22
4-3 Appréciation du contrôle interne.....	22
4-3-1 Eléments de contrôle interne liés à l'organisation	22
4-3-2 Schéma des opérations afférentes aux immobilisations.....	23
4-3-2-1 Les objectifs de contrôle interne par fonction	23
4-3-2-2 Description des différentes fonctions	25
4-3-3 Saisie des procédures	30
4-3-4 Test de conformité	30
4-3-5 Evaluation préliminaire.....	30
4-3-6 Test de permanence.....	30
4-4 Contrôle des comptes	30
4-4-1 Analyse du résultat de l'inventaire physique	31
4-4-2 Rapprochement es documents des montants figurants sur les états financiers.....	32
4-4-3 Vérification des additions d'actif.....	32
4-4-4 vérification de la correcte comptabilisation des retraits d'actifs.....	33
4-4-5 Vérification des charges d'amortissements à la fois pour l'exercice et cumul:	33
4-4-5-1 Caractère justifié.....	33
4-4-5-2 constance des méthodes.....	33
4-4-5-3 exactitude.....	34
4-4-6 Vérification de l'enregistrement exhaustif des immobilisations	34
4-4-7 Vérification de la correcte évaluation des immobilisations	34
4-4-8 Représentation au bilan.....	34
4-4-9 Vérification de l'existence des actifs immobilisés.....	34
4-4-10 Détermination de la propriété des actifs.....	34
Deuxième Partie Audit de la comptabilisation des immobilisations :Cas de la SAT	36
Chapitre 1 -Présentation de la SAT.....	37
1-1 Historique.....	37
1-2 Mission.....	37

1-3 Evaluation de l'activité.....	37
1-4 Perspectives.....	37
1-5 Composantes.....	37
1-6 Organisation.....	38
1-6-1 Conseil d'administration.....	38
1-6-2 Direction Générale.....	38
Chapitre 2 Etude du contrôle interne.....	40
2-1 Description des procédures de gestion des immobilisations.....	40
2-1-1 Budgétisation.....	40
2-1-2 Acquisition.....	40
2-1-3 Inventaire physique des immobilisations.....	41
2-1-4 Cession des immobilisations.....	41
2-1-5 Mise en immobilisations.....	41
2-1-6 Titre de propriété.....	41
2-1-7 Amortissement.....	41
2-1-8 Fiches des immobilisations.....	41
2-1-9 description suivant manuel de procédures.....	42
2-2 Analyse des procédures.....	43
2-2-1 Méthodologie.....	43
2-2-2 Forces du Système.....	43
2-2-3 Faiblesses.....	44
2-2-4 Recommandations.....	45
Chapitre 3 Contrôle des comptes.....	48
3-1 Méthodologie.....	48
3-1-1 Immobilisations incorporelles.....	48
3-1-2 Immobilisations corporelles.....	48
3-1-2-1 Contrôles communs.....	48
3-1-2-2 Terrains et Bâtiments.....	49
3-1-2-3 Matériels de transport.....	49
3-1-2-4 Matériel et outillage.....	50
3-1-2-5 Agencements et Installations.....	50
3-1-2-6 Mobilier et matériel de bureau.....	50
3-1-3 Autres immobilisations.....	50
3-1-3-1 Titres de participations.....	51
3-1-3-2 Dépôts et cautionnements.....	51
3-1-4 Réévaluation de Bilan.....	51
3-2 Description de la tenue des comptes à la SAT.....	51
3-2-1 Réévaluation des comptes d'immobilisations.....	51
3-2-2 Terrains.....	52
3-2-3 Constructions.....	52
3-2-4 Matériel et outillage.....	52
3-2-5 Matériel de transport.....	52
3-2-6 Mobilier et matériel de bureau.....	52
3-2-7 Agencements ,installations ,aménagement.....	52
3-2-8 Autres valeurs immobilisées.....	53

3-2-8-1 Titres de participations	53
3-2--8-2 Dépôts et cautionnements.....	53
3-3 Commentaires sur la tenue des comptes	53
3-3-1 Terrain.....	53
3-3-2 Constructions	54
3-3-3 Matériel et outillage	55
3-3 -4 Matériel et mobilier de bureau.....	55
3-3-5 Agencements et installations.....	56
3-3-6 Titres de participations.....	56
3-3-7 Dépôt et cautionnement	57
3-3-8 Réévaluation de bilan.....	57
Tableau n°2 Résumé des recommandations suite au contrôle des comptes	58
Tableau n°3 Schéma comptable des redressements relatifs aux anomalies relevées lors du contrôle des comptes	59
4 Conclusion.....	62
Bibliographie	63
Annexe 1 Organigramme.....	64
Annexe2 questionnaires contrôle interne	65

Liste des abréviations et sigles

CNCC :Compagnie Nationale de commissaires aux comptes(France)

UEMOA :Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

SYSCOA :Système Comptable Ouest Africain

T.V.A : Taxe sur la Valeur Ajoutée

H.A.O: Hors Activités Ordinaires

Liste des tableaux

Tableau n°1 : Résultat de l'analyse de contrôle interne	47
Tableau n°2 : Recommandation à l'issu du contrôle des comptes	58
Tableau n° 3 Schéma comptable relatif au redressement des anomalies relevées lors du contrôle des comptes	59

Introduction générale.

De manière simplifiée selon Mikol¹ l'investissement consiste en l'échange de sommes présentes contre une espérance de revenus futurs. Les investissements se classent en diverses catégories parmi lesquelles on peut citer :

- l'investissement financier qui consiste en l'acquisition de titres de participation ;
- l'investissement humain (Formation du personnel) ;
- l'investissement commercial (lancer une campagne publicitaire) ;
- l'investissement corporel (achat de machine, construction d'usine).

L'investissement n'est pas sans risque dans la mesure où la mise initiale peut être compromise.

Le processus des investissements inclut la phase de décision et la phase de contrôle des investissements .

Chacune de ces phases comporte plusieurs aspects avec leurs risques spécifiques. Auditer les investissements corporels s'avère nécessaire particulièrement dans le cas de gros investissements dont l'échec pourrait mettre en péril la vie de l'entreprise. Auditer les investissements c'est vérifier que la décision d'investissement, ses modalités de réalisation s'inscrivent dans un processus d'information et de contrôle permettant de réduire les facteurs de risques. Tout le processus de l'investissement du début jusqu'après réalisation est concerné par l'audit. Dans la phase de décision l'auditeur cherchera à vérifier si les conditions préalables sont globalement favorables à la réussite de l'investissement. A titre d'exemple l'auditeur vérifiera l'existence d'objectifs précis car la pertinence de l'investissement est appréciée à travers l'objectif de départ (augmentation du chiffre d'affaires, augmentation du bénéfice). Il vérifiera également s'il s'intègre dans la stratégie globale ou s'il prend en compte les contraintes de l'environnement .

Le processus de décision peut être analysé sous plusieurs aspects . Il s'agira pour l'auditeur de vérifier que:

- toutes les demandes d'investissement avant d'être concrétisées sont approuvées par une personne investie de pouvoir d'approbation;

¹ A .Mikol ce passage sur l'audit des investissements est un résumé du cahier français n°248 qui traite de la question

- que le choix des investissements est adapté à l'objectif fixé.

Les aspects financiers de l'investissement restent des éléments auxquels s'attachent des risques importants. Les ressources de financement onéreuses doivent être affectées aux investissements dont la probabilité de réussite est très élevée tandis que les ressources propres doivent être dirigées sur les investissements à haut risque.

Aux risques liés aux composantes de la décision s'ajoutent ceux relatifs au contrôle des investissements. Il s'agit de vérifier d'une part, si l'investissement est réalisé en conformité avec les mesures légales ou si la décision d'investir tient compte des contraintes et avantages fiscaux et d'autre part, de vérifier:

- l'existence des procédures de sauvegarde ;

Ces procédures concernent la bonne conservation physique (entretien, réparation), le suivi comptable (fichier des immobilisations) et physique (inventaires physiques réalisés régulièrement) et sa protection contre le vol ou sa destruction (assurance) - L'auditeur va examiner le budget du service << entretien, réparation, >> contrôler le fichier des immobilisations avec les existants physiques et les chiffres du bilan, surveiller les inventaires physiques et analyser les assurances contractées.

- le respect des principes comptables et règles fiscales lors des différentes phases de comptabilisation.

Cet exposé sur l'audit des investissements montre toute l'étendue du domaine à explorer en matière de vérification. La présente étude est orientée sur le domaine du contrôle des investissements et précisément sur la gestion comptable des immobilisations.

La comptabilité des immobilisations, du fait de nombreuses règles qui la régissent, constitue un problème majeur pour les entreprises en général, et singulièrement pour nos entreprises publiques industrielles. L'aggravation de leur situation est liée à leur faible niveau de développement. Elles sont présentement confrontées au nouveau défi de la mondialisation et de l'intégration des économies les obligeant à prendre les mesures adéquates facilitant leur adaptation. En ne changeant pas d'attitude ces entreprises auront des difficultés à obtenir les ressources indispensables pour leur expansion. Sans situation comptable fiable, il est difficile d'obtenir la confiance de ses partenaires. De plus, la présentation d'états financiers fiables est vivement recommandée aux entreprises communautaires (membres de

l'Union Economique Ouest Africaine) qui sont désormais soumises à l'utilisation d'un référentiel comptable commun à tous les états membres. Pour faire face à la nouvelle situation, les entreprises concernées peuvent envisager plusieurs mesures. Elles peuvent se restructurer, engager des actions de formation du personnel, faire des aménagements internes, ou même recourir à un cabinet d'audit. Cette alternative a été choisie par une entreprise publique la SAT, qui a sollicité le cabinet dans lequel j'ai effectué mon stage pratique pour l'audit de ses comptes, suite à des réserves du commissaire aux comptes sur la tenue de ses états financiers.

Dans les termes de référence établis en tenant compte de ces réserves, il était spécifié d'axer les travaux sur les points suivants :

- l'appréciation du Contrôle Interne ;
- l'analyse de l'organisation administrative et comptable ;
- l'analyse de la comptabilisation des immobilisations.

Nous avons participé à ladite mission dans l'équipe chargée du contrôle des immobilisations. Ce qui nous a amené à choisir l'audit de la comptabilisation des immobilisations comme sujet de mémoire.

En effet les facteurs qui militent en faveur d'un traitement approprié des immobilisations sont nombreux. Dans certaines entreprises, les immobilisations peuvent constituer jusqu'à 80 % du total de l'actif. Toute erreur liée à l'acquisition, à la réévaluation, l'évaluation, l'amortissement ou à la cession d'immobilisation expose l'entreprise à des sanctions fiscales. En outre si l'erreur a une incidence significative sur les comptes annuels, elle ne permet ni de donner l'image fidèle de la situation de l'entreprise, ni d'analyser ses résultats financiers.

Objectifs visés :

Les objectifs visés par cette étude sont :

- de nous permettre de connaître le mécanisme de l'audit de la comptabilisation des immobilisations
- de vérifier le respect des principes et règles comptables applicables aux immobilisations ;
- de nous assurer que l'organisation en place permet une gestion efficace des immobilisations ;
- de formuler des recommandations appropriées permettant une amélioration de la situation existante.

Intérêt de l'étude :

Cette étude nous a permis :

- de mieux asseoir nos connaissances théoriques en audit et les confronter à la pratique du terrain ;
- d'enrichir l'expérience du cabinet pouvant lui faciliter les opportunités à venir.

Limite de l'étude :

Cette étude ne prétend pas avoir explicité tout sur l'audit des immobilisations qui est un domaine étendu . Elle est simplement axée sur l'aspect comptable et ne concerne que le cas de la SAT qui a ses spécificités.

En outre la mission s'est déroulée dans les circonstances précises donc la méthodologie et les outils utilisés pourraient ne pas convenir à tous les cas.

Enfin, pour les besoins de confidentialité, certaines informations n'ont pas été divulguées.

Plan de l'étude :

Cette étude, en plus de l'introduction et de la conclusion, est structurée en deux grandes parties :

Une première partie consacrée aux notions théoriques. Elle est subdivisée en quatre chapitres qui sont :

- généralités sur les immobilisations ;
- généralités sur l'audit ;
- démarche générale de l'auditeur.
- Procédure d'audit des immobilisations.

Une deuxième partie consacrée au cas pratique de la SAT et comprendra :

- la présentation de la société ;
- l'appréciation de son contrôle interne ;
- le contrôle des comptes.

PREMIERE PARTIE : Cadre Théorique de l'étude:

Il nous paraît utile d'exposer les éléments essentiels auxquels l'auditeur peut avoir recours dans le cadre de cette étude .Dans cet esprit cette première partie sera consacrée aux généralités qui seront développées dans les chapitres suivants :

Chapitre 1 - généralités sur les immobilisations ;

Chapitre 2 - concept général d'audit

Chapitre 3 - démarche générale de l'auditeur ;

Chapitre 4 - procédures d'audit des immobilisations ;

Chapitre I : Généralités sur les immobilisations.

Les immobilisations sont l'objet de nombreuses règles comptables dont la maîtrise est une nécessité pour l'auditeur. Aussi nous consacrons ce premier chapitre à ces notions qui sont pour l'essentiel issues du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA).

I-1 Définition

« Les immobilisations sont des éléments corporels et incorporels destinés à servir de façon durable à l'activité de l'entreprise »

(SYSCOA ; page 168)

I-2 Composition de l'actif immobilisé

Les immobilisations sont constituées de trois catégories d'éléments qui sont :

- les immobilisations incorporelles ;
- les immobilisations corporelles ;
- les immobilisations financières.

Le SYSCO a dans sa classification ajouté les charges immobilisées et les biens loués par l'entreprise. Cette dernière catégorie ne doit figurer au bilan que lorsque le montant des biens reçus représente au moins cinq pour cent de la valeur totale des immobilisations brutes.

I-3 Règles d'évaluation des immobilisations

Lors de son entrée dans le patrimoine de l'entreprise la valeur de l'immobilisation est ainsi déterminée:

- le bien acquis à titre onéreux est comptabilisé à son coût d'acquisition. Ce coût est déterminé par addition des éléments suivants :

- le prix d'achat après déductions des taxes récupérables ;

- les frais accessoires après déductions des taxes récupérables (frais de transport ,droits de douane ,frais d'installations et de montage).

Le bien produit par l'entreprise est comptabilisé à son coût de production. Ce coût est déterminé par l'addition des éléments suivants :

* le coût d'acquisition des matières et fournitures consommées, les charges directes de production ;

* les charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production du bien ;

Le bien acquis à titre gratuit est comptabilisé à sa valeur vénale

Le bien reçu à titre d'apport est comptabilisé à la valeur figurant dans l'acte d'apport

- Le bien pris en crédit bail est comptabilisé à la valeur fixée dans le contrat ou à défaut à sa valeur actuelle.

Les immobilisations mises hors service ou au rebut sont à amortir intégralement.

I- 4 - Distinction entre charges et immobilisations¹ :

Lorsque le coût des pièces spécifiques est assez significatif, ces pièces sont amorties avant leur mise en service. Elles sont comptabilisées dans le compte de l'immobilisation auxquelles elles se rapportent et amorties sur la durée de vie probable de l'organe qu'elles sont destinées à remplacer.

Les dépenses qui ont pour résultat l'entrée d'un nouvel élément destiné à rester durablement dans le patrimoine constituent des immobilisations.

Pour les éléments déjà existants les dépenses ont le caractère de :

- charges d'exploitation si elles ont pour effet de maintenir les éléments d'actif dans un état normal d'utilisation jusqu'à la fin de la durée des amortissements ;
- d'immobilisation, si elles ont pour effet une augmentation de la valeur d'un élément d'actif ou une augmentation de sa durée probable d'utilisation.

¹ source :Lefebvre comptable :1991

Les travaux de grosses réparations constituent :des immobilisations si la réparation prolonge de façon certaine la durée de vie du bien telle qu'elle pouvait être appréciée à l'origine. Il convient d'interposer le montant de cette réparation à la valeur nette comptable du bien et de réviser le plan d'amortissement,

- des charges d'exploitation dans les autres cas. Ces charges peuvent être étalées sur plusieurs exercices soit par avance, sous forme de provision pour grosses réparations ;
- soit postérieurement à la constatation de la charge, sous forme de charge à étaler ;

Certaines immobilisations de peu de valeur peuvent être considérées comme entièrement consommées dans l'exercice de leur mise en service et en conséquence ne pas être classées dans les immobilisations.

I-5 Les comptes d'actifs immobilisés :

1.5.1 Les Charges immobilisées.

Actifs fictifs, les charges immobilisées se distinguent par leur caractère non répétitif. Elles représentent des sommes dépensées par l'entreprise dans la perspective de se procurer des gains ou des économies sur les exercices à venir .

Elles sont inscrites au bilan dans les rubriques suivants :

- les frais d'établissement ;
- les charges à répartir sur plusieurs exercices ;
- les primes de remboursement des obligations.

Concernant leur prise en charge au bilan, elles sont comptabilisées en charge par nature au moment de leur réalisation puis en fin d'exercice transférées au compte 20 charges immobilisés par le crédit du compte 78, transferts de charges d'exploitation.

Les charges immobilisées sont :

- les frais d'établissement ;
- les frais d'acquisition ;

- les dépenses de gros entretiens ou de grosses réparations etc...

1.5.2 Les immobilisations incorporelles.

Cette catégorie regroupe :

- les frais de recherches et de développement, les licences ,les brevets , les logiciels, les marques, les fonds de commerce, les droits au Bail, les investissements de Création etc...

Les immobilisations incorporelles sont assimilées à des biens acquis ou créés à utilisation durable, susceptibles de procurer des avantages futurs.

1.5.3 Les immobilisations corporelles.

Les immobilisations corporelles sont des comptes dont les numéros commencent par 22,23, et 24.

Les principaux comptes sont :

- le compte 22 terrains ;
- le compte 23 Bâtiments, Installations techniques et agencements ;
- le Compte 24 Matériel.

1.5.3.1 Terrains.

Les terrains se subdivisent en terrains nus et terrains bâtis. La valeur d'entrée des terrains bâtis est indiquée de manière distincte de celles des constructions qui y sont édifiées.

1.5.3.2 Le compte 23 Bâtiments, Installations techniques et Agencements.

La valeur d'entrée de ces immobilisations n'inclut pas le coût du terrain sur lequel elles sont édifiées, mais intègre en revanche le coût de la peinture intérieure et extérieure des constructions nouvelles et le coût des aménagements permanents indispensables à la bonne fonctionnalité du bâtiment. (chauffage, climatisation, gaz etc..)

1.5.3.3 Le compte 24 – Matériel.

Il se subdivise en plusieurs sous comptes dont :

- le compte 241, Matériel et outillage industriel ;

- le compte 242 Matériel et outillage agricole ;
- le compte 245 Matériel de transport ;
- le compte 249 Matériel en cours etc...

Chaque fois que ces matériels sont soumis à des réparations importantes et pour qu'il en résulte une augmentation de la durée de vie du matériel, les dépenses correspondantes sont inscrits à l'actif dans le compte du matériel en question.

1.5.4 Avances et acomptes Versées sur Immobilisations (compte 25).

Il est inscrit dans ce compte les sommes avancées aux fournisseurs d'immobilisations.

Les avances et acomptes sur immobilisations incorporelles sont portées dans le compte 251 et ceux relatifs aux investissements corporels dans le compte 252. A la réception de l'immobilisation commandée, lesdits comptes sont soldés.

1.5.5. Le compte 26 – Titres de participations.

Il s'agit de la participation au capital d'autres entreprises matérialisée ou non par des titres. Lorsque la valeur des actions détenues représente au moins dix pour cent du total des actions, les titres sont appelés des titres de participation.

En dessous de cette proposition, les titres sont appelés titres immobilisés. Les titres de participation figurent au bilan à leur prix d'achat majoré des frais accessoires.

1.5.6 Le compte 28 Amortissement.

L'amortissement est la constatation de la dépréciation de l'immobilisation liée à l'usure ou à l'obsolescence. Les amortissements figurent au Bilan de manière distincte et viennent en diminution de la valeur brute. Leur différence équivaut à la valeur nette comptable du bien.

Les amortissements sont constatés en fin de chaque exercice même si le résultat est négatif.

1.5.7 Provisions pour dépréciation.

Les provisions pour dépréciation des immobilisations représentent la constatation de l'amointrissement de la valeur d'une immobilisation lié à des causes dont les effets sont jugés non irréversibles. Comme le cas

des amortissements, les provisions apparaissent au bilan de manière distincte et viennent en diminution de la valeur brute pour donner la valeur nette comptable du bien .

Même si le résultat de l'exercice est déficitaire, les provisions sont constatées pour couvrir les dépréciations.

Il est constitué des provisions pour dépréciation pour les immobilisations qui ne se déprécient pas par usure ou par obsolescence (Terrain ,fonds commerce).

On constitue également des provisions en cas de dépréciation accidentelle d'une immobilisation amortissable. Ces provisions expriment des corrections d'actif de sens négatif contrairement aux provisions pour perte et charge.

Les provisions sur les titres cotés sont estimées sur la base de la valeur moyenne du cours boursier et celles relatives aux titres non cotés sont calculées sur la base de la valeur probable de négociation.

I-6 - Réévaluation des bilans

A – circonstances et formes des réévaluations.

En vertu de l'article 35 du règlement (SYSCOA) qui indique qu'une réévaluation ne peut s'opérer que dans des conditions fixées par les autorités compétentes et dans le respect des dispositions des articles 62 à 65 ,les entreprises de l'UEMOA appliquent les Conventions du coût historique et les règles qui en découlent dans le SYSCOA.

Toutefois, les autorités compétentes de l'UEMOA peuvent être conduites à décider de la mise en place de dispositifs de réévaluation. Il peut s'agir de réévaluation libre ou de réévaluation légale.

1-6-1 - Réévaluation « libre »

Le qualificatif « libre » ne signifie pas que l'entreprise puisse procéder à la réévaluation en utilisant toute méthode de son choix, mais qu'elle a la possibilité de réévaluer son bilan dans les conditions fixées par les autorités et dans le respect des dispositions générales des articles 62 à 65 du règlement du SYSCOA.

Dans ce cas, la technique de réévaluation utilise comme base de référence la valeur réévaluée, la valeur

“actuelle” de l’élément. Cette valeur est déterminée par référence à la valeur du marché ainsi qu’à l’utilité que l’élément présente pour l’entreprise.

La réévaluation signifie donc pour l’entreprise :

- qu'elle a la liberté de réévaluer ou de conserver les valeurs historiques ;
- qu'elle utilise un référentiel de valeurs actuelles à déterminer sous sa responsabilité avec l'assistance d'un commissaire aux comptes;
- qu'elle se conforme aux conditions définies par les autorités compétentes et par les articles de 62 à 65 elle peut, en général, effectuer la réévaluation à la clôture de l'exercice de son choix.

1-6-2 Réévaluation légale

Le qualificatif de “légale” signifie que la réévaluation est effectuée :

- à une date déterminée (clôture de l'exercice donné, en principe) ;
- selon les modalités techniques précisées avec le plus souvent recours à un ou deux indices de réévaluation indiquée par les autorités compétentes ;
- sous le bénéfice d'avantages fiscaux plus ou moins étendus, pouvant aller ;
- jusqu'à la non imposition totale de l'écart de réévaluation, conjuguée avec la déductibilité totale de nouveaux amortissements réévalués et la non imposition, en cas de cession de l'élément, de l'écart de réévaluation correspondant.

Selon les cas, la réévaluation légale peut être obligatoire pour toutes les entreprises ou pour certaines catégories seulement, et optionnelle pour les autres, voire pour toutes dans le cas rare.

En général, la promulgation d'une loi portant réévaluation légale s'accompagne d'une interdiction de réévaluation libre durant une certaine période.

Chapitre 2 - CONCEPT GENERAL D'AUDIT

2-1) Définition

" L'audit est l'examen d'informations par une tierce personne, autre que celle qui prépare ou les utilise, avec l'intention d'établir leur véracité, de faire un rapport sur le résultat de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information pour l'utilisateur".

(Bethoux & Allié : 1986 : Page 22

Si cette définition fait apparaître de manière claire les personnes concernées par l'audit (l'auditeur, l'audité et l'utilisateur du résultat de l'audit), elle nous semble assez générale et ne fait pas ressortir le caractère spécifique de l'audit comme méthode d'analyse de l'information basée sur les normes techniques et procédures établies.

Ce qui nous amène à retenir cette autre définition fournie par le SYSCOA :

L'audit est une "analyse critiques des opérations réalisées par une entreprise menée par référence à des normes, techniques et procédures reconnues”.

(SYSCOA Page 142)

L'audit est scindé en deux branches :

- l'audit financier qui traite les informations financières.
- et l'audit opérationnel orienté sur les informations sensibles d'autres natures (informations sociales, fiscales, informations sur la performance).

2-.2. Audit opérationnel :

C'est l'analyse de l'information propre à un domaine précis de l'entreprise en se référant aux repères définis par les organisations professionnelles.

A titre d'exemple, on peut citer l'audit de la stratégie, l'audit fiscal, l'audit social.

2.-3 L'audit financier :

L'audit financier est un "examen auquel procède un professionnel indépendant et compétent en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et la fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considéré en tenant compte du droit et des usages où l'entité à son siège".

(Bethoux & Alliés : 1986;page 24)

Les travaux dont il est ici question sont effectués dans le cadre d'un audit financier. En audit financier, deux éléments comptent beaucoup pour l'auditeur : les principes comptables et les normes d'audit que nous évoquons dans les pages suivantes

2-4 Les normes d'Audit ²

L'application des normes d'audit donne une assurance aux entreprises et aux tiers sur l'opinion exprimée sur les états financiers par l'auditeur. Ces normes comprennent les normes générales, les normes de travaux, et les normes de rapport .

2.4-1 Les normes générales²

Ces normes recommandent:

- l'exécution des travaux par des personnes ayant une formation technique suffisante et une expérience professionnelle en tant qu'auditeur ;
- le maintien de l'indépendance d'esprit pour l'auditeur ;
- le soin professionnel dans la réalisation des travaux .

² source :cours de méthodologie d'audit :F .Diallo ;1999

2-4-2 Les normes de travaux

Ces normes demandent que:

- le travail soit planifié et les assistants supervisés de manière appropriée ;
- une étude du contrôle interne soit effectuée pour déterminer sa fiabilité et l'étendue des tests et des procédés d'audit ;
- il soit réuni suffisamment d'éléments probants au moyen d'inspection physique, de confirmations, d'enquêtes afin d'étayer l'analyse de l'auditeur sur les états financiers.

2-4-3 Normes de rapport

- Le rapport précise que les états financiers sont présentés en accord avec les principes comptables généralement admis

Le rapport doit mentionner que les principes comptables utilisés sont identiques par rapport aux périodes antérieures.

A moins d'indication contraire dans le rapport, les informations divulguées aux états financiers sont considérées comme suffisantes.

Le rapport de l'auditeur fournit une opinion claire sur les états financiers ainsi que la nature des travaux effectués.

Si une opinion ne peut être exprimée, les raisons sont communiquées

.L'auditeur observe les normes dans l'exécution des travaux qui lui sont confiés. Ces travaux se déroulent suivant une méthodologie précise que nous abordons dans le paragraphe suivant.

Chapitre 3 - Démarche générale de l'auditeur³

La démarche générale de l'auditeur s'articule autour de trois points:

- La phase préliminaire ;
- L'évaluation du contrôle interne ;
- L'examen des comptes et des états financiers.

3.1 La phase préliminaire :

Cette phase généralement confiée au manager ou à l'associé consiste pour l'auditeur, à réunir toutes les informations relatives à l'environnement de l'entreprise, de comprendre celui-ci afin d'évaluer les risques inhérents au secteur d'activité, aux caractéristiques générales de l'entreprise et d'organiser la mission.

La phase préliminaire comprend :

- La prise de connaissance générale ;
- La synthèse.

3.1.1 - La prise de connaissance générale :

L'auditeur cherche tout d'abord à acquérir une vue d'ensemble de l'entreprise dont il juge les comptes sociaux. Pour cela, il se fait une idée de son activité, des facteurs externes qui peuvent l'affecter et de son système de gestion.

L'auditeur collecte les informations leur permettant de disposer d'assez d'éléments pour accomplir ses travaux . Elles sont classées dans le dossier permanent.

3-1-2 - La synthèse :⁴

³ source :Mémoire ;NGUESSAN ;1990

⁴ source :steller ;page 197

L'auditeur regroupe les documents d'intérêt durable dans un dossier nommé dossier permanent qui inclut :

. le dossier d'identification donnant des informations sur le client, la mission ,le schéma des programmes pluriannuels ; y figureront les indications générales relatives à la société (adresse ,numéro de codification interne, registre de commerce etc...)

- le dossier permanent proprement dit où l'on retrouve l'ensemble des informations utiles et déjà recueillies en vue des contrôles à venir .Il doit contenir les résumés des éléments utiles aux contrôles successifs de façon à éviter la relecture de certaines documentations, et récapitulatifs relatifs aux comptes qui par nature présentent peu de changement(immobilisations, titres de participations ,prêt, emprunt, capitaux propres) .Le dossier permanent comprend principalement un sous dossier juridique , un sous dossier fiscal ,un sous dossier organisation , un sous dossier relatif aux contrats importants de l'entité et un sous dossier portant sur les rapports(rapport annuel , rapport spécial , rapport général etc...).
- Le dossier « missions spéciales » contient l'ensemble des documents relatifs aux interventions faites dans le cadre des obligations particulières du commissaire aux comptes, et notamment les documents de contrôle ainsi que les rapports correspondants.
- Le dossier « correspondance générale » .

Regroupant chronologiquement l'ensemble des correspondances échangées avec le client ; il est classé pour des raisons de commodité d'utilisation dans le dossier intervention en cours.

Le but du dossier permanent est de réunir l'ensemble des informations relatives à la société et présentant un intérêt pour les contrôles futurs.

Après la prise de connaissance générale, l'auditeur définit le programme de travail qui met en évidence les travaux à accomplir dans le cadre de son intervention.

Cela débute par l'évaluation des procédures en place suivie du contrôle de comptes.

3.2 - L'évaluation du contrôle interne

3 .2.1 Définition :

«Le contrôle interne comprend le plan d'organisation et l'ensemble des méthodes coordonnées , adoptées à l'intérieur d'une entreprise, pour la protection de ses biens, pour le contrôle de la précision et du degré de confiance de ses documents comptables, pour promouvoir l'efficacité des opérations, et pour que soient suivies les politiques prescrites par la direction » (Steller ;1976,page77).

Cette définition a l'avantage de couvrir l'ensemble des objectifs que l'entreprise peut se fixer (objectifs liés aux opérations, aux informations comptables, au respect des directives de l'organisation) .Ce qui explique notre option pour cette définition qui en est une parmi tant d'autres.

Le contrôle interne se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci-

On peut distinguer quatre phases dans l'évaluation du contrôle interne à savoir:

- description de la procédure ;
- confirmation de la compréhension du système par le test de conformité ;
- évaluation préliminaire du contrôle interne ;
- confirmation de l'application du système ou test de permanence.

3.2.2 - Description de la procédure :

L'auditeur peut utiliser deux méthodes :

- Le mémorandum qui est une description narrative. Cette méthode consiste à obtenir au cours d'un entretien avec les principaux responsables ou par la lecture du manuel de procédures, instructions écrites utilisées dans l'entreprise, les procédures existantes. L'auditeur fait aussi par écrit, la synthèse des descriptions qu'il a pu obtenir.
- Le diagramme de circulation (Flow chart) qui est la description graphique d'un ensemble d'opérations. Cette méthode consiste à formaliser à l'aide de schémas d'une part la circulation des documents de l'entreprise, et d'autre part les contrôles effectués par les différents intervenants.

3.2.3 .Les tests de conformité :

Ces tests ont pour but de confirmer que la description des procédures effectuées lors des entretiens est celle réellement appliquée. Si l'auditeur constate une anomalie, il doit s'assurer, par consultation d'autres documents au même stade de traitement ,qu'il s'agit d'une déviation ponctuelle et non pas d'une mauvaise description. Si le deuxième cas se présente, l'auditeur corrigera sa description.

3.2.4 Evaluation préliminaire du contrôle interne :

A la description succède l'appréciation du contrôle interne, au niveau de sa conception à répondre aux objectifs fondamentaux en matière d'information financière c'est à dire s'il permet d'éviter que des erreurs significatives se produisent et/ou de les détecter et corriger rapidement.

Pour dégager les forces et les faiblesses théoriques, on utilise généralement un questionnaire de contrôle interne.(voir annexe n°2)

3.2.5. Vérification du fonctionnement du système : (tests de permanence)

Ces tests ont pour but de vérifier que les procédures constituant les points forts du système font l'objet d'une application effective.

Ils doivent revêtir une ampleur suffisante pour donner à l'auditeur la conviction que les procédures contrôlées sont appliquées. Les points forts théoriques ne faisant pas l'objet d'une application permanente sont à ranger dans les faiblesses relevées.

Les tests de permanence possibles sur les immobilisations :

- Vérification de la budgétisation des immobilisations ;
- Sondages sur la manière d'acquisition des immobilisations (appel permanent à la concurrence) ;
- Vérification de l'existence des titres de propriété ;
- Vérification de la correcte évaluation des immobilisations enregistrées

3.2.6. Evaluation définitive du contrôle interne :

A ce stade, l'auditeur peut apporter une appréciation définitive sur le contrôle de l'entreprise en distinguant les points forts et points faibles.

Les points faibles peuvent s'expliquer soit par un défaut dans la conception du système, soit par une mauvaise application des procédures. L'auditeur doit déterminer les conséquences que chaque faiblesse peut avoir sur la régularité et la sincérité des comptes, et en déduire l'action qu'il faut entreprendre pour pouvoir se faire une opinion et pour permettre la correction de l'organisation existante.

Le document de synthèse doit généralement comprendre les éléments suivants :

- l'objectif de la mission ;

- description succincte des faiblesses relevées ;
- description des forces ;
- les actions correctives à mettre en œuvre pour améliorer le système.

Après la prise de connaissance générale de l'entreprise et l'évaluation du contrôle interne, l'auditeur procède à l'examen des comptes et des états financiers.

3.3 - **Examen des comptes** :

L'examen des comptes annuels a pour objet de vérifier que les comptes annuels :

- sont cohérents ;
- concordent avec les données de la comptabilité ;
- sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur ;
- tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture.

La démarche ainsi définie et suivie par l'auditeur lors de ces missions d'audit sera notre source d'inspiration dans la description de la procédure d'audit de la comptabilisation des immobilisations.

Le schéma ci-après représente de façon simplifiée la démarche de l'auditeur.

Chapitre 4 - Procédures d'audit de la comptabilisation des immobilisations :

Le schéma de la méthodologie de l'audit financier est applicable à l'audit de la comptabilisation des immobilisations. L'audit de la comptabilisation peut donc s'effectuer suivant les étapes ci après:

- la prise de connaissance générale ;
- l'appréciation du contrôle interne ;
- l'examen des comptes.

Avant d'aborder ces points de manière détaillée, nous évoquerons les objectifs de l'audit de la comptabilisation des immobilisations. Au cours des différentes étapes de sa mission l'auditeur s'appuiera sur les principes comptables applicables aux immobilisations ainsi que sur les normes d'audit.

4-1 - Objectifs de l'audit de la comptabilisation des immobilisations.

Ces objectifs sont d'une part l'appréciation du contrôle interne permettant à l'auditeur de s'assurer d'une part :

- toutes les immobilisations ainsi que les charges et revenus correspondants sont enregistrés (exhaustivité) ;
- toutes les immobilisations ainsi que les charges et revenus sont réels et appartiennent à l'entreprise ;
- toutes les immobilisations ainsi que les charges et produits correspondants sont correctement évalués;
- les séparations des tâches sont satisfaisantes ;

et d'autre part :

- les montants inscrits aux postes d'immobilisations reflètent l'intégralité des biens dont l'entreprise est propriétaire et qu'elle utilise, l'intégralité des coûts encourus pour l'acquisition et la création des biens ;
- les montants figurant en dotation aux amortissements et amortissements cumulés reflètent

- l'intégralité des amortissements cumulés conformément aux principes comptables généralement admis et appliqués de façon constante

La définition de ces objectifs est fondamentale et nous permet d'aborder la méthodologie d'audit des immobilisations qui, comme la méthodologie générale, commence par la prise de connaissance générale.

4-2 - Prise de connaissance générale :

Dans le cadre de ses travaux l'auditeur cherchera à obtenir les renseignements d'ordre général pouvant lui servir lors de son intervention. Ces informations proviennent des entretiens avec les responsables de l'entité auditée, des documents comme le manuel de procédure, le plan comptable, les rapports d'audit relatifs aux exercices antérieurs. Il peut aussi utiliser les questionnaires de diagnostic d'audit. Les informations obtenues à cette étape sont à classer dans le dossier permanent.

4-3 - Appréciation du contrôle interne :

Dans l'analyse du contrôle interne, l'auditeur cherche à vérifier que l'ensemble du dispositif mis en place permet un traitement correct des immobilisations. Le dispositif concerne les éléments de contrôle interne liés à l'environnement de contrôle, à l'organisation et aux opérations afférentes aux immobilisations.

4-3-1 Eléments de contrôle interne liés à l'environnement de contrôle et à l'organisation

L'analyse de ses éléments pour l'auditeur consiste à s'assurer :

- que le personnel impliqué dans la gestion des immobilisations est intègre et compétent ;
- que l'organisation en place permet une séparation satisfaisante des fonctions et une description claire des postes ;
- de la réalité des affirmations ci-après :
- l'enregistrement intégrale de tous les mouvements affectant les immobilisations
- les immobilisations (acquisitions, transferts, cessions) ;
- l'évaluation correcte des éléments immobilisés ;
- les immobilisations enregistrées sont réelles et concernent effectivement l'entreprise

- les titres de propriétés existent pour les immeubles et terrains de l'entreprise ;
- l'enregistrement dans la bonne période des faits comptables liés aux immobilisations
- la bonne présentation des comptes d'actif ;
- que le système de supervision fonctionne de manière satisfaisante.

En complément à ces dispositifs, d'autres procédures afférentes aux immobilisations doivent être examinées. Nous les développons dans le paragraphe suivant.

4-3-2 - Schéma des opérations afférentes aux immobilisations :

Le processus opérationnel (BARRY 1994) des immobilisations recouvrent les fonctions :

- d'évaluation et d'identification des besoins en équipement (budget des Investissements) ;
- d'acquisitions des immobilisations ;
- de conservations physiques et de protection des immobilisations ;
- de cessions, destructions et mises en rebut ;
- d'inventaire physique ;
- de comptabilisation et de règlement ;
- de suivi des Immobilisations ;

Nous développerons d'abord les objectifs par fonction puis procéderons à la description des fonctions .

4.3.2.1 les objectifs de contrôle interne par fonction ⁵ :

- Ces procédures doivent donner l'assurance :

Budgets des investissements

- que les budgets d'investissements sont établis de manière à permettre un suivi ultérieur efficace des engagements ;
- les dépassements ne peuvent être possibles sans autorisation ;

Expression interne des besoins

Les procédures appliquées doivent donner l'assurance que les demandes d'achat émises par les services :

- sont effectuées par des responsables habilités ;
- expriment des besoins préalablement budgétisés ou expressément autorisés ;

- sont établies de manière opportune .

Sélection des fournisseurs

- Les procédures de sélection doivent donner l'assurance d'un choix effectué aux critères de qualité, prix et conditions diverses définis par la réglementation en la matière

Commandes de biens d'équipement :

Les procédures mises en place doivent garantir :

- la passation des commandes dans les délais raisonnables ;
- le suivi adéquat des commandes non honorées et la relance systématique des fournisseurs.

Réception et mise en service des immobilisations

Les procédures de réception des biens d'équipement doivent donner l'assurance :

- d'une réception rapide et correcte des immobilisations ;
- de leur identification systématique ;

Conservations physiques et protections des immobilisations

Les procédures en place doivent donner l'assurance que:

- les immobilisations sont protégées contre une dépréciation prématurée ;
- elles peuvent atteindre leur durée normale d'utilisation ;
- leur remplacement en cas de sinistre ne pose pas de difficultés.

Inventaire physique

Les procédures doivent donner l'assurance que:

- les consignes d'inventaires sont bien élaborés et permettent une prise d'inventaire correcte ;
- que le résultat de l'inventaire fait l'objet d'un traitement rapide correct.

Comptabilisation

Les procédures doivent donner l'assurance que:

- le comptable chargé de l'enregistrement des factures peut les identifier les comptabiliser dans un délai raisonnable ;
- que les dettes dues aux fournisseurs sont enregistrées à temps opportun .

Règlement

Les procédures doivent donner l'assurance que:

⁵ source :Barry ;1994 (procédures opérationnelles, comptables)

- seules les factures liées à des transactions régulières sont soumises aux règlements ;
- les doubles règlements peuvent être facilement détectés.

cessions destructions et mises au rebut

Les procédures doivent donner l'assurance :

- que les retraits d'immobilisations du patrimoine de la société ne peuvent s'effectuer sans l'accord d'un responsable autorisé par la direction ;
- que le service comptable est informé de ces retraits

Suivi des immobilisations

Les procédures en place doivent donner l'assurance que:

- le montant des fiches d'immobilisations concorde avec le solde des comptes - les fiches sont mis à jour chaque fois que les immobilisations sont mouvementées.

4.3.2.2 - Descriptions des différentes fonctions :

Evaluation et identification des besoins en équipement

Le budget des investissements va dépendre des objectifs poursuivis par l'entreprise (maintien du potentiel de production, d'activités, investissements de croissance, investissements pour accroître la rentabilité).

- Les services utilisateurs expriment leurs besoins en investissement qui font l'objet de discussions au niveau de la direction générale d'abord, puis des autres instances impliquées dans le processus budgétaire (Comité de Gestion, Conseil d'Administration) pour l'adoption du budget.
- Les modalités de financement de ces investissements sont définies lors des discussions budgétaires (Emprunt, fonds propre, subvention).

Les investissements retenus et les centres de responsabilités bénéficiaires sont à présenter de manière détaillée dans le budget.

Un calendrier d'achat des équipements est élaboré et les dépassements budgétaires ne sont possibles que sur autorisation.

. Acquisitions des immobilisations.

D'une manière générale, le service des approvisionnements accomplit cette tâche selon les étapes suivantes

Demandes d'achats :

Seuls les responsables désignés par la direction au préalable peuvent établir les demandes d'achats. Les demandes se font à l'aide d'imprimés pré numérotés et sont par la suite transmises au service des approvisionnements.

Etablissement de la commande : Le service achat ,avant d'établir la commande procède à la sélection des fournisseurs par un système d'appel à la concurrence. . Le bon de commande après établissement est soumis à un certain nombre de visas (par exemple visa du responsable du contrôle budgétaire, de la Direction Générale , du Service Financier.).

Le bon de commande est remis au fournisseur qui procède à la livraison dans le délai qui lui est imparti.

Livraison : La livraison s'effectue à l'aide d'un bordereau de livraison, visé par le fournisseur et le réceptionnaire.

Réception :

Elle doit donner lieu à l'établissement d'un procès verbal de réception décrivant de manière détaillée les immobilisations acquises (nature précise, caractéristique technique, numéros de série, etc....).

Un exemplaire du procès-verbal de réception est transmis au comptable chargé du suivi des immobilisations. Ce qui lui permettra en cas de non réception de facture d'être avisé des mouvements physiques d'entrée et de réclamer les factures correspondantes.

Protection et maintenance des Immobilisations :

L'entreprise doit avoir son programme et planning d'entretien pour :

- prévenir la détérioration prématurée de l'outil de production
- permettre l'utilisation des immobilisations pour au moins la durée d'amortissement prévue.
- de remplacer les immobilisations détruites du fait des sinistres.

L'Organisation comptable doit permettre l'identification rigoureuse des dépenses proprement dites (charges d'exploitation) et des dépenses qui contribuent à allonger la durée de vie de l'immobilisation (dépenses d'investissements).

En plus de la maintenance, l'entreprise doit assurer ses immobilisations contre les sinistres ou les vols.

Cessions, destructions et mises aux rebuts

Des critères doivent être fixés pour préciser :

- les personnes habilitées à autoriser ces opérations ;
- les modalités de cession à titre onéreux, de destructions et mises au rebut d'immobilisations.
- les personnes chargées des opérations de ventes ne peuvent encaisser les produits de cessions pour une meilleure séparation des tâches.

Inventaire physique

L'inventaire physique (CNCC :1992) destiné à conforter les soldes comptables revêt un caractère important pour l'auditeur car il permet de déceler les anomalies (différences d'inventaire) telles que :

- l'existence d'immobilisations non comptabilisées ;
- la disparition d'immobilisations qui figurent toujours dans les comptes.

Un bon système de contrôle interne doit se caractériser par :

- l'existence d'une nomenclature des immobilisations ;
- l'existence d'un fichier des immobilisations indiquant :
 - la référence (nomenclature) ;
 - la désignation ;
 - la localisation ;
- l'identification par l'apposition d'une plaque ou tout autre système indiquant la référence de contrôle et d'enregistrement des mouvements (notamment procédures de saisie des mises au rebut)
- la possibilité de comparaison régulière entre :
 - les existants ;
 - le fichier ;

les comptes.

Lorsque l'auditeur ne procède pas à l'inventaire physique, il peut par sondage procéder à l'examen des acquisitions les plus significatives.

Lors de sa première mission, il procède à des sondages croisés sur les soldes d'ouverture :

- à partir des comptes ou, du fichier, il sélectionne un certain nombre d'actifs et en constate l'existence physique ;
- à partir des existants, il sélectionne certaines immobilisations et vérifie leur enregistrement dans les fichiers et ou dans les comptes d'immobilisations.

Pour ce qui concerne les terrains, et les constructions, l'existence de cette catégorie d'actifs peut être confirmée par la conservation des hypothèques ou le cadastre pour les terrains.

Lors d'une visite de locaux, l'auditeur peut se rendre compte de :

- l'existence et l'état d'avancement des constructions en cours ;
- l'état de vétusté d'une construction ou des agencements ;

Pour la prise d'inventaire la direction générale élabore avec l'aide des différents responsables concernés, des instructions détaillées relatives à la prise d'inventaire.

Ces instructions doivent préciser :

- les modalités du recensement physique des immobilisations, les équipes à mettre en place, date de début et de fin de travaux, la personne responsable de la surveillance des travaux.
- les modalités de transcription des résultats du recensement des immobilisations : description précise et détaillée des immobilisations recensées, de leur localisation, de leur état (correct, mauvais, inutilisable).
- les modalités de transmissions de ces données au service chargé de leur rapprochement avec les éléments comptables.
- les modalités de traitement des écarts décelés

Au vu du résultat de l'inventaire, on procède à la passation des écritures comptables et la mise à jour du fichier pour ajuster les soldes comptables. Les personnes chargées du recensement ne doivent pas avoir accès au fichier.

Comptabilisation. :

Le service comptable est chargé de cette opération. Dès réception des factures, celles-ci doivent être numérotées afin de permettre leur identification, et datées afin de mémoriser leur date d'arrivée. Elles doivent être classées en attente de vérification.

Certains contrôles sont nécessaires avant l'enregistrement comptable de la facture :

- vérification arithmétique de la facture ;
- rapprochement facture, bon de commande et bon de réception pour s'assurer de leur conformité ;
- imputation comptable du montant vérifié figurant sur la facture ;
- vérification de l'apposition de la mention "bon à payer" sur la facture.

Une fois enregistrée, la facture doit être classée dans un échéancier jusqu'à ce qu'elle soit payée.

Règlement de la Facture :

Après avoir vérifié que la facture est accompagnée de bon de commande , de bon de réception établis conformes à la dite facture et après avoir annulé toutes les copies en apposant le cachet « payé », la facture peut être réglée . Dans l'enregistrement de l'opération, le compte fournisseur d'immobilisation est débité du montant de la facture, par le crédit d'un compte de trésorerie .

Suivi des Immobilisations :

Les immobilisations doivent faire l'objet d'un suivi individuel permettant leur correcte comptabilisation.

La fiche individuelle devra contenir les informations suivantes :

- description ;
- date d'installation ;
- date de mise en service ;
- lieu ;
- compte concerné ;
- renseignement comptable (Facture, Valeur HT) ;
- montant des amortissements pratiqués ;
- valeur d'expertise ;
- conditions de cessions (cas de sorties du patrimoine) ;
- valeur des diverses réparations.

Ce rappel des contrôles dont les objectifs visent un suivi correcte des immobilisations nous conduit à l'appréciation du contrôle interne . Les travaux menés dans ce cadre se déroule suivant le schéma ci-après:

4-3-3- La saisie des procédures relatives à la comptabilisation des immobilisations .

L'auditeur pour obtenir les informations nécessaires à la compréhension du système fait des entretiens avec les services impliqués dans la gestion des immobilisations (service comptable ,service approvisionnement ,service chargé du budget etc.). Il peut aussi exploiter le manuel de procédures s'il en existe. Ces entretiens concernent tous les aspects de la comptabilisation des immobilisations(comptabilisation, budgétisation ,acquisition, inventaire physique) .

- 4-3-4 Le test de conformité

Avec une ou deux transactions achevées relatives aux immobilisations, l'auditeur compare le circuit réel de la transaction à la description obtenue.

- 4-3-5 L'évaluation préliminaire

A cette étape l'auditeur utilise les questionnaires portant sur les opérations relatives aux immobilisations pour dégager les points forts et les points faibles du système.

4-3-6 Le test de permanence

L'auditeur s'assure que les points forts repérés sont d'application effective et continue. Pour les immobilisations on peut tester:

- si les acquisitions se font à la suite de consultation élargie entre fournisseurs ;
- si la comptabilisation des achats effectués à l'étranger tient toujours compte des frais accessoires(frais de douane ,assurance ,transport etc.) ;
- si les biens figurant dans la comptabilité existent physiquement ;
- s'il existe des titres de propriété les immeubles acquis.

L'auditeur, sur la base de ses constats et remarques, dresse un rapport de contrôle interne après avoir au préalable mené des discussions avec les responsables de l'entité. Lorsque ses travaux mettent à jour des anomalies graves, il en sera tenu compte lors du contrôle des comptes ,objet du paragraphe suivant .

4-4 - Le contrôle des comptes

Après les étapes de la prise de connaissance générale et l'analyse du contrôle interne l'auditeur continue son intervention par l'examen des comptes et des états financiers .Dans son programme , il procède:

- à l'examen analytique des comptes d'immobilisations ;
- à des confirmations de solde le cas échéant (tires de participations, dépôt et cautionnement etc.) ;
- à la validation des comptes.

La démarche à suivre est la suivante :

Avant le commencement de son contrôle, l'auditeur effectue une revue de la comptabilisation qui comprend le contrôle arithmétique, la vérification de la cohérence des comptes . Il procédera au rapprochement des soldes de clôtures au solde d'ouverture de l'exercice vérifié .Il peut reconstituer le solde. Il part du solde de l'année écoulée auquel on ajoute les augmentations de l'année puis on soustrait du total des actifs retirés en cours d'année; Le montant résultant de ces opérations doit correspondre au montant de l'année vérifiée. Le solde doit être analysé dans son détail à partir de pièces justificatives.

Ensuite l'auditeur procédera aux examens suivants:

- rapprochement du résultat de l'inventaire physique aux chiffres des comptes et à la situation des fiches ;
- rapprochement de documents justificatifs des montants figurant sur les documents financiers ;
- vérification des charges d'amortissement ;
- vérification de la correcte comptabilisation des retraits éléments d'actifs et des pertes et profits ;
- vérification des additions d'actifs immobilisés ;
- vérification de la correcte comptabilisation des retraits d'éléments immobilisés et des pertes et profits ;
- vérification de l'enregistrement ;
- vérification de la propriété des éléments ;
- vérification de l'existence des éléments d'actifs ;
- vérification de la bonne évaluation des immobilisations ;
- vérification de la représentation sincère s au bilan des éléments d'actifs.

4-4-1 - Examen du résultat de l'inventaire physique :

Le vérificateur va effectuer un pointage des chiffres issus de l'inventaire avec les montants des fiches d'immobilisations d'une part , et les chiffres du grand livre d'autre part pour s'assurer de leur concordance.

IL analyse les écarts constatés pour vérifier s'ils sont bien fondés. Il vérifie également que les ajustements nécessaires suite à l'inventaire sont enregistrés au niveau des fiches et des comptes.

4-4-2- Rapprochements des documents des montants figurants sur les comptes :

Rapprochement des pièces justificatives des montants figurant sur les documents financiers relatifs aux éléments d'actifs immobilisés et à leurs amortissements :

La première opération de l'auditeur, après avoir obtenu la balance justificative, sera de comparer le total avec les soldes des comptes du Grand Livre pour le montant des immobilisations et les amortissements cumulés. Des comparaisons par sondage seront ensuite faites entre montants de la balance justificative et chiffres de la comptabilité auxiliaire des immobilisations. Ces chiffres doivent être égaux.

Lorsque l'entreprise réalise les travaux à son compte, avant leur achèvement, les dépenses y relatives sont usuellement débitées à un compte d'immobilisation en cours. Pour un but de séparation des exercices, tous les contrats dont l'exécution est achevée doivent être relevés, et les soldes transférés dans le compte immobilisation approprié. Les amortissements doivent être constatés par actif mis en service avant la fin de l'exercice

4-4-3- vérification des additions d'actifs :

Le vaste domaine des additions aux actifs immobilisés inclut :

- l'acquisition de nouveaux actifs ;
- l'amélioration des actifs existants ;
- une révision complète ou un remplacement de pièces des équipements existants (quand ces travaux ont pour effet d'accroître la durée de vie prévue des actifs).

L'auditeur analyse tous les accroissements des comptes d'actifs ou d'amortissements cumulés. Chaque dépense importante sera reprise avec une information d'identification et d'explication suffisante.

Pour la justification des montants, l'auditeur réclame les pièces justificatives (factures, bon de commande, procès verbal de réception). Le montant des pièces justificatives doit être identique à celui des documents de contrôle de l'auditeur. Le vérificateur s'assure que les dépenses importantes ont reçu au préalable l'accord de l'autorité qualifiée comme le conseil d'administration.

L'auditeur doit également examiner les éléments justificatifs pour y constater la présence des approbations nécessaires et l'indication de la réception du matériel.

En accord avec les principes comptables généralement admis seules doivent être immobilisées les dépenses qui seront profitables aux exercices futurs. Quand l'auditeur examine les documents justifiant les augmentations du compte de l'actif immobilisé, il doit noter si les principes comptables généralement

admis ont été suivis dans le traitement des montants considérés comme augmentation . L'auditeur s'assurera que les dépenses de montants très élevés effectués dans le cadre de l'entretien sont justifiés.

4-4-4 - Vérification de la correcte comptabilisation des retraits des éléments d'actifs

immobilisés et des pertes et profits :

Tout retrait important et un échantillon représentatif des petits montants enregistrés au cours de l'année doivent faire l'objet d'un tableau de vérification. Ce test de vérification doit être conçu pour donner l'assurance à l'auditeur que les comptes d'actifs et les comptes d'amortissement ont été diminués des montants corrects des immobilisations retirées , que les profits ou pertes correspondants ont été correctement enregistrés. Le coût des actifs retirés doit être conforme aux montants figurant sur les fiches détaillées d'immobilisations, ou, en l'absence d'une comptabilité auxiliaire, aux écritures afférentes à l'acquisition initiale dans les documents généraux.

Il est fréquent que les diminutions d'actifs soient ignorées. Il est donc préférable pour l'auditeur de:

- questionner la direction et le personnel de supervision sur les retraits de produits ;
- vérifier si les nouvelles acquisitions ne s'effectuent pas en remplacement d'anciens actifs retirés.

4-4-5 - Vérification des charges d'amortissement à la fois pour l'exercice et en cumul :

Le problème du caractère vraisemblable des dépenses d'amortissement peut être analysé en trois questions subsidiaires :

- caractère justifié ;
- constance des méthodes ;
- exactitude .

4-2-5-1 Caractère justifié

La direction doit faire en sorte que les charges d'amortissement aient un caractère justifié .Dans l'appréciation des taux fixés par la direction ,les taux indicatifs publiés par le service des impôts offrent une base utile de référence .L'auditeur doit s'assurer que les cumuls des amortissements sont approximativement indicatifs de l'âge et de la situation des immobilisations auxquelles ils se rapportent.

4-2-5-2 Constance des méthodes

Le problème de la permanence des méthodes concerne les changements dans le calcul des amortissements. On compare le taux appliqué l'année précédente à celui de l'année en cours .Ce rapprochement permet de déceler les changements importants . Les changements justifiés sont acceptables à condition de fournir les explications nécessaires dans les documents financiers.

4-2-5-3 Exactitude

On vérifiera si les amortissements ont été calculés correctement ,si aucun amortissement n'est constitué pour les éléments totalement dépréciés.

4-4-6 - Vérification de l'enregistrement exhaustif des éléments immobilisés :

On vérifiera que toutes les factures ont fait l'objet d'un contrôle arithmétique et qu'elles sont toutes prises en charge dans le registre comptable.

4-4-7- Vérification de la correcte évaluation des actifs immobilisés :

L'auditeur s'assurera que les immobilisations sont valorisées au prix de revient et sont comptabilisées à leur valeur d'entrée hors T.V.A. , que leur valorisation respecte le principe de la continuité de l'exploitation .

4-4-8 – Représentation au bilan :

Les éléments au bilan doivent être présentés conformément à la réglementation comptable .Par exemple, pour chaque catégorie d'immobilisation, la comptabilisation fera ressortir au bilan la valeur brute les amortissements cumulés. Le classement des éléments se fait dans l'ordre du plan comptable.

4-4-9 – Vérification de l'existence des actifs immobilisés :

L'auditeur inspectera physiquement les principales acquisitions de l'année, notera si elles paraissent correspondre aux désignations et aux coûts comptabilisés.

4-4-10 – Détermination de la propriété des actifs :

L'auditeur cherchera à vérifier les titres de propriété de certains actifs immobilisés tels les terrains ,les immeubles ,les véhicules ,les titres de participations, les brevets ,etc. .

Pour les terrains , les immeubles les principaux justificatifs à réclamer sont constitués par les titres fonciers, les actes administratifs ou notariés.

S'agissant des autres catégories ,les justificatifs sont constitués par les pièces suivantes :

- les cartes grises pour les véhicules ;
- les certificats de dépôt délivrés par les notaires pour les titres de participations ;
- les contrats conclus lors de leur acquisition pour les brevets.

Après avoir rappelé les notions générales sur les immobilisations, les procédures d'audit des immobilisations, nous abordons, le cas pratique de la SAT une entreprise publique.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : L'audit de la comptabilisation des immobilisations de la SAT

Dans cette partie nous aborderons les chapitres suivants:

- Chapitre 1 : la présentation de la SAT ;
- Chapitre 2 : étude du contrôle interne ;
- Chapitre 3 : l'analyse de la comptabilisation de la SAT.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 1 - Présentation de la SAT

1-1 Historique

La SAT est une société à caractère industriel et commercial dotée de la personnalité civile et de l'autonomie financière. Elle a été créée par une loi en 1968. En Août 1995 une loi a consacré l'ouverture du capital à hauteur de 49%. A ce jour cette ouverture n'est pas encore effective. A sa création le capital était d'environ 500 000 000. Il est de nos jours porté à environ 1 750 000 000

1-2 - Missions de la SAT.

Les missions assignées à la société sont :

- être une entreprise modèle par la bonne gestion, le rendement, et la rentabilité ;
- fournir à l'état les moyens pour le développement du pays ;
- exploiter le tabac et le bois pour la fabrication de cigarettes et d'allumettes
- le contrôle de la culture et l'aide à la vulgarisation de nouvelles variétés de tabacs en milieu paysan ;

Pour ce faire, elle bénéficie du monopole de fait sur la fabrication et l'importation des tabacs et allumettes.

1-3 - Evaluation de l'activité :

De 1992 à 1997 la SAT a réalisé un chiffre d'affaire moyen de FCFA de 12.4 milliards par an

Il faut noter que depuis de mars 1991 suite aux changements intervenus dans l'environnement politique et économique de l'entreprise ayant affecté son activité, la croissance de la SAT s'est beaucoup ralentie. Elle est confrontée à des problèmes liés à la fraude surtout préjudiciable aux produits lourdement taxés comme la cigarette. Le chiffre d'affaires a fortement chuté par rapport à son niveau du passé. Dès lors elle fait de la lutte contre la fraude un axe de sa stratégie. Cette action paraît justifiée si l'on compare son marché potentiel (25 milliards), au chiffre d'affaires réalisé.

1-4 - Perspectives :

Le plan de relance a trois volets principaux :

- L'assainissement financier ;
- L'investissement ;
- La rationalisation des effectifs.

1-5 - Composantes :

La SAT dispose de deux unités :

- la fabrique de cigarettes « FC » abritant le siège et l'unité de production de cigarettes ;

- la fabrique des allumettes Eclair ou « FE » abritant l'unité de production des allumettes ;

Il existe également huit représentations réparties entre huit régions du pays .Elles sont appelés agences.

La SAT fabrique sous licence de la firme Rothmans deux marques CLAREMONT et CRAVEN « A ».Elle importe les marques DUNHILL et MARLBORO

1-6 - Organisation

Les organes de gestion de la SAT comprennent :

- le conseil d'administration qui assure la haute responsabilité de l'administration de la société ;
- la direction générale ;
- le comité de gestion.

1-6-1- Le conseil d'Administration :

Le conseil d'administration assume la haute responsabilité de l'administration et est à ce titre saisi des questions importantes pouvant influencer la vie de l'entreprise comme l'approbation du budget, l'adoption d'accord d'établissement .

1-6-2 La Direction Générale (organigramme en annexe1)

L'échelle hiérarchique s'établit comme suit :

Le directeur général, le directeur général adjoint, les directeurs de divisions, les chefs de sections .

Les divisions formant la direction sont la division des approvisionnements, la division technique, la division commerciale ,la division finances et comptabilité, la division administrative et sociale. Des divisions sont aussi appelées direction(direction des approvisionnements ,direction technique).

La division des approvisionnements

Cette division est chargée :

- de l'élaboration du programme d'approvisionnement ;
- du choix des fournisseurs ;
- de la préparation et l'exécution des achats ;
- du contrôle quantitatif et qualitatif des commandes ;
- de la gestion des stocks sauf ceux relevant des divisions commerciale et tabac.

La Direction des approvisionnements est composée du bureau tabac et transit et des magasins centraux.

Le bureau tabac et transit est chargé d'assurer à moindre coût et dans un temps record le dédouanement de toutes les commandes extérieures .Il s'occupe également de tous les achats (intérieurs et extérieurs).

La division technique

Elle comprend la direction technique de fabrication de cigarettes et la direction technique de fabrication d'allumettes. Chacune de ces directions comprend :

- une section production ;
- une section entretien ;
- une section étude et méthode.

La division commerciale

Cette division a pour mission essentielle la distribution des produits finis en général dans le cadre d'une politique commerciale dynamique. Elle se compose de quatre sections qui sont :

- la section distribution et ventes ;
- la section étude et publicité ;
- la section ventes promotionnelles ;
- la section gestion des stocks.

La division finance et comptabilité

Elle réunit le service finances et trésorerie qui comprend la section trésorerie et la section finance.

- le service comptabilité est structuré en trois sections : la section FC, la section FA, la section Agence

La division administrative et sociale

Elle est chargée de la gestion et l'administration du personnel, de la dotation de l'entreprise en moyen logistique et de la gestion des œuvres sociales. Elle est composée de sept sections à savoir :

- la section personnel qui est subdivisée en bureau personnel et bureau solde ;
- la section chargée de l'unité FA ;
- la section chargée de l'unité FC ;
- la section voie et bâtiment ;
- la section surveillance ;
- la section intendance et documentation ;
- la section formation ;
- la section des œuvres sociales .

Il est à signaler que la section intendance gère les fournitures et mobiliers ,les biens immobiliers.

CHAPITRE 2 : ETUDES DU CONTROLE INTERNE

2-1- DESCRIPTION DES PROCEDURES DE GESTION DES IMMOBILISATIONS A LA SAT

L'entreprise de façon formelle ou informelle intègre dans son système d'organisation des procédures pour la gestion de ses activités. Pour le suivi de ses immobilisations, la SAT a mis en place des procédures dont les objectifs sont :

- de prévenir des achats non budgétisés ;
- d'acquérir des immobilisations à moindre coût et par voie d'autorisation ;
- de permettre la comptabilisation exhaustive des immobilisations
- de permettre un suivi correct de la situation des immobilisations ;
- de permettre une séparation satisfaisante des fonctions dans la gestion des immobilisations ;
- de prévenir les cessions d'immobilisations sans autorisation préalable ;

Après le rappel des objectifs ,nous procédons à la description des procédures.

2-1 -1- Budgétisation :

Chaque exercice, les services expriment leurs besoins en investissement dans le cadre du budget. Après les différentes phases d'arbitrage au niveau de la direction générale, les propositions retenues sont regroupées dans un tableau appelé budget prévisionnel d'investissement. Ce tableau comporte la désignation des articles budgétisés (le prix unitaire des articles, la quantité à acheter ventilée par services utilisateurs). Le budget, une fois approuvé par le conseil d'administration entre dans sa phase d'exécution.

2-1-2 Acquisition des biens

L'approvisionnement en immobilisation s'effectue de manière identique à celle des autres biens. Tout commence par l'expression du besoin par le service demandeur. Cette demande se fait à l'aide d'un carnet à feuillets appelé bon de commande. Elle est établie en deux exemplaires. Une copie constitue la souche et l'original est adressé à la division des approvisionnements qui, après consultation de plusieurs fournisseurs établit le bon de commande au nom du fournisseur sélectionné. L'expression du besoin (demande d'achat) et le bon de commande sont effectués en utilisant un imprimé identique. Le bon de commande est visé par le directeur des approvisionnements, le contrôleur de gestion, la direction générale. Le bon de commande retourne aux approvisionnements, puis transmis au fournisseur qui suivant le délai qui lui est accordé procède à la livraison des fournitures. Il est établi en deux exemplaires dont une souche et l'original réservé au fournisseur.

La réception des articles se fait à la cellule de gestion des stocks non pas par une commission mais par les soins du responsable du service utilisateur. Le gestionnaire des stocks informe le service utilisateur qui se sert d'un bon de réception provisoire pour enlever les commandes. Après vérification de la conformité des fournitures reçues avec sa demande, le service utilisateur remplit un bordereau de réception classé au service de gestion des stocks. Le fournisseur établit sa facture, l'achemine à la direction générale. La direction générale transmet la facture aux approvisionnements qui, au vu du bon de réception, appose la mention "bon à payer" sur la facture. Celle-ci est transmise au service comptable pour règlement.

2-1-3- Inventaire physique :

L'inventaire physique ne se fait pas annuellement, les vérificateurs se limitant à l'examen de la situation des acquisitions de l'année.

Un bureau privé a procédé au recensement des immobilisations en 1998 de façon ponctuelle. Le travail a consisté à établir une liste des immobilisations par catégorie sans codification, ni valorisation.

2-1-4- Cession des immobilisations :

La direction, par note de service, précise les biens réformés. Cette note est ventilée dans les services notamment la comptabilité et autres départements intéressés par les cessions. Une commission désignée également par la direction générale conduit le processus de réforme jusqu'à l'enlèvement des biens réformés, et l'encaissement des produits correspondants au service comptable.

2-1-5 - Mise en immobilisations :

La SAT n'a pas défini de critères de mise en immobilisations qui est effectuée suivant l'initiative du comptable chargé de l'enregistrement des factures.

2-1-6 - Titre de propriété :

La SAT a dans son actif, des biens comme les terrains, des bâtiments acquis, et des titres de participation qu'elle détient dans certaines sociétés. L'entreprise ne détient pas les titres de propriété correspondants à ces biens.

2-1-7 Calcul des amortissements :

La SAT pratique l'amortissement linéaire.

Pour les brevets et licences, ceux-ci sont amortis au taux de 100%.

Elle applique un taux fixe en fonction de la durée d'utilisation du bien.

2-1-8 Fiche d'immobilisation :

Pour le suivi des immobilisations, la SAT utilise une fiche comportant les renseignements ci-après :

- la nature de l'immobilisation ;
- la date d'acquisition ;
- la désignation ;
- la quantité ;
- L'affectation ;
- le taux de l'amortissement ;
- la valeur d'acquisition ;
- les amortissements.

2-1-9 Description de la comptabilité matières dans le manuel de procédure :

Suivant les procédures comptables, le service comptable ne doit recevoir que des faits comptables matérialisés par des documents émis par une personne autorisée appelée responsable opérationnel. Les pièces justificatives sont classées chronologiquement. IL existe tous les journaux divisionnaires qu'exige le système centralisateur. Tout paiement doit comporter le visa du directeur ou son adjoint et l'agent comptable. Toute facture doit être accompagnée de bon de réception, de bon de commande, ou la certification du service fait. La transmission des documents de paiement se fait à l'aide d'un cahier de transmission.

2-1-9-1 Le bureau comptabilité matières (immobilisations) : il a pour tâches :

- le suivi et la saisie de toutes les opérations concernant les immobilisations
- La mise en pratique du logiciel des immobilisations en collaboration avec la division informatique et contrôle de gestion
- La mise à jour des fiches

2-1-9-2 Chef du bureau comptabilité matières

Rattaché à la section comptabilité FC, il saisit les fiches d'immobilisations. il saisit quotidiennement les achats à travers le journal des achats et les pièces de base au niveau du siège.

Pour les agences, les saisies se font à travers les journaux de caisse. Il met à jour les fiches d'immobilisations.

Chaque immobilisation doit être codifiée et située géographiquement.

2-2- Analyse des procédures en place

2-2-1 Méthodologie

Notre intervention se situe après l'inventaire physique réalisé par un expert immobilier .

Le résultat de cette intervention nous a été remis. Nous avons vérifié l'existence de consigne d'inventaire physique.

Pour l'examen de contrôle interne nous avons :

- analysé la documentation interne de l'entreprise (manuel de procédures)
- procédé à l'examen de l'organigramme de la direction comptabilité finances
- effectué des entretiens et interviews avec les agents impliqués dans la gestion des immobilisations (agents du service comptable, du service contrôle de gestion, du service approvisionnement, du service technique et de la direction générale).
- analysé la synthèse des entretiens ;
- effectué des tests sur la comptabilisation des commandes exécutées ;
- analysé les pièces comptabilisées pour s'assurer qu'elles sont correctement évaluées ;
- examiné les imprimés utilisés (bon de commande, demande d'achat,) ;
- analysé les amortissements pratiqués ;
- vérifié les imputations comptables ;
- vérifié l'existence de titres de propriété ;
- effectué des tests sur les procédures d'acquisitions.

A l'issu de ces travaux nos analyses ont décelé des éléments positifs mais aussi des insuffisances.

2-2-2 - Forces du système :

Nous avons noté une séparation des tâches dans la tenue des immobilisations. Les fonctions d'achat, de comptabilisation, de tenue de fiche sont séparées.

Les investissements font l'objet d'une budgétisation comme il est de règle.

Les bons de commandes d'immobilisations sont visés par des personnes habilitées (directeur général ,directeur des approvisionnements ,directeur financier comptable) .

Les réceptions des fournitures donnent lieu à l'établissement d'un bon de réception

Les cessions des immobilisations s'effectuent selon une procédure établie La direction par décision met en réforme les immobilisations répondant aux critères de reformes et nomme une commission chargée de leurs ventes aux enchères publiques Les amortissements relatifs aux immobilisations sont régulièrement constitués.

2-2-3- Faiblesses :

Budgétisation

Cette fonction se limite à vérifier si les fournitures demandées ont fait l'objet d'une prévision budgétaire. Les achats ne sont pas hiérarchisés en fonction des priorités.

Acquisitions :

La sélection des fournisseurs ne s'effectue pas toujours par appel d'offre. Il n'est pas rare de rencontrer des factures non accompagnées de bons de commande ou de contrat. Les signataires des documents d'achat ne sont pas identifiables sur les documents signés. Le service utilisateur seul réceptionne les fournitures.

Fiche d'immobilisations

La tenue des fiches présente de nombreuses lacunes. On note entre autre :

- le retard dans la tenue des fiches . Leur tenue est manuelle ;
- l'impossibilité de les rapprocher des existants physiques ;
- Fonction protection et maintenance.

Cette fonction semble mal assurée par l'entreprise et est perceptible par l'ancienneté des acquisitions et le degré d'amortissement poussé du matériel de production. La situation traduit un manque de politique de suivi de l'outil de production indispensable à son bon fonctionnement. IL n'existe non plus une couverture d'assurance propre à l'outil de production.

Comptabilisation

Elle s'effectue sur la base de la facture fournisseur. Ce qui ne garantit pas la prise en charge comptable des éléments immobilisés au prix de revient, les éléments accessoires faisant l'objet de pièces justificatives à part.

Manuel de procédure :

Le manuel de procédure décrit de façon sommaire le poste. Il ne comporte ni la procédure de tenue de fiche ,ni les attributions du titulaire du poste

Critères de mise en immobilisation :

L'entreprise n'a pas défini de critères précis de mise en immobilisations pour les achats de faibles valeurs.

Titre de propriété :

Elle n'est pas en possession de titres de propriété pour certaines immobilisations détenues (titres de participation, bâtiments acquis).

2-2-4 Recommandations :

Budgétisation

Le contrôle de gestion chargé du suivi budgétaire peut jouer un rôle efficace en analysant les bons de commandes soumis à leur visa.

Un planning permettant l'acquisition des achats prioritaires doit être mis en place vu les ressources limitées de la société.

Acquisition

La réception par le seul service destinataire doit être revue .Une commission incluant le service comptable est indiquée pour les réceptions importantes. Ce service, par sa présence aux réceptions est informé de l'entrée des biens dans l'entreprise et lui permet de prendre toutes les dispositions pour sa prise en charge comptable.

Manuel de procédure :

Suivant l'organigramme de la comptabilité le préposé aux immobilisations est rattaché à la section F.C. Compte tenu de l'importance du poste, cette position nous semble un handicap pour une bonne tenue des immobilisations .Celles-ci représentent plus de 60% de l'actif, et méritent d'être gérées en service . Dans ce cas le poste sera tenu par un agent suffisamment qualifié capable d'appréhender l'ensemble des questions afférentes aux immobilisations. Il sera assisté par d'autres agents dont le concours lui permettra; de bien organiser son service, de se créer un cadre afin d'obtenir toutes les informations ayant une implication comptable.

Protection et maintenance :

Un programme rigoureux de maintenance doit être mis en place et faire l'objet d'une application effective. La défaillance dans la maintenance pénalise lourdement la production, ,accroît le prix de revient et affecte de ce fait la rentabilité.

Pour obtenir une indemnisation correcte en cas de sinistre ,une assurance propre aux équipements doit être souscrite.

Inventaire physique :

Le SYSCOA (Système Comptable Ouest-Africain) a institué l'inventaire annuel des immobilisations. Ce qui ne laisse pas de choix aux entreprises qui doivent se conformer à cette disposition .

Pour disposer d'informations comptables fiables l'entreprise doit impérativement codifier et valoriser ses biens recensés. Ce qui permettra une mise à jour des fiches.

Pour le bon déroulement de l'inventaire, l'entreprise doit élaborer un consigne d'inventaire Par ailleurs, la présentation des fiches peut être améliorée en insérant la durée de l'amortissement et les accroissements.

Pour faciliter et améliorer la gestion des fiches, le programme d'automatisation doit être réalisé.

L'entreprise doit instaurer l'inventaire physique annuel.

Elle doit valoriser les immobilisations recensées lors de l'inventaire physique ,les codifier et mettre les fiches à jour.

Tous les actes administratifs ,certificats de propriété relatifs aux immobilisations doivent être réunis et classés.

L'entreprise doit définir des critères de mise en immobilisations auxquels va se conformer le service comptable pour la prise en charge des immobilisations.

Le tableau ci-après retracent de façon succincte nos constatations et recommandations relatives au contrôle interne.

Tableau n°1 :Résultat de l'analyse de contrôle interne

Procédures de contrôle	Constatations		Recommandations	Destinataire des Recommandations
	Forces	Faiblesses		
Séparation des tâches dans la tenue des immobilisations	Les fonctions achat, comptabilisation, et tenue de fichier d'immobilisations sont séparées	-	-	-
Budgétisation	Les investissements font l'objet de prévision budgétaire	Investissements non classés par priorité	Effectuer les acquisitions en fonction des priorités de l'entreprise.	Direction générale, approvisionnement contrôle de gestion.
Acquisition	Bons de commandes visés par la direction générale, direction des approvisionnements, la.	Achats réalisés souvent sans appel à la concurrence, ou même sans contrat, difficultés d'identification des signataires des bons de commandes. Réception des acquisitions par le seul service destinataire.	Effectué les achats par appel à la concurrence. Mentionner clairement le nom des signataires sur les bons de commandes Créer une commission élargie à d'autres services pour la réception (approvisionnement, comptabilité, service utilisateur	Tous services impliqués dans la gestion des immobilisations . Direction générale
Fiche d'immobilisation		retard dans la tenue des fiches ; impossibilité de les rapprocher des existants physiques	Mise à jour des fiches : les automatiser	direction générale ; direction financière et comptable
Inventaire physique		résultat non valorisé ;ni codifié ;pas de consigne écrite d'inventaire	élaborer un consigne d'inventaire ; valoriser les biens recensés ,les codifier.	Direction générale ;
Manuel de procédure		Description insuffisante de la procédure sur les Immobilisations	Les immobilisations représentant 60 % de l'actif , il faut ériger en service le poste immobilisation. Confier la gestion un agent de haut niveau.	Direction générale

Chapitre 3 : Contrôle des comptes :

Après l'appréciation du contrôle interne ,suit l'étape du contrôle des comptes pour lequel il est établi un programme de contrôle des comptes. Ce programme retrace l'essentiel des points dont l'examen permet de se faire une opinion fiable sur la situation des comptes.

3-1- Méthodologie

3-1-1 - Les immobilisations incorporelles :

L'examen de ces comptes nous a amené à:

- vérifier les éléments justificatifs du solde de ces comptes ;
- vérifier le calcul de l'amortissement et déterminer sa conformité avec les règles fiscales ;
- extourné du solde les éléments corporels pris en charge dans cette rubrique ;
- extourné du montants des amortissements la part correspondant aux amortissements des éléments corporels.

3-1-2 - Les immobilisations corporelles :

Dans l'examen de ces comptes nous distinguons des contrôles communs à l'ensemble des comptes et des contrôles spécifiques à certains comptes (terrains ,immeubles ,matériels de transport etc.)

3-1-2-1 - Contrôles communs :

Nous précisons n'avoir pas accompli l'inventaire physique malgré l'importance de cette diligence en raison de notre période d'intervention qui se situe après celui du commissaire au compte. Toutes fois il nous a été fourni par les responsables de l'entreprise le résultat des travaux d'un expert commis pour inventorier et réévaluer les immobilisations. Nous avons effectué un rapprochement du résultat de l'inventaire de l'expert avec les fiches d'immobilisations, et aussi avec les chiffres du grand livre pour nous assurer de leur conformité. Nous avons procédé, à une inspection physique des installations

techniques, des bâtiments, et de l'outil de production qui représentent l'essentiel des immobilisations.

Concernant les comptes nos contrôles ont consisté à

- vérifier que les chiffres des états financiers représentent l'intégralité des immobilisations détenues par l'entreprise ;
- vérifier que les montants enregistrés ont été correctement évalués en analysant les pièces justificatives des soldes des comptes ;
- nous assurer que les opérations enregistrées sont réelles et appartiennent à l'entreprise en confrontant les bons de commandes et les bons de réception correspondants, en vérifiant le visa du budget ;
- vérifier que la présentation des comptes au bilan est conforme aux principes comptables ;
- obtenir et à analyser les titres de propriété des terrains et immeubles de l'entreprise ;
- rechercher dans les dépenses d'entretien celles qui ont le caractère d'immobilisations ;
- nous assurer concernant les acquisitions que la T.V.A., les droits d'enregistrements, ne sont pas immobilisés ;
- vérifier l'exactitude des calculs arithmétiques d'amortissements du fichier des immobilisations ;
- vérifier la prise en compte de l'incidence comptable des événements pouvant affecter la situation des immobilisations (sinistres, mise au rebut, cessions) .
- l'application de ces contrôles au niveau des comptes individuels de présente comme suit :

3-1-2-2- Terrains , bâtiments :

Le contrôle de ces rubriques consistent à:

- relever à partir du grand livre le solde de ces comptes sur les documents de contrôle ;
- obtenir les pièces justificatives du solde de ces comptes ;
- vérifier que leur valeur d'entrée en patrimoine intègre les honoraires d'architectes , nous assurer que les pièces sont libellées au nom de l'entreprise et sont correctement classées ;
- vérifier si les bâtiments n'ont pas fait l'objet de dépenses importantes pouvant intégrer la base amortissable ;

3-1-2-3 - Matériels de transport /

Pour l'examen de cette rubrique, nous avons :

- relevé sur les documents de contrôles le solde du compte à partir du grand livre ;

- analysé les pièces justificatives fournies ;
- vérifié l'existence de cartes grises pour les véhicules.

3-1-2-4 Matériel et outillage :

Dans le contrôle de ce compte nous avons retenu :

- les éléments non amortis ;
- analysé les pièces justificatives obtenues ;
- vérifié si leur valeur d'entrée en patrimoine intégrait les frais accessoires(douane ,assurance transport) ;
- vérifié le calcul des amortissements ;
- proposé des écritures de redressements pour les anomalies constatées(non prise en comptes des frais accessoires, erreur constatée dans le calcul des amortissements.

3-1-2-5 - Agencements, installations :

Dans l'examen de ces comptes, nous avons examiné :

Si leur coût d'entrée en patrimoine était correctement évalué (prise en compte de l'ensemble de tous les éléments de coût à savoir ,matières premières, frais généraux ,main d'œuvre).

Les erreurs constatées ont fait l'objet de redressement.

3-1-2-6 - Mobilier et matériel de bureau :

En examinant le contenu de cette rubrique nous avons :

- ciblé les éléments dont le montant dépasse un seuil qu'on s'était fixé,
- analysé les pièces justificatives fournies (factures ,bon de commande ,bon de réception, visa du directeur général).
- proposé des écritures de redressements de T.V.A concernant les cas d'enregistrement toutes taxes des acquisitions ;
- vérifié si l'amortissement était correctement calculé.

3-1-3 - Immobilisations financières :

3-1-3-1 - Titres de participations :

La vérification de poste nous a amené à :

- demander la mise à disposition des documents permettant d'attester la propriété des titres et des états financiers des entreprises détenant ces titres ;
- analyser le bien fondé des provisions constituées ;
- nous servir des rapports d'audit existant pour étayer nos conclusions .

3-1 – 3 – 2 – Dépôts et cautionnements :

Pour apprécier le solde de cette rubrique, nous avons :

- comparé les montants figurant au bilan avec ceux des exercices écoulés ;
- vérifié les documents justificatifs pour connaître l'objet des cautionnements .

3-1-4 - Réévaluation de bilan :

Nous avons procédé à l'analyse de la réévaluation pratiquée par rapport à la forme légale et à la forme libre . Cette comparaison nous a permis de relever certaines anomalies (coefficient non conforme au coefficient légal, réévaluation d'immobilisations incorporelles) ne permettant pas de valider cette réévaluation.

Après un rappel des travaux effectués, nous donnons la description de la situation des comptes au moment de notre intervention suivi du résultat de nos analyses.

3-2 - DESCRIPTION DE LA TENUE DES COMPTES D'IMMOBILISATIONS A LA SAT

3-2-1- Réévaluation des comptes d'immobilisations :

L'entité, sur la base des travaux d'un expert avait procédé à la réévaluation, de ces immobilisations corporelles et incorporelles. Les immobilisations ont été valorisées à leur valeur d'expertise .En, se référant aux textes fiscaux en vigueur, nous avons relevé certaines anomalies dont :

- l'absence d'un tableau spécial des immobilisations retraçant le détail de l'opération. ;
- l'application d'un coefficient de réévaluation supérieur au coefficient légal ;
- Réévaluation de biens entièrement amortis ;
- Défaut de déclaration de l'écart de réévaluation à l'administration fiscale et non-acquittement de la taxe.

3-2-2 - Terrain

Le solde débiteur de compte n'est pas justifié par une pièce justificative .

3-2 – 3 - Constructions

Les pièces justificatives de la quasi-totalité des constructions existantes ne sont pas disponibles. Nous avons eu à constater que le coût d'un immeuble acquis comportait les honoraires du notaire .qui a authentifié l'acte de cession.

La vérification des amortissements relatifs aux acquisitions de 1981 en 1987 fait ressortir un écart entre le montant normal calculé et le montant comptabilisé.

3-2 – 4- Le matériel et outillage :

Les éléments enregistrés à cette rubrique ont été pour la plupart mal estimés. Beaucoup de matériels ayant fait l'objet d'un achat à l'étranger ont été comptabilisés au simple prix d'achat sans la prise en compte des frais accessoires (transport, assurance, douane).

3-2-5 - Matériel de transport :

La SAT amortit le matériel de transport sur une durée de trois ans. Ce qui explique le degré particulièrement élevé de leur amortissement (99%).On n'a pas noté d'acquisitions récentes de véhicules.

3-2- 6 - Mobilier et matériel de bureau :

Les éléments de cette rubrique ont été enregistrés des fois toutes taxes comprises.

3-2-7- Agencements, Aménagement, installations :

Nous avons relevé sous cette rubrique la mise en immobilisations d'achat de matières. Exemple la facture sans numéro du 20/07/1993 0 (aménagement) comporte en détail les éléments ci-après)

Feuilles de tôles ;

Barres cornière 60 ;

Planche 4-30-6m ;

Feuille contre-plaquée ;

Crochet complet ;

Boulot 12 complet ;

Rouleau fil ;

Peinture ;

Pointe ;

Transport .

TOTAL.

L'examen de ce devis montre qu'il ne comporte pas le coût de la main d'œuvre utilisé dans le cadre des travaux.

3-2-8 - Autres valeurs immobilisées

3-2-8-1- Titres de participation :

La SAT est actionnaire dans certaines sociétés. Ni les états financiers de ces sociétés, ni les certificats de propriété de ces titres nous ont été produits. On remarque une indifférence étonnante des responsables des services financiers face à ces défauts de pièces justificatives. Nous avons tout de même constaté dans les écritures, la comptabilisation en produit financier un chèque remis par une banque où la SAT est actionnaire. De plus on note l'expansion de cette banque qui est d'implantation récente dans le pays attestant la continuité d'exploitation pour cette banque.

3-2-8-2 - Dépôts et cautionnements

Le solde de ce compte représente principalement une caution versée par la SAT à l'Etat depuis 1988 pour couvrir ses opérations de dédouanement. Depuis 1990, l'autorisation de dédouanement pour propre compte a été supprimée .

3-3 - Commentaires sur la tenue des comptes :

3-3-1 Terrain :

Il ne nous a pas été possible de vérifier l'existence physique de terrain ,ni d'obtenir les pièces justificatives correspondantes .La justification des écritures par des pièces datées est une nécessité pour l'entreprise pour le maintien en solde du montant de ce compte.

3-3-2 - Constructions :

L'entreprise doit poursuivre la recherche des pièces justificatives manquantes .

La valeur d'origine du bâtiment ne doit pas inclure les honoraires du notaire. La prise en compte de cet élément n'est pas conforme aux règles comptables. Elle augmente anormalement la base amortissable.

Pour corriger cette anomalie ,nous proposons les écritures suivantes :

Le compte 231 "bâtiment" est à créditer du montant des honoraires du notaire par le débit du compte 632 honoraires.

Dans le cas présent comme l'opération est relative aux années antérieures le compte 6327 honoraires doit être remplacé par le compte 83 charges hors activités ordinaires.

Cette diminution de la valeur du bâtiment a une incidence sur les amortissements pratiqués qui doivent être revus à la baisse .L'écriture de redressement que nous proposons est la suivante :

Le compte 283 "amortissement bâtiment" est à débiter du montant d'amortissement pratiqué en trop sur la période.

Et en contre partie le compte 798 "reprise d'amortissement" doit être mouvementé.

Concernant les cas d'erreur de calcul d'amortissement constaté sur certaines acquisitions ,le schéma ci-après permet de les redresser :

- l'amortissement pratiqué est supérieur au montant normal à constater :

Le compte 283 amortissement bâtiment est débiter par le crédit du compte 798 reprise d'amortissement ;(ajustement à la hausse)

- l'amortissement constaté est inférieur au montant normal ;

Le compte 68 dotation aux amortissements est débiter par le crédit du compte 283 amortissement bâtiment ;

(Ajustement à la hausse)

- l'amortissement constaté est supérieur au montant normal :

Le compte 283 amortissement bâtiment est débité du montant correspondant à l'erreur par le crédit du compte 798 "reprise d'amortissement".

Concernant la constatation des moins values, elle ne devrait pas donner lieu à une modification du plan d'amortissement L'entité devait passer l'écriture ci après :

- Débiter le compte 853 dotation aux provisions pour dépréciation H.A O du montant de la moins value par le crédit du compte 293 provision pour dépréciation de bâtiment .

En plus de cette provision l'amortissement est calculé normalement sur la valeur d'origine.

3-3-3 - Matériel et outillage :

L'examen des pièces justificatives de matériel acquis a révélé leur enregistrement sur la base de leur facture d'achat sans inclure les frais accessoires (douane ,assurance, transport).Pour permettre au service comptable de recevoir les éléments de comptabilisation de manière simultanée ,nous suggérons la mise en place d'une cellule de calcul de prix de revient au service des achats .Après avoir déterminé ,à l'aide d'une fiche le prix de revient des acquisitions, le service des achats la transmet au service comptable qui après rapprochement avec les pièces justificatives procède à l'enregistrement comptable.

La régularisation des sommes omises peut s'effectuer suivant le schéma ci-après :

241 matériel et outillage (débiter du montant omis)

841 produits H.A.O constatés (à créditer du même montant)

L'incidence en amortissement sera constaté de la façon suivante :

681 Dotations aux amortissements d'exploitation (à débiter) par 284 amortissements du matériel (même montant) (Ajustement à la hausse.)

3-3 – 4 - Mobilier et matériel de bureau :

Beaucoup d'éléments de cette rubrique ont été enregistrés toutes taxes comprises contrairement aux règles comptables qui stipulent que les immobilisations s'enregistrent hors T.V.A. L'acceptation de factures ne faisant pas apparaître de façon distincte la T.V.A, fait perdre à, l'entreprise le bénéfice de la déductibilité de la TVA .

Nous avons noté sur la fiche des immobilisations des sommes liées à des émeutes. Ces sommes ne devraient plus figurer sur les fichiers, pour les éléments disparus suite aux vols .L'incidence comptable des casses, vol non indemnisés, est régularisée suivant le schéma ci-après :

- à la date de la constatation du vol, on constitue la dotation d'amortissement complémentaire. Cette dotation est calculée sur la période écoulée entre le début de l'exercice et la date de la disparition de l'élément.

Le compte 681 est débité du montant de l'amortissement par le crédit du compte 2844 amortissement du matériel et mobilier.

Ensuite, le compte amortissement est soldé par l'écriture ci après :

Le compte 2844 amortissement est débité du montant total des amortissements pratiqués par le crédit du compte 81 valeurs comptables de cessions d'immobilisations (Solde des amortissements).

Pour la constatation de la sortie de l'élément de l'actif, on passe les écritures suivantes :

Le compte 81 valeurs comptables de cessions d'immobilisations est débité de la valeur d'entrée de l'élément par le crédit du compte 244 (même montant) (sortie matériel).

3-3-5 - Agencements -Aménagement –Installations :

Concernant cette rubrique l'entreprise a immobilisé les matières qui ne constituent qu'une partie du coût de l'immobilisation. Cela équivaut à une évaluation partielle de la valeur d'entrée qui inclut en plus des matières le coût de la main d'œuvre.

Lorsque les travaux sont réalisés par l'entreprise elle même, le schéma comptable suivant permet l'enregistrement des opérations :

- Avant l'achèvement des travaux ;

le compte 239 bâtiments et installations en cours est débité par le crédit du compte 72 production immobilisée.

- A l'achèvement des travaux, le compte 235 "aménagement de bureau" est débité par le crédit du compte 239 "immobilisations en cours".

3-3-6 - Titres de participations :

L'entreprise ne dispose pas des états financiers des sociétés dans lesquelles elle a des prises de participations. Il est nécessaire d'obtenir ces états financiers pour assurer aux comptes concernés un caractère probant .A l'arrêté des comptes, le service comptable doit vérifier si les actions n'ont pas subi une perte de valeur en application du principe de la prudence. Les états financiers contiennent les

informations permettant d'estimer la valeur mathématique des actions. Une provision est à constituer si la valeur mathématique estimée est inférieure à la valeur nominale des actions et est égale à leur différence.

3-3-7 - Dépôt et cautionnement :

L'objet de la caution n'étant plus d'actualité, l'entreprise doit relancer le tiers qui avait exigé la caution.

3-3-8 – Réévaluation :

Concernant la réévaluation pratiquée elle ne répond ni aux conditions de la forme légale, ni à celles de la forme libre. Elle peut être assimilée à la forme libre à conditions de respecter certaines dispositions notamment :

- limiter la réévaluation aux immobilisations corporelles et financières ;
- renoncer aux avantages fiscaux dans le cadre de réévaluation légale.

Les tableaux ci-après retracent nos principales recommandations et les redressements d'écritures

Tableau n°2 : Résumé des recommandations à l'issu du contrôle des comptes.

	Nom de la Rubrique	Recommandations	Destinataire
	Terrain	Obtenir la justification des écritures	Direction financière et comptable
	constructions	Retrouver les pièces justificatives manquantes. Ne pas inclure dans la valeur d'origine des immeubles les honoraires du notaire.	Direction financière et comptable
	Matériel et outillage	Enregistrement des factures en tenant compte des frais accessoires (transport, douanes, assurances). Mise en place d'une cellule de calcul de prix de revient des acquisitions au niveau du service approvisionnement. Après avoir déterminé, à l'aide d'une fiche de prix de revient des acquisitions le service des achats la transmet au service comptable qui après rapprochement avec les pièces justificatives procède à l'enregistrement comptable.	Direction financière et comptable, direction générale
	Matériel et mobilier de bureau	Acceptation des seules factures faisant apparaître de manière distincte la TVA. Enregistrement Hors TVA des factures comme le demandent les règles comptable. Ne plus garder sur les fiches les éléments disparus suite aux vols et aux émeutes	Direction financière et comptable
	Agencements, aménagements et installations	Veuillez à la prise en compte de tous les éléments de coûts lors de l'évaluation des travaux effectués par l'entreprise pour son propre compte. La valeur d'entrée de l'immobilisation inclut le coût des matières, le coût de la main d'œuvre et les frais généraux.	Direction financière et comptable
	Titres de participations	Obtenir les états financiers des sociétés dans lesquelles elle a des prises de participations. A l'arrêté des comptes, le service comptable doit vérifier si les actions n'ont pas subi une perte de valeur en application du principe de la prudence. Les états financiers contiennent les informations permettant d'estimer la valeur mathématique des actions. Une provision est constituée si la valeur mathématique estimée est inférieure à la valeur nominale des actions et est égale à leur différence.	Direction financière et comptable
	Dépôt cautionnement et	Relancer les tiers qui avaient exigé la caution.	Direction financière et comptable
	Réévaluation	Considérer la réévaluation comme une réévaluation libre à condition de respecter certaines dispositions notamment : - limiter la réévaluation aux immobilisations corporelles et financières. - Renoncer aux avantages fiscaux dans le cadre de réévaluation légale.	Direction financière et comptable

Tableau n°3 : Schéma comptable relatif aux anomalies relevées lors du contrôle des comptes

Noms des Comptes	Imputations	Libellé	Débit	Crédit	Responsable de la Mission
CONSTRUCTION	83	Charges hors activités ordinaires	X		Direction Finances et Comptabilité
	231	Bâtiments Régularisation de l'incorporation à tout des honoraires du notaire dans la valeur d'entrée du bâtiment. NB. La régularisation concerne les exercices antérieurs. Ce qui explique l'imputation au compte 83 au lieu du 632 honoraires.		X	
CONSTRUCTION	283	Amortissement Bâtiment	X		Direction Finances et Comptabilité
	798	Reprise d'amortissement Prise en compte de l'incidence ou les Amortissements suite à la baisse de la base amortissable du bâtiment		X	
CONSTRUCTION	283	Amortissement Bâtiment	X		Direction Finances et Comptabilité
	798	Reprise d'amortissement Régularisation des erreurs de calcul constatés sur les amortissements pratiqués en trop sur les constructions durant les périodes antérieures (ajustement à la baisse)		X	
CONSTRUCTION	68	Dotations aux amortissements	X		Direction Finances et Comptabilité
	283	Amortissements bâtiment Régularisation erreur de calcul d'amortissement. Cas où le montant réel est minoré (ajustement à la hausse)		X	
CONSTRUCTION	853	Dotations aux provisions pour dépréciations HAO	X		Direction Finances et Comptabilité
	293	Provision pour dépréciation. Constatation de la moins value constatée sur le bâtiment		X	

Tableau n°3 (suite) Schéma comptable relatif aux anomalies relevées lors du contrôle des comptes

Noms des Comptes	Imputations	Libellé	Débit	Crédit	Responsable de la Mission
Matériel et outillage	241	Matérielle et outillage	X		Direction Finances et Comptabilité
	841	Produits hors activités ordinaire Régularisation des sommes omises (frais accessoires non pris en compte)		X	
Matériel et outillage	681	Dotation aux Amortissements	X		Direction Finances et Comptabilité
	284	Amortissements du Matériel Prise en compte de l'incidence en amortissements de l'écriture précédente (ajustement à la hausse).		X	
Matériel et Mobilier de bureau	681	Dotation aux amortissements	X		Direction Finances et Comptabilité
	2844	Amortissements du matériel et mobilier Constatation de la dotation complémentaire. (Cas de vol et de casse).		X	
Matériel et Mobilier de bureau	2844	Amortissements matériel et mobilier (Montant total des amortissements pratiqués).	X		Direction Finances et Comptabilité
	81	Valeurs comptables de cession d'immobilisations solde du compte amortissement.		X	
Matériel et Mobilier de bureau	81	Valeur comptable de cession d'immobilisation (valeur d'entrée de l'élément)	X		Direction Finances et Comptabilité
	244	Mobilier et Matériel Sortie de l'élément du Patrimoine.		X	

Tableau n°3 (suite) Schéma comptable relatif aux anomalies relevées lors du contrôle des comptes

Noms des Comptes	Imputations	Libellé	Débit	Crédit	Responsable de la Mission
Agencement et Aménagement	239	Bâtiment et installation en cours	X		Direction Finances et Comptabilité
	72	Production Immobilisation Avant achèvement des travaux		X	
Agencement et Aménagement	235	Aménagement	X		Direction Finances et Comptabilité
	239	Bâtiment et Installation en cours Ecriture à passer à l'achèvement des travaux.		X	

4 – Conclusion

A l'heure de l'intégration des économies, les entreprises vont être dans l'obligation d'évoluer dans le respect des règles communautaires parmi lesquelles la publication des informations financières crédibles. Les informations fiables facilitent la comparaison inter entreprises et dépendent de la bonne tenue de tous les comptes. Cela n'est possible que s'ils sont tenus conformément aux règles comptables et qu'ils s'intègrent dans un système d'organisation efficace. L'audit reste un moyen privilégié pour s'assurer de tenue correcte des comptes. Dans le cas que nous avons examiné, nos travaux nous ont permis de mettre à jour de nombreuses anomalies. Entre autres nous avons noté :

- l'inadaptation de l'organisation à une bonne gestion des immobilisations ;
- le non respect des règles comptables relatives aux immobilisations notamment les règles d'évaluation ;
- la mauvaise tenue des fiches empêchant tout rapprochement avec les existants physiques.

Ces travaux nous ont permis de nous rendre compte de certaines difficultés que l'auditeur rencontre sur son chemin, notamment les problèmes liés à l'obtention des informations, à la bonne collaboration des audités. Nous avons été convaincus qu'une bonne comptabilisation des immobilisations demande l'adhésion des premiers responsables de l'entreprise et de la qualité de l'organisation en place.

Les immobilisations pouvant constituer souvent l'essentiel de l'actif restent un élément déterminant dans la formation de l'image fidèle. La fréquence des anomalies montre que ces comptes ne sont pas traités comme les autres comptes. Au risque d'être confrontée à des problèmes de certification, l'entreprise doit réserver aux immobilisations un traitement comptable conséquent.

BIBLIOGRAPHIE

1 BARRY- Mamadou (1997) Procédures Opérationnelle, Comptables et de Contrôle à mettre en place dans les Entreprises des Secteurs Public, Parapublic et Privé

2 Bethoux & alliés (1986) Audit du secteur public

A. T.H

3 Cours de méthodologie de l'audit : F. Diallo ;1999

4 - SYSCOA : (1997) Système Comptable Ouest Africain Plan Comptable Général des Entreprises UEMOA

5 H. F. STELLER(1976). Audit :Principes et Méthodes Générales Adaptation Française de Jean RAFFEGEAU

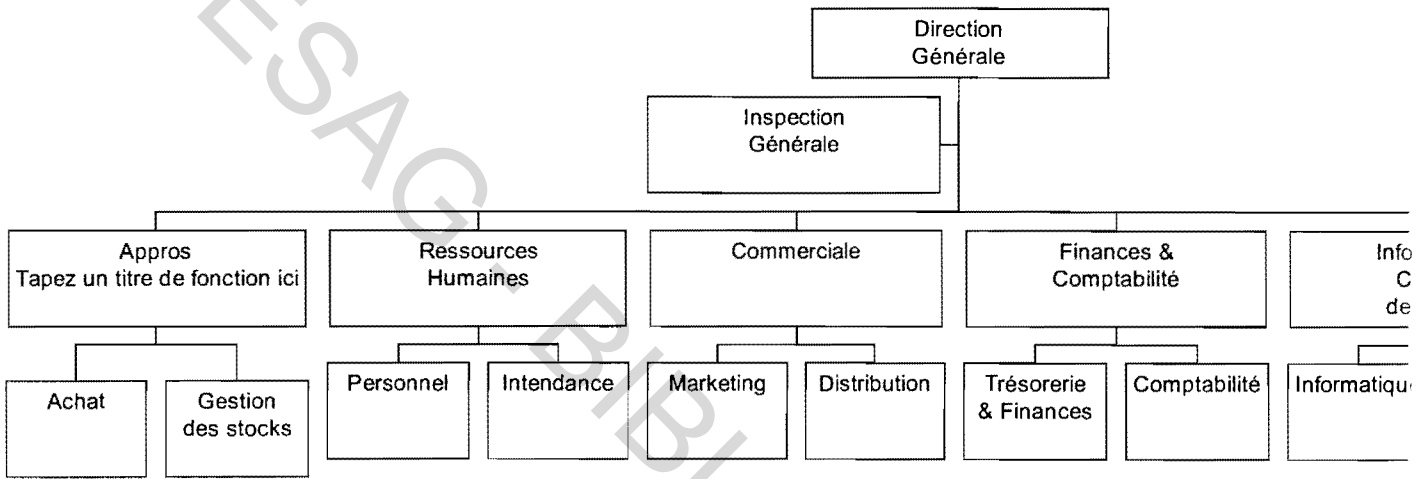
6 – CNCC (1992) Observation Physique Septembre

7 - LEFEBVRE Francis : Comptable Edition 1991

8 - Mikol ALAIN : Cahier Français n°248

9 - J. P. NGUESSAN (1990) Audit des Investissements : Mémoire CESAG

Organigramme de la SAT (fig.1)ANNEXE 1



AUDIT FINANCIER ANNEXE 2 (suite)

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE	Cycle : Immobilisation	Folio : 2/6					
<p>OBJECTIF DE CONTROLE :</p> <p>A - S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes.</p>							
Fonctions	PERSONNEL CONSERNE						
<ol style="list-style-type: none"> 1. Approbation des budgets 2. Approbation des dépassements par rapport aux budgets 3. Emission des commandes d'achats 4. Approbation finale des factures 5. Tenue des fichiers individuelles d'immobilisation 6. Rapprochement des fiches avec la comptabilité 7. Inventaire physique 8. Responsabilité du matériel 9. Rapprochement des fiches avec l'inventaire physique 10. Approbation des ajustements des comptes après inventaire. 11. Mise à jour du fichier informatique 							
CONCLUSION :							

LES OUTILS : GUIDES, QUESTIONNAIRES ET FEUILLES DE TRAVAIL(annexe 2(suite))

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE		Cycle : Immobilisation		Folio : 2/6	
OBJECTIF DE CONTROLE :					
B- S'assurer que toutes les immobilisations, ainsi que les charges et revenus connexes sont enregistrés (exhaustivité)					
QUESTIONS	Ref Diag	OUI ou N/A	NON	COMMENTAIRES	Ref PVP
1. Existe t - il des règles précises : a) d'imputation des dépenses en charges ou en immobilisation b) d'identification des productions d'immobilisations réalisés par l'entreprise pour elle-même ?					
2. Le compte de charges <<entretien>> fait-il l'objet d'une revue indépendante périodique pour vérifier que les règles précédentes ont été respectés.					
3. Les cessions et destructions : a) font-elles l'objet d'autorisation ? b) sont-elles communiquées sans délai à la comptabilité ?					
4. L'information de la comptabilité est-elle faite sur des documents pré numérotés ? La comptabilités : a) s'assure t - elle qu'elle les reçoit tous ? b) qu'ils sont tous comptabilisés ?					
5. Des documents pré numérotés sont-ils utilisés pour informer la comptabilité : a) de la réception des immobilisations ? b) de la mise en service ?					
6. La comptabilité s'assure t – elle ? a) qu'elle reçoit tous les documents ? b) qu'elle les comptabilise tous ? c) qu'il ne s'écoule pas de délais anormaux entre la réception et la mise en service ?					
7. Le total du fichier des immobilisations est-il régulièrement rapproché du grand-livre ? Les écarts éventuels sont-ils : a) analysés ? b) corrigés ?					
8. La dotation annuelle aux amortissements est-elle : a) rapprochée du fichier ? b) vérifiée globalement ? c) comparée avec l'année précédente ?					

AUDIT FINANCIER(annexe 2 suite)

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE	Cycle : Immobilisation			Folio : 4/6	
QUESTIONS	Ref Diag	OUI ou N/A	NON	COMMENTAIRES	Ref PVP
9. Les immobilisations devant générer des revenus (location, redevances, dividendes,...) sont-elles clairement identifiés ?					
10. Les revenus correspondants font-ils l'objet d'un suivi individualisé ?					
11. Les charges connexes aux immobilisations sont-elles clairement identifiées ?					
12. La comptabilité s'assure-t-elle qu'elles sont toutes enregistrées ?					

LES OUTILS : GUIDES, QUESTIONNAIRES ET FEUILLES DE TRAVAIL (annexe 2 suite)

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE	Cycle : Immobilisation			Folio : 5/6	
OBJECTIF DE CONTROLE :					
C - S'assurer que toutes les immobilisations, ainsi que les charges et revenus correspondants, sont réels et appartiennent à l'entreprise.					
QUESTIONS	Ref Diag	OUI ou N/A	NON	COMMENTAIRES	Ref PVP
1. Les réceptions d'immobilisations font-elles l'objet de procès-verbaux de réception ?					
2. Les imputations en immobilisations sont-elles contrôlées par une personne indépendante ?					
3. Ce contrôle porte-t-il sur l'imputation : a) en comptabilité générale ? b) en comptabilité analytique ? c) en budget d'investissement ?					
4. Le fichier des immobilisations est-il régulièrement rapproché des existants physiques ?					
5. Les cessions et mises au rebut d'immobilisations sont-elles accompagnées de factures de vente ou d'avis de destruction ?					
6. Les immobilisations détenues par des tiers sont-elles: a) régulièrement contrôlées ? b) Confirmées par les tiers qui les détiennent ?					
7. L'accès aux actifs qui peuvent être facilement déplacés est-il suffisamment contrôlé ?					
8. Les titres de propriété sont-ils : a) tous au nom de la société ? b) conservés dans un coffre ?					
9. La procédure de clôture des budgets d'investissement permet-elle de s'assurer qu'ils ne sont pas utilisés à d'autres fins que celles initialement prévues ?					

AUDIT FINANCIER annexe 2(suite)

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE		Cycle : Immobilisation		Folio : 6/6	
IF DE CONTROLE :					
C - S'assurer que les immobilisations, ainsi que les charges et revenus correspondants, sont correctement évalués.					
QUESTIONS	Ref Diag	OUI ou N/A	NON	COMMENTAIRES	Ref PVP
1. Les éléments constitutifs du prix de revient des immobilisations acquises à l'extérieur sont-ils vérifiés par une personne indépendante ?					
2. Les règles d'évaluation des immobilisations produites par l'entreprise sont-elles : a) conformes aux principes ? b) vérifiées par une personne indépendante ?					
3. Les immobilisations acquises en crédit-bail, font-elles l'objet d'un suivi suffisant pour permettre l'évaluation des engagements hors bilan ?					
4. Les immobilisations complètement amorties sont-elles: a) maintenues au bilan ? a) périodiquement analysées pour vérifier qu'elles sont encore utilisées ?					
5. Existe-t-il une procédure suffisante pour permettre le suivi des nantissements, hypothèques,... et autre engagements limitant la propriété des immobilisations.					
6. La politique d'amortissement est-elle fondée sur une estimation réaliste de la durée normale d'utilisation des immobilisations ?					
7. Le système comptable utilisé permet-il l'identification des amortissements dérogatoires ?					
8. Vérifie-t-on que les durées et modes d'amortissement ne sont pas modifiés sans autorisation ? (fichier permanent)					
9. La valeur nette des immobilisations fait-elle l'objet d'une revue régulière, afin de vérifier qu'aucune dépréciation (autre que l'amortissement) n'est nécessaire ?					