



**Centre Africain d'études Supérieures en Gestion**

**Institut Supérieur de Comptabilité,  
de Banque et de Finance  
(ISCBF)**

**Master Professionnel  
en Comptabilité et Gestion  
Financière  
(MPCGF)**

**Promotion 1  
(2007-2008)**

**Mémoire de fin d'étude**

**THEME**

**Le manuel de procédures comptables, outil  
d'efficacité de l'entreprise et de fiabilité du  
contrôle interne: cas de l'A.R.T.P.**



**Présenté par :**

**DIOP Fatimatou Sahara**

**Dirigé par :**

**Professeur WADE Mouhamed El Bachir**

**Professeur associé au CESAG, Directeur des  
Etudes, des politiques et de la coopération au  
Ministère de l'Enseignement Supérieur**

**Octobre 2011**

**M0062MPCGF12**

## Dédicace

Je dédie ce travail à :

ALLAH, le TOUT PUISSANT, dans sa grâce et sa miséricorde infinie qui m'a accordé le temps et la santé nécessaires pour réaliser ce travail.

A mon cher regretté père: je suivrai toujours ton exemple d'humilité, de sagesse, de courage, de sacrifice pour ta famille ; pour être à ton image. Je ne pourrai jamais te remercier pour tout ce que tu as fait pour nous. Que la terre te soit légère.

A ma très chère maman : ta main m'a souri, ton cœur m'a béni, et entouré d'une tendresse infinie. Sois rassurée de mon amour et de ma gratitude qu'aucun mot ni expression ne saurait mesurer la dimension.

A mon mari : pour ton amour et ton soutien indéfectible dans toutes mes entreprises.

A mon adorable bébé, mon trésor, qui est un vrai rayon de soleil dans ma vie et une très grande source d'inspiration.

A mes frères et sœurs pour votre profond attachement et votre soutien.

## Remerciements

Ce document a pu être réalisé grâce à la collaboration du personnel, en particulier la division comptabilité de l'A.R.T.P. Nous tenons à le remercier pour son accueil et sa disponibilité.

Au cours de notre étude, nous avons bénéficié de divers appuis et conseils et c'est pour nous l'occasion de remercier et de témoigner toute notre gratitude à :

- ✓ Professeur Mouhamed El Bachir WADE, pour son apport combien précieux dans l'élaboration de ce document, malgré son emploi du temps très chargé ;
- ✓ Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'ISCBF, ainsi que le corps professoral pour la qualité des enseignements dispensés ;
- ✓ tous les stagiaires de la 1<sup>ère</sup> promotion du programme Master Professionnel en Comptabilité et Gestion Financière.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Liste des figures et tableaux

### Liste des figures

<b>Figure 1</b> : organigramme indiquant le service comptabilité.....	15
<b>Figure 2</b> : Schéma du système classique.....	19
<b>Figure 3</b> : Schéma du système centralisateur.....	19
<b>Figure 4</b> : processus de comptabilisation.....	37

### Liste des tableaux

<b>Tableau 1</b> : les risques et les dispositifs d'un compte informatisé.....	25
<b>Tableau 2</b> : Modèle d'analyse.....	61
<b>Tableau 3</b> : Modélisation des flux d'opérations.....	92

## Table des matières

<b>Dédicace</b> .....	<b>i</b>
<b>Remerciements</b> .....	<b>ii</b>
<b>Liste des figures et tableaux</b> .....	<b>iii</b>
<b>Table des matières</b> .....	<b>iv</b>
<b>Introduction générale</b> .....	<b>1</b>
<b>Première partie : Cadre théorique</b> .....	<b>10</b>
<b>Chapitre 1 : Le contrôle interne de la comptabilité</b> .....	<b>13</b>
1.1. L'organisation comptable .....	13
1.1.1. Principes d'organisation.....	14
1.1.2. Organisation interne.....	15
1.1.2.1. Organisation du service comptable.....	15
1.1.2.2. Les attributions des fonctions comptables et la répartition des tâches .....	16
1.1.3. Principes d'enregistrement.....	18
1.1.4. Plan des comptes .....	19
1.1.5. Supports d'enregistrement .....	20
1.1.6. Les procédures comptables .....	21
1.1.6.1. Les procédures d'enregistrement comptable.....	21
1.1.6.2. Les procédures de contrôle des comptes.....	23
1.2. Le contrôle interne de la comptabilité informatisée.....	23
1.2.1. Risques liés à un compte informatisé et les dispositifs de leur maîtrise.....	24

1.2.2. Les sécurités informatiques.....	29
1.2.3. Objectifs du contrôle interne.....	30
<b>Chapitre 2: Le manuel de procédures comptables.....</b>	<b>33</b>
2.1. Présentation du manuel de procédures comptables.....	34
2.1.1. Définition du manuel de procédures.....	34
2.1.2. Notion de cycle d'activité.....	35
2.1.3. Du processus aux procédures.....	37
2.1.4. Enjeux du manuel de procédures.....	38
2.1.4.1 un mémoire de l'organisation.....	38
2.1.4.2. Un outil pédagogique.....	39
2.1.4.3. Un moyen d'harmonisation.....	39
2.1.4.4. Une base de contrôle et une référence d'audit.....	40
2.1.5 Objectifs du manuel de procédures.....	40
2.2. Le manuel de procédures comptables, outil d'efficacité en entreprise.....	41
2.2.1. Le manuel de procédures comptables: outil de management.....	42
2.2.1.1. Le manager : Miroir d'informations.....	42
2.2.1.2. Le manager comme entrepreneur.....	45
2.2.1.3. Le Manager comme régulateur.....	46
2.2.1.4. Le Manager, Répartiteur de ressources.....	46
2.2.2. Le manuel de procédures comptables: outil de planification.....	47
2.2.2.1. Le système organisationnel.....	48

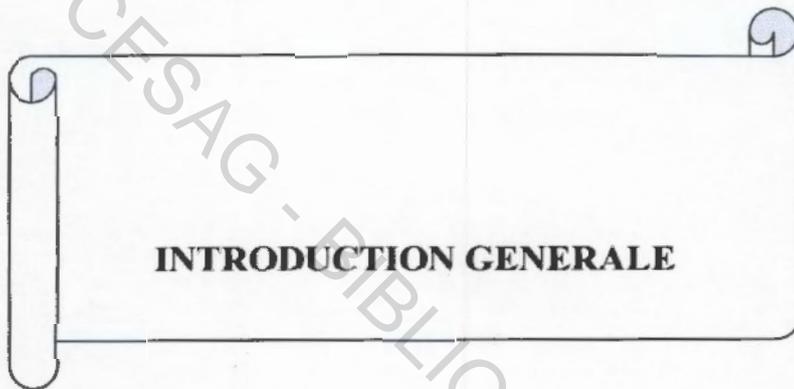
2.2.2.2. Le but de la procédure .....	49
2.2.2.3. L'application de la procédure.....	49
2.2.2.4. Approche par cycle d'activité .....	50
2.2.2.5. Les employés.....	51
2.2.3. Le manuel de procédures comptables : outil de sécurité .....	54
2.2.3.1. Les achats et les frais généraux .....	55
2.2.3.2. Les investissements .....	57
2.2.3.3 Les stocks.....	58
<b>Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche .....</b>	<b>60</b>
3.1. Modèle d'analyse .....	60
3.1.1. Prise de connaissance générale de l'ARTP.....	60
3.1.2. Evaluation de procédures.....	60
3.1.2.1. La prise de connaissance des procédures.....	60
3.1.2.2. Evaluation du contrôle interne.....	61
3.2. Techniques et outils de collecte des données.....	61
3.2.1. L'entretien : la prise de connaissance générale de l'ARTP.....	62
3.2.2. Prise de connaissance du système comptable.....	62
3.2.3. L'évaluation des procédures.....	62
3.2.3.1. Interviews .....	62
3.2.3.2. L'analyse documentaire .....	63
3.2.3.3. La grille d'analyse des tâches.....	63

3.2.3.4. Le questionnaire de contrôle interne .....	63
3.2.3.5. L'observation physique .....	64
3.2.3.6. Les tests d'existence .....	64
3.2.3.7. Flow chart .....	64
<b>Conclusion de la première partie</b> .....	<b>66</b>
<b>Deuxième partie : Le manuel de procédures comptables, outil d'efficience de L'A.R.T.P.</b> .....	<b>67</b>
<b>Introduction</b> .....	<b>68</b>
<b>Chapitre 4 : Présentation et organisation de L'A.R.T.P.</b> .....	<b>69</b>
4.1. Présentation générale de l'ARTP.....	69
4.1.1 Historique.....	69
4.1.2. Mission.....	69
4.2. Les différents organes et organigramme de l'ARTP.....	71
4.2.1. Les différents organes de l'ARTP.....	71
4.2.2. L'organigramme de l'ARTP.....	74
4.3. Organisation de la direction des services d'appui chargée des Finances et de la Comptabilité (DSA) .....	74
4.3.1. Division Logistique (DLOG).....	74
4.3.2. Division des Ressources Humaines .....	75
4.3.3. Division Finance .....	75
4.3.4. Division Comptabilité .....	76
4.4. La cellule audit et contrôle interne .....	77

4.4.1 missions et organisation.....	77
4.4.2. Fonctionnement de la cellule audit et contrôle de gestion à l'A.R.T.P .....	77
4.4.2.1. Le contrôleur interne .....	77
4.4.2.2. Le contrôleur de gestion.....	78
<b>Chapitre 5: Le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P.....</b>	<b>79</b>
5.1. Procédés de traitement comptable.....	80
5.1.1. Traitement de l'information comptable .....	80
5.1.2. Etape de l'enregistrement comptable.....	82
5.1.3. Classement et archivage des documents de base .....	83
5.1.3.1. Classeur "Immobilisations" .....	83
5.1.3.2. Classeur "Achats – Fournisseurs".....	84
5.1.3.3. Classeur "Ventes" .....	84
5.1.3.4. Classeur "Caisse ".....	84
5.1.3.5. Classeurs "Banque" .....	84
5.1.3.6. Classeur "Déclarations fiscales".....	84
5.1.3.7. Classeurs "Personnel".....	85
5.1.3.8. Classeur "Déclarations sociales" .....	85
5.1.3.9. Classeur "Opérations Diverses".....	85
5.1.4. Travaux de fin d'exercice .....	85
5.1.4.1. Etat/impôts et taxes.....	86
5.1.4.2. Trésorerie.....	86

5.1.4.3. Ajustement des comptes .....	86
5.1.5. Confection des états financiers .....	87
5.2. Méthodes d'évaluation de la comptabilité .....	89
5.2.1. Charges immobilisées .....	89
5.2.2. Immobilisations incorporelles et corporelles .....	89
5.2.3. Immobilisations financières : .....	89
5.2.4. Créances et comptes rattachés : .....	90
5.2.5. Comptes de trésorerie : .....	90
5.2.6. Opérations en monnaies étrangères : .....	90
5.2.7. Indemnités de départ à la retraite : .....	90
5.2.9. Comptabilisation du chiffre d'affaires (redevances) : .....	91
5.3. Modélisation des flux d'opération.....	91
5.4. Processus détaillé d'arrêté des comptes .....	95
5.5. Evaluation du contrôle de gestion à travers « la réalisation d'un reporting » à l'A.R.T.P.....	95
<b>Chapitre 6 : Le manuel de procédures comptables : outil d'efficience de l'ARTP .....</b>	<b>97</b>
6.1. Le manuel de procédures comptables : outil de management à l'ARTP .....	97
6.2. Le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P: outil de planification .....	99
6.3. Le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P: outil de écurité.....	103
6.3.1. Les achats et les frais généraux .....	104
6.3.1.1. Non existence d'un fichier des fournisseurs autorisés .....	104

6.3.1.2. L'exercice de fonctions incompatibles par un seul agent (ou service de l'entreprise) .....	105
6.3.1.3. L'existence de procédures alternatives de commande : les commandes d'urgence.....	105
6.3.1.4. Non annulation des documents de support des factures réglées.....	106
6.3.1.5. L'absence de justification des comptes de fournisseurs et des comptes d'avances accordées aux fournisseurs.....	106
6.3.2. Les investissements.....	107
6.3.3. Les stocks.....	107
<b>Suggestions et recommandations.....</b>	<b>108</b>
<b>Conclusion de la deuxième partie.....</b>	<b>111</b>
<b>Conclusion générale.....</b>	<b>113</b>
<b>Liste des annexes.....</b>	<b>115</b>
<b>Bibliographie.....</b>	<b>I</b>



De nos jours la gestion d'une organisation, au même titre que la conduite d'une activité, suppose la mise en place d'instrument dictant des normes tant dans l'exécution des tâches administratives que dans la gestion matérielle et financière. La conception d'un document normalisé tel qu'un manuel de procédure est donc un gage de transparence et de clarté dans la gestion présente et à venir des activités et un signe de rigueur, de cohérence et de sérieux des agents d'un service donné.

De plus, le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) en vigueur depuis 1998 au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africain (UEMOA) stipule en son Article 6 (Chapitre 2) que « Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise doit établir une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable ». Le manuel des procédures administratives comptables et financières a donc été rendu obligatoire par le SYSCOA pour toutes les entreprises et institutions, afin de garantir la transparence et la fiabilité de l'ensemble des procédures liées à leurs activités.

Pour situer notre sujet, nous pouvons dire que le droit des télécommunications au Sénégal a toujours été marqué par l'exercice d'un monopole de l'Etat sur cet important secteur de l'économie nationale. Or en ce début du 21<sup>e</sup> siècle, force est de constater que la communication est un enjeu majeur à l'ère de la numérisation des échanges entre les peuples et les nations de la planète. En effet le mariage de l'informatique, de l'audiovisuel et des télécommunications a entraîné une révolution informationnelle, en même temps qu'une globalisation de notre société désormais obligée de fonctionner à l'universel.

C'est pourquoi, avec la loi N°2001-15 du 27 décembre 2001 portant code des télécommunications, il est créé, sous l'autorité du Président de la République, une Agence de régulation des télécommunications désignée en abrégé « A.R.T ». Plus tard il a été adopté la loi N°2006-01 du 04 janvier 2006 portant code des postes. Cette adoption d'une loi portant code des postes instaure la régulation du secteur en vue de créer un environnement concurrentiel loyal et sain.

La fonction de régulation de ces deux secteurs très importants de l'économie a donc été confiée à l'A.R.T qui du fait de l'élargissement de ses compétences est devenue A.R.T.P.

L'A.R.T.P est un établissement public de statut spécial doté de la personnalité juridique et de l'autonomie financière.

Cela a conduit forcément à la création du décret N° 2006-822 qui stipule que la dénomination « Agence de Régulation des Télécommunications » et le sigle « A.R.T » sont remplacés respectivement par « Agence de Régulation des Télécommunications et des Postes »

Une structure aussi importante et stratégique qu'est l'Agence de Régulation des Télécommunications et des Postes (A.R.T.P) doit posséder un manuel de procédures et surtout un manuel de procédures de comptables, vu les nombreux flux financiers qu'elle draine chaque jour.

Il appartient alors à la Direction Générale de veiller à la mise en place de procédures cohérentes formalisées dans un manuel de procédures ; et d'un service chargé de veiller à l'application de ces procédures ainsi que leur mise à jour.

Le manuel de procédures est conventionnellement recommandé (une obligation selon le SYSCOA) comme un document qui contribue à préserver la fiabilité du système de contrôle interne. Il constitue un instrument de travail efficace et indispensable dont les directions générales d'entreprises doivent se servir pour asseoir une comptabilité saine et transparente, afin d'assurer la pérennité de leur entités respectives.

A cet effet, les directions doivent, pour maîtriser totalement leur activité et profiter de tous les gains de ressources ou d'éliminer les gaspillages, définir un ensemble de règles, de formalités et de contrôle des procédures pour la sauvegarde du patrimoine de l'entité, pour sa survie. La spécialisation des compétences au sein des entreprises délie ou rend de moins en moins évident les lignes de communication au sein de l'entreprise. Il faut donc redéfinir ce maillon (manuel de procédures) pour que chaque acteur sache l'importance de son travail dans la chaîne de création de valeur ajoutée de l'entreprise.

Les malversations ou fraudes en entreprise, plus communément dénommées « détournements », se caractérisent, par leur grande fréquence, ces dernières années. Nous sommes à défaut de pouvoir fournir des statistiques sur les entreprises victimes des ces malveillances, néanmoins nous pouvons nous appuyer sur la fréquence d'articles relatant ce type de délits dans nos parutions de journaux et affirmer que la « propension à détourner » s'est accentuée ces dernières années sous l'effet de la crise frappant nos économies, de la recherche effrénée du bien-être matériel et du « besoin de paraître » caractérisant si

profondément nos sociétés, de nos jours. Et il est clair qu'avec la concentration d'actifs monétaires et physiques que détiennent les entreprises, elles deviennent inévitablement un pôle d'attraction pour les candidats fraudeurs.

Dans le souci d'instaurer la rigueur et la transparence dans la gestion, le Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA) s'est inspiré du projet de l'acte uniforme relatif au droit comptable en obligeant les entreprises exerçant au sein de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) à rédiger un manuel décrivant les procédures et organisation comptable. Cette obligation est stipulée dans son article 6 : « les responsables des comptes mettent en place des procédures de contrôle interne indispensables à la connaissance qu'ils doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des événements, opérations et situations liées à l'activité de l'entreprise ».

A cette situation générale, le législateur s'est joint aux auteurs et courants de pensée prônant la nécessité du manuel de procédures comme outil de préservation du patrimoine et comme garantie de la fiabilité du système de contrôle interne. D'ailleurs il l'a précisé dans les articles 16 et 17 alinéas 3 du règlement du droit comptable. De cette obligation découlera une prolifération des manuels de procédures, ce qui ramène le débat sur une question fondamentale que nous nous sommes posés: le manuel de procédures comptables peut-il être un outil d'efficacité en entreprise ?

La comptabilité est considérée comme le « tombeau » de l'information. Toutes les informations prenant origine des différents départements se retrouvent organisées, retranscrites, ordonnées au niveau de la fonction comptable pour être ensuite classées en tant qu'éléments probants pour les autorités légales de contrôle, mais aussi pour les besoins internes d'analyse. Il nous a donc semblé logique de limiter nos travaux autour du manuel de procédures comptables, car pour nous, organiser cette comptabilité équivaut forcément à mettre en place un management efficace et efficient de l'entreprise.

Certains dirigeants, du privé notamment, pensent que la conformité aux lois et règlements est une chose, mais la rentabilité des investissements à l'image de la conception de manuels de procédures est une priorité beaucoup plus importante. Notre initiative essaiera d'apporter des éléments de réponse à l'utilité d'un manuel de procédures comptables.

Le souci entretenu tout au long de ce travail est d'essayer de démontrer que le contrôle interne, à travers le manuel de procédures peut aider une entreprise à être efficace dans la réalisation de ses objectifs, alliant efficacité et rentabilité, tout en prévenant la perte de ressources.

Néanmoins, notre étude s'offre pour vocation d'éveiller l'intérêt sur les manuels de procédures comptables. Dans la pratique, on voit le plus souvent que la comptabilité est pratiquement l'un des derniers maillons à être informé depuis l'expression des besoins. Et pourtant elle est la principale source d'informations de gestion de l'entreprise. Nous reconnaissons que derrière l'information comptable et financière produite, il y'a toute une organisation opérant quotidiennement pour fournir le maximum d'éléments pour transcrire le quotidien de l'entreprise sur des supports uniformes. Mais sachant que le principal besoin d'informations en entreprise est attribué d'abord aux dirigeants, mais aussi à des acteurs tels que l'état, les investisseurs, les actionnaires, il faut harmoniser la structuration de l'information de manière à répondre objectivement à tous ces intéressés.

Donc déterminer comment recueillir l'information induira une harmonisation successive de la genèse et la remontée de l'information. C'est ce souci qui nous a conduit à entretenir une réflexion autour du manuel de procédures comptables en démontrant qu'il est un outil d'efficacité en entreprise, c'est-à-dire un support pouvant permettre une qualité de management, une sauvegarde raisonnable du patrimoine, et même qu'elle pourrait être source de création de valeur ajoutée.

Nous nous sommes fixés comme objectif de nous assurer que le manuel de procédures comptables peut accorder à toute équipe managériale, un management de qualité, tout en assurant la sauvegarde efficace du patrimoine de l'entreprise. La réponse à ces questions suppose la connaissance des critères d'évaluation de l'existence d'un management de qualité, la bonne connaissance des critères de mesure de la fiabilité d'un système de contrôle interne.

Une entreprise bénéficie d'un management de qualité lorsque les ressources attribuées à l'équipe managériale, qu'elles soient humaines, matérielles, physiques et financières sont allouées de la manière la plus rationnelle possible. Et si par hypothèse le manuel de procédures peut donner une assurance raisonnable quant à la qualité du management, alors sa conception et son application peuvent être vérifiées par :

- un processus de prise de décision rapide prenant appui sur une base d'informations traçables et disponibles et à l'abri des déviations ou détournements d'objectifs liés à bien de facteurs mettant en jeu les dirigeants, l'organisation en tant que telle, mais aussi les subordonnées, agents supposés destinés à donner forme aux objectifs préalablement définis ;
- une application immédiate et optimale des directives de la direction avec un minimum d'intervention des différents niveaux d'encadrement ;
- une réduction considérable du temps consacré par le manager à vérifier l'exécution effective des directives ainsi qu'un emploi du temps de plus en plus tourné vers l'analyse et la prévision d'outils permettant par exemple la réalisation des objectifs assignés et ce, dans les plus courts délais ;
- la réduction des moyens et coûts supportés par la mise en place de nouvelles dispositions.

Par rapport au contrôle interne, si le manuel de procédures permet de donner une assurance raisonnable quant à la fiabilité du système de contrôle interne, il devrait permettre :

- la réduction considérable des faiblesses de contrôle interne pouvant mener à la dilapidation du patrimoine de l'entreprise ;
- l'adoption par le personnel, du concept de « contrôle » ; et l'idéal à ce niveau serait que les points de contrôle choisis soient « dissimulés » dans la procédure, de manière à ne pas compter sur la moralité du personnel ;
- le raccourcissement des missions d'audit qui devraient logiquement se limiter à des tests de conformité.

Ainsi, la question fondamentale à laquelle nous tenterons d'apporter des éclaircissements est la suivante : le manuel de procédures comptables est-il un outil d'efficience pour l'ARTP ?

Peut-il contribuer à :

- une qualité de management de l'entreprise ?
- une fiabilité du contrôle interne ?

Notre démarche consiste à démontrer que le manuel de procédures comptables est un outil de travail très utile pour l'ARTP. Pour ce faire, nous nous proposons de traiter le thème suivant :

« Le manuel de procédures comptables, outil d'efficience de l'entreprise et de fiabilité du contrôle interne : Cas de l'ARTP ».

Outil d'aide à la prise de décision, de maîtrise des risques, le manuel de procédures, le manuel de procédures est un instrument de contrôle qui favorise une gestion saine au sein de l'organisation. Il sert à alerter l'équipe dirigeante en cas de mauvaise pratique de gestion. Il définit le rôle et les tâches assignées à chacun des acteurs dans l'entreprise.

Au regard des atouts que présentent le manuel de procédures, le choix de notre thème se justifie aisément.

L'objectif principal visé par cette étude est de démontrer que le manuel de procédures comptable est un outil d'efficience pour l'ARTP.

De façon spécifique il s'agit de :

- faire le diagnostic du manuel de procédures existantes ;
- identifier le dispositif de contrôle interne existant ;
- dire en quoi le manuel de procédure est un outil d'efficience ;
- proposer de nouvelles procédures pour améliorer celles existantes.

Tout au long de cette étude, pour montrer l'efficience du manuel de procédure comptable pour l'agence, nous aborderons trois aspects : l'aspect management, l'aspect planification et l'aspect sécurité. Pour notre argumentaire, nous dirons que le manuel de procédures comptables est :

- un outil de management ;
- un outil de planification ;
- un outil de sécurité.

L'aboutissement de l'étude présentera des intérêts à toute personne s'intéressant à la gestion comptable et financière notamment :

- l'ARTP : cette étude lui permettra de mieux maîtriser certains risques, puis procéder à la correction de certains points soulignés dans les recommandations. Ensuite, elle permettra de suivre de manière exhaustive les opérations financières, favorisant ainsi une gestion saine et à être efficace dans la réalisation de ses objectifs, alliant efficacité et rentabilité, tout en prévenant la perte de ressources ;

- le lecteur : cette étude lui permettra de savoir que le manuel de procédures comptables est vraiment un outil d'efficience pour les entreprises, de détecter les zones à risques de l'entreprise suivant ses particularités et mettre en place des outils de contrôle interne ;
- nous-mêmes : ce travail nous permettra d'approfondir nos connaissances théoriques et pratiques notamment la mise en place d'un système de contrôle interne de qualité, les particularités des agences de l'Etat, leur comptabilité.

Nos raisonnements pour vérifier ou non que le manuel de procédures comptables est un outil d'efficience pour l'ARTP seront articulés autour de deux parties.

La première partie intitulée « cadre théorique » et basée sur la revue de la littérature, traitera des aspects théoriques du manuel de procédures comptables, du contrôle interne, de l'utilité du manuel de procédure comptable pour les entreprises pour arriver à l'efficience. Nous identifierons les intervenants dans le processus de management et nous essaierons d'étudier l'apport du manuel de procédures comptables à chacun d'entre eux. Nous aurons donc à traiter de l'apport du manuel de procédures comptables au manager, principal acteur du management, du personnel sous sa responsabilité de manager, mais aussi le système organisationnel avec lequel il mène à bien sa mission.

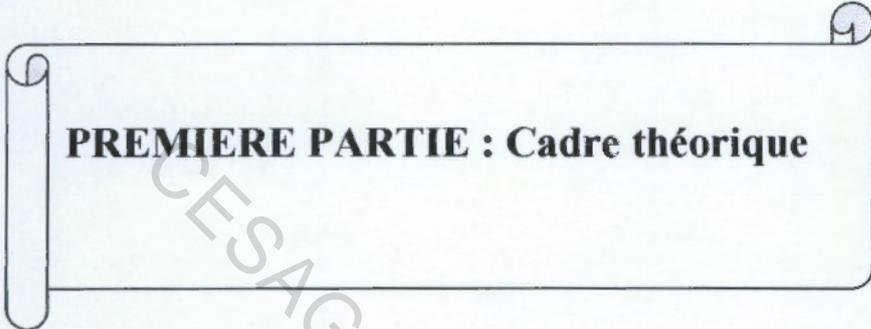
La deuxième partie portera sur l'aspect pratique de notre étude : elle concernera la présentation de l'entité et de son manuel de procédures comptables, puis de l'efficience de ce manuel de procédures comptable pour l'ARTP. Nous mettrons à l'étude nos hypothèses selon lesquelles le manuel de procédures est un outil de management, un outil de planification et un outil de sécurité pour l'ARTP.

Pour cela, nous recenserons les dispositions prônées par le contrôle interne pour la sauvegarde du patrimoine et nous essaierons de montrer comment, leur formalisation à travers un manuel de procédures comptables et le suivi de leur application peut être un outil actif et efficace de gestion du patrimoine de l'entreprise. Nous aurons donc à suivre le découpage en cycles d'activités adopté par le contrôle interne et à nous appuyer sur des exemples réels et simples de faiblesses de contrôle interne. Cela nous permettra de mettre en exergue les dispositions prévues par le contrôle interne et qui, par leur formalisation auraient permis d'éviter cette dépréciation du patrimoine. Nous terminerons par des recommandations.

Une fois ces hypothèses parcourues, nous pourrions confirmer ou infirmer notre objectif de recherche qui n'est autre que le suivant : « le manuel de procédures comptables, outil d'efficacité de l'ARTP ».

Nous rappelons néanmoins que cette liste d'hypothèses et points de contrôle n'est en aucun cas exhaustive. Elles ne sont que quelques points sur lesquels nous avons jugé réfléchi d'articuler notre raisonnement et nous laissons porte ouverte à toute autre démarche affirmant ou infirmant la réflexion que nous nous apprêtons à mener.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



**PREMIERE PARTIE : Cadre théorique**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Introduction

L'article 69 du SYSCOA stipule que le document décrivant les procédures et l'organisation comptable est établi sous la responsabilité du chef d'entreprise.

Ce manuel va donc être un moyen d'engager la conversation entre le rédacteur et les dirigeants d'abord sur tout le coté descriptif de l'organisation comptable, puis sur l'exploitation de ce document et l'intérêt qu'il représente dans la mise en place ultérieure des principes généraux de contrôle interne.

La plupart des entreprises effectuent des opérations au cours d'une activité donnée. Celles-ci se traduisent par un enchaînement de tâches complémentaires de tâches élémentaires normalisées appelées procédures. L'ensemble de celles-ci forme le manuel de procédures comptables.

En réalité, toute organisation pouvant être décomposée en cycles d'activité, les procédures sont formalisées par cycle d'activité. Chaque cycle présente des aspects comptables dont il faut tenir compte.

Le manuel de procédures détermine la pratique et les procédures des entreprises dans la poursuite de leurs objectifs. Il est élaboré dans un double souci : assurer une traduction opérationnelle absolument rigoureuse de la réglementation du SYSCOA pour garantir une cohérence dans l'accomplissement du travail comptable ; la cohérence des pratiques des différents services afin d'assurer une totale équité dans le traitement des opérations.

Comme pour les procédures opérationnelles, la formalisation des procédures comptables commence tout d'abord par une évaluation du contrôle interne afin d'identifier les risques liés à chaque procédure et de les maîtriser.

L'évaluation du contrôle interne nécessite l'adoption d'une démarche spécifique définie par certains référentiels tels que le COSO.

Il importe pour nous d'étudier de façon théorique le manuel de procédure comptables et le contrôle interne, mais aussi de l'efficience de ce manuel dans l'élaboration du contrôle interne avant d'aborder la partie pratique.

La première partie de cette étude sera donc consacrée à l'approche théorique et méthodologique.

Elle comporte 3 chapitres. Le premier chapitre sera consacré aux fondements théoriques du contrôle interne de la comptabilité. Le second portera sur manuel de procédures comptables. Pour une meilleure approche de l'étude, nous aborderons un troisième chapitre sur la méthodologie de la recherche qui nous permettra de parler de l'efficacité du manuel de procédures pour l'entreprise et de la fiabilité du contrôle interne

Les points que nous proposons de développer dans ce chapitre permettront de mieux cerner le manuel de procédures et le contrôle interne de la comptabilité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Chapitre 1 : Le contrôle interne de la comptabilité

Le développement des fraudes en entreprise et les récents scandales financiers à travers le monde sont la conséquence de grands manquements aux lois régissant le secteur dans lequel évoluent les entreprises concernées, mais aussi des comportements illégaux vis-à-vis des règles et directives au sein de ces organismes. Le contrôle interne est un dispositif qui permet à la direction de détecter les erreurs et les tentatives de fraude en son sein.

« La comptabilité est la science qui a pour but l'enregistrement en unités monétaires des mouvements de valeurs économiques en vue de faciliter la conduite des affaires financières, industrielles et commerciales » (OHADA, 2002 :557).

Pour avoir une comptabilité satisfaisante, le service comptable doit être bien organisé au même titre que l'entreprise et les procédures de contrôle doivent permettre la production et la transmission d'une information complète, fiable et facilement exploitable. La comptabilité doit contrôler toutes les opérations et transactions soumises à l'enregistrement.

Du point de vue du contrôle interne, la comptabilité présente la particularité d'être à la fois le miroir du système et le noyau dur des contrôles et sécurités du système. En effet, pour avoir une comptabilité satisfaisante, le service comptable doit être bien organisé au même titre que l'entreprise et les procédures de contrôle doivent permettre la production et la transmission d'une information complète, fiable, facilement exploitable. Il est attendu que la comptabilité remplit une fonction de contrôle sur toutes les opérations et transactions soumises à l'enregistrement. Dès lors, il est essentiel que tous les gestionnaires d'une organisation comprennent l'importance de mettre en place et de conserver un contrôle interne efficace.

Ainsi, nous analyserons dans ce chapitre, l'organisation comptable et le contrôle interne de la comptabilité informatisée.

### 1.1. L'organisation comptable

Selon l'article 14 du Système Comptable Ouest Africain (1996 :26) : « l'organisation comptable mise en place dans l'entreprise doit satisfaire aux exigences de régularité et de sécurité pour assurer l'authenticité des écritures de façon à ce que la comptabilité puisse servir

à la fois d'instrument de mesure des droits et obligations des partenaires de l'entreprise, d'instrument de preuve, des tiers et de gestion ».

En d'autres termes, l'organisation du service comptable doit permettre une mise à jour constante de la comptabilité. Le mécanisme de la production de situations mensuelles de la comptabilité dans les entreprises peut être structuré en quatre sections autonomes :

- La section comptabilité fournisseurs qui traite les factures d'achat, du relevé quotidien des paiements remis par le trésorier ou intégré en informatique ;
- La section comptabilité client qui s'occupe de la comptabilisation de la comptabilisation des ventes, du relevé quotidien des encaissements remis par le trésorier ou intégré en informatique ;
- La comptabilité trésorerie qui tient (ou vérifie dans le cas d'une informatique intégrée), les banques et caisse et établit les rapprochements. (YAICH, 2006)

Les rapports entre ces trois sections sont articulés par les comptes de virement internes.

- La comptabilité centrale qui vérifie les comptes, procède aux inventaires comptables, supervise les inventaires extra comptables, complète les opérations d'inventaire et établit les situations comptables mensuelles (YAICH, 2006).

Les écritures d'opérations diverses (clients, fournisseurs, paie et comptes rattachés) passées par la comptabilité auxiliaire et les opérations diverses passées par la comptabilité centrale qui doivent être approuvées par une autorité compétente.

### 1.1.1. Principes d'organisation

Le système comptable doit respecter les principes d'organisation suivants :

- enregistrement exhaustif, au jour le jour, et sans retard des informations de base ;
- traitement en temps opportun des données enregistrées ;
- mise à la disposition des utilisateurs des documents requis dans les délais légaux ;
- clôture des comptes à la fin de l'année civile ;
- arrêté des états financiers dans les quatre mois ;
- approbation des comptes dans les six mois ;
- mise en place d'un manuel de procédures et d'organisation comptable ;

- tenue de la comptabilité en langue officielle et en F CFA ;
- l'emploi de la technique de la partie double ;
- la justification des écritures par des pièces datées, conservées et classées dans un ordre défini dans le manuel de procédures comptable ;
- identification des enregistrements (libellés des écritures comptables) ;
- contrôle, par inventaire, de l'existence et de la valeur des biens, créances et dettes ;
- recours, pour la tenue de la comptabilité à un plan de compte normalisé ;
- tenue obligatoire des livres et autres supports autorisés ainsi que la mise en œuvre des traitements agréés permettant d'établir les états financiers ;
- tenue des livres obligatoires sans blanc, ni rature, ni altération aucune. Toute correction s'effectue par inscription en négatif des éléments erronés ;
- les états financiers annuels sont publiés au plus tard dans le délai prescrit par les autorités ;
- les livres comptables ainsi que les pièces justificatives doivent être conservés pendant dix ans (SYSCOA : 1997).

### 1.1.2. Organisation interne

Elle comprend l'organigramme du service comptable et les fonctions comptables

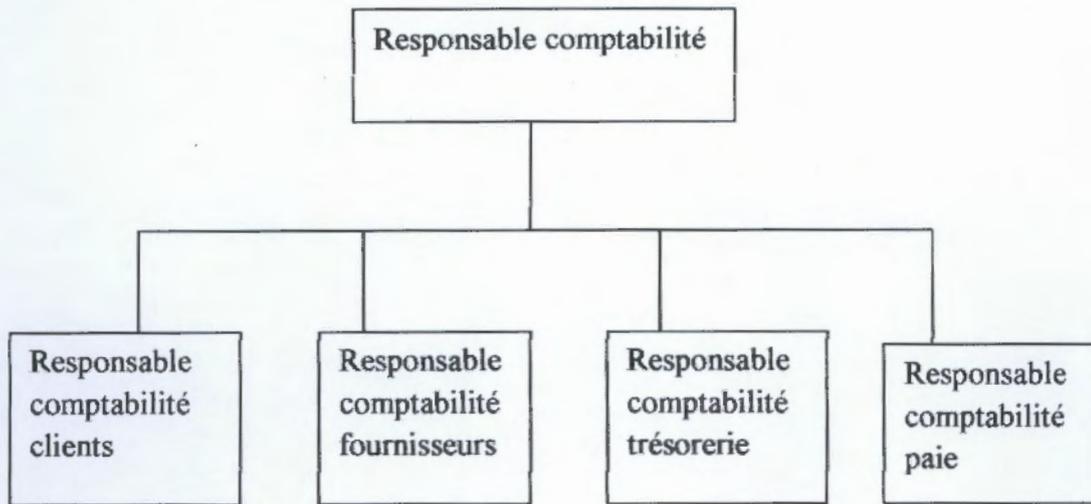
#### 1.1.2.1. Organisation du service comptable

L'organigramme est la représentation graphique d'une entreprise. Il permet à chacun de connaître l'ensemble de l'organisation, de savoir à quel niveau il se situe et détermine les circuits dans lesquels s'intègre l'activité de chaque poste.

Le poste correspond à la place occupée dans la structure et donc dans l'organigramme. Le responsable d'un poste peut être chargé d'administrer plusieurs fonctions.

A chaque type de structure va correspondre un organigramme. De façon générale, cet organigramme ci-dessous répond à presque toutes les structures organisées : un responsable comptabilité avec plusieurs autres responsables sous sa direction.

Figure n° 1 : organigramme indiquant le service comptabilité



Source : nous-mêmes

### 1.1.2.2. Les attributions des fonctions comptables et la répartition des tâches

Elles concernent les définitions du service comptable de la comptabilité clients, de la comptabilité de trésorerie, de la comptabilité fournisseurs et de la comptabilité paie.

#### 1.1.2.2.1. Les attributions du service comptable

Sous la responsabilité du directeur administratif et financier, le chef de service comptable est chargé :

- d'assurer la tenue et le développement de la comptabilité générale et analytique ;
- de tenir à jour la situation de l'endettement ;
- d'assurer les relations avec les tiers et l'institution ;
- de superviser les travaux quotidiens de la tenue de la comptabilité et des livres obligatoires ;
- d'analyser et justifier les comptes de tiers, de trésorerie et des opérations diverses ;
- de suivre les travaux du bilan ;
- de vérifier les états de rapprochements ;
- de vérifier les factures à régler ;
- de vérifier les règlements proposés ;
- de suivre les déclarations fiscales et sociales ;
- de suivre les remboursements d'emprunts. (REPEX, 2006)

### 1.1.2.2. Les attributions de la comptabilité clients

Sous la responsabilité du chef comptable elle est chargée de :

- contrôler et enregistrer les factures clients locaux et étrangers ;
- analyser les comptes clients ;
- effectuer les déclarations de TVA ;
- suivre les comptes clients (BARRY, 2003).

### 1.1.2.3. Les attributions de la comptabilité trésorerie

Les opérations effectuées au sein de cette fonction sont relatives aux écritures comptables suite à un mouvement de la comptabilité. Selon (BARRY : 2003), celles-ci peuvent être classées en comptabilité caisse et comptabilité banque :

- la comptabilité caisse : sous la supervision du chef comptable elle est chargée de:
  - la gestion de la caisse dépenses ;
  - la gestion de la caisse recettes ;
  - l'encaissement des avances clients et des recettes de ventes au comptant
  - établissement des reçus de versement ;
  - l'enregistrement des recettes sur le livre des encaissements ;
  - l'établissement des pièces recettes et de dépenses ;
  - l'arrêt journalier de la caisse ;
  - dépôt des recettes à la banque ;
  - l'acheminement des pièces de caisse au comptable banque pour enregistrement dans les journaux.
- la comptabilité trésorerie : sous la supervision du chef comptable elle est chargée :
  - des relations avec les organismes financiers ;
  - de la tenue du registre des comptes bancaires ;
  - de la vérification de la concordance des soldes comptes bancaires avec les données des registres ;
  - de la mise à jour et du traitement des dossiers de négociation des conditions bancaires ;
  - de la remise des chèques ;
  - de l'établissement des situations de banques ;
  - de la numérotation et du classement des pièces de banque ;

- de l'établissement des états de rapprochements ;
- de la préparation des demandes de chèquiers ;
- de la tenue des journaux de banque et de caisse (People base: 2006).

#### **1.1.2.2.4. Les attributions de la comptabilité fournisseurs**

Sous la supervision du chef comptable elle est chargée :

- de vérifier, enregistrer et contrôler les factures fournisseurs locaux et étrangers à leur réception ;
- d'établir un état des factures fournisseurs en instance de règlement, d'enregistrer les factures fournisseurs après paiement ;
- d'établir un état de suivi des factures fournisseurs impayés ;
- de suivre la justification des comptes fournisseurs ;
- de tenir les journaux auxiliaires fournisseurs
- de tenir le grand livre auxiliaire fournisseurs
- d'établir des états de règlement ;
- de classer les factures en instance de paiement et tenir un échéancier des décaissements ;
- d'établir la situation mensuelle des fournisseurs (BARRY : 2003).

#### **1.1.2.2.5. Les attributions de la comptabilité paie**

Sous la supervision du chef comptable elle est chargée :

- d'enregistrer la rémunération brute ;
- d'enregistrer les retenues sur salaires et charges sociales ;
- de passer les écritures de provisions concernant les indemnités de licenciement à payer au personnel. (SAMBA & DIALLO, 2003).

#### **1.1.3. Principes d'enregistrement**

Pour chaque opération, le montant de l'emploi est égal à celui de la ressource correspondante. Pour un ensemble d'opérations, l'égalité suivante sera vérifiée : total emploi = total ressources. L'analyse comptable des opérations se fait au jour le jour et dans un ordre chronologique.

- dans le journal : c'est un livre comptable sur lequel les flux sont enregistrés dans l'ordre chronologique. L'enregistrement se fait aujourd'hui de manière informatique. « les comptabilité informatisées utilisent des feuilles ou grilles d'imputation tenant lieu de l'analyse comptable préalable.
- le grand livre : le grand livre désigne l'ensemble des comptes de l'entreprise. Dans un système informatisé, les logiciels de comptabilité reportent automatiquement les écritures du journal au grand livre. D'après Govoei (2007 :43), le grand livre se présente sous plusieurs formes à savoir le listing informatique pour les entreprises informatisées, bac à fiches, feuilles mobiles classées et registre à feuilles.

#### 1.1.4. Plan des comptes

Toute entreprise non financière exerçant des activités au sein des états membres de l'UEMOA doit recourir au plan de comptes normalisés.

Le système comptable OHADA retient une codification décimale des comptes avec neuf classes ayant les codes 1 à 9. Les huit premières classes sont réservées à la comptabilité générale tandis que la comptabilité des engagements et la comptabilité analytique de gestion se partagent la dernière classe.

Les comptes peuvent être classés de la manière suivante :

classe 1 : comptes de capitaux

classe 2 : comptes d'immobilisations

classe 3 : comptes de stocks et encours

classe 4 : comptes de tiers

classe 5 : comptes financiers

classe 6 : comptes de charges

classe 7 : comptes de produits

classe 8 : comptes spéciaux

La classe 9 est réservée aux opérations de la comptabilité des engagements et à la comptabilité analytique de gestion SYSCOA, 1997).

### 1.1.5. Supports d'enregistrement

L'organisation comptable du SYSCOA implique la tenue de supports d'enregistrement.

Les livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire sont :

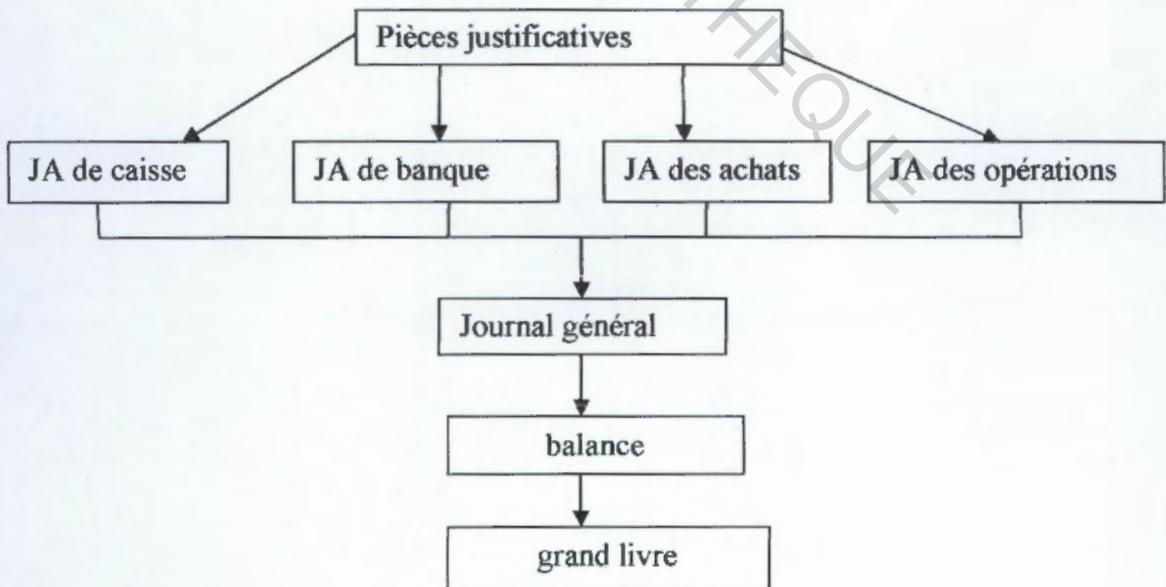
- le journal qui enregistre les opérations au jour le jour
- le grand livre qui décrit l'ensemble des comptes, leurs opérations détaillées et leur solde ;
- la balance générale des comptes qui récapitule ces comptes avec leur solde à l'ouverture, le total des mouvements de l'exercice et leur solde à la date d'établissement de la balance.
- l'inventaire qui présente le bilan et le compte de résultat de chaque exercice

Figure 2 : Schéma du système classique



Source : nous-mêmes

Figure 3 : le système centralisateur



Source : inspiré de Govoei (2007 : 45)

### **1.1.6. Les procédures comptables**

Elles concernent les procédures d'enregistrement comptable et de contrôle des comptes.

#### **1.1.6.1. Les procédures d'enregistrement comptable**

Elles s'articulent autour de procédures d'enregistrement des achats et des frais généraux, des ventes, des immobilisations, de la trésorerie, de la paie.

##### **1.1.6.1.1. Les procédures d'enregistrement des achats et des frais généraux**

Les procédures d'enregistrement comptable des achats et des frais généraux sont les suivants :

- comptabilisation rapide de toutes les factures reçues
- prendre connaissance des marchandises ou services dont les factures ne sont pas encore parvenues et procéder à des régularisations
- comptabiliser les avoirs dans les cas où ils existent
- éviter leur double comptabilisation en respectant les numéros séquentiels ;
- saisir toutes les écritures dans le journal d'achat ;
- procéder au classement et à l'archivage de ces factures ;
- tirer le grand livre ;
- procéder au pointage et au lettrage ;
- corriger les anomalies constatées. (Réseau solidarité micro finance, 2003)

##### **1.1.6.1.2. Les procédures d'enregistrement comptable des ventes**

Les procédures d'enregistrement comptables des ventes sont les suivantes :

- comptabiliser rapidement toutes les factures de vente
- éviter une double comptabilisation en évitant les numéros séquentiels ;
- prendre connaissance des marchandises livrées ou services rendus dont les factures ne sont pas encore établies et procéder à leur régularisation
- procéder à la saisie dans le journal de vente ;
- procéder au classement et à l'archivage de ces factures ;
- tirer le grand livre ;
- procéder au pointage et au lettrage ;

- corriger les anomalies constatées ;
- provisionner les clients douteux. (GAUSS, 2005)

#### **1.1.6.1.3. Les procédures d'enregistrement comptable des immobilisations**

Les procédures d'enregistrement comptable des immobilisations sont les suivantes :

- enregistrer toutes les factures d'achat d'immobilisation ;
- éviter une double comptabilisation en respectant les numéros séquentiels, prendre connaissance des immobilisations reçues dont les factures ne sont pas encore parvenues et procéder à la régularisation ;
- procéder à la saisie dans le journal achat ;
- procéder au classement et à l'archivage de ces factures ;
- tirer le grand livre.
- procéder au pointage et au lettrage ;
- corriger les anomalies constatées ;
- passer les écritures d'amortissement et de reprise. (GAUSS, 2005)

#### **1.1.6.1.4. Les procédures d'enregistrement comptables de la trésorerie**

Les procédures d'enregistrement comptables des opérations de trésorerie sont les suivantes :

- comptabiliser toutes les recettes et les dépenses ;
- enregistrer ces écritures dans un bordereau de caisse ou de banque ;
- saisir les écritures du bordereau dans les journaux de caisse ou de banque ;
- procéder au classement et à l'archivage des pièces de recette et de dépense ;
- tirer le brouillard ;
- corriger les anomalies constatées ;
- établir un état de rapprochement bancaire ;
- dégager les suspens ;
- enregistrer ces derniers les mois suivants ;
- procéder à la saisie dans les journaux de banque ;
- procéder à la régularisation en fin d'exercice. (Groupe Revue Fiduciaire, 2006).

#### **1.1.6.1.5. Les procédures d'enregistrement comptable de la paie**

Les procédures d'enregistrement comptable de la paie sont les suivantes :

- recevoir les états de salaire et les cotisations ;
- procéder à l'imputation des charges salariales, des retenues sur salaire et des cotisations sociales ;
- procéder à la saisie dans un journal des opérations diverses ;
- tirer le grand livre pour comparer avec les imputations précédemment faites ;
- corriger les anomalies constatées ;
- procéder au classement et à l'archivage de ces états ;
- passer les écritures de provision concernant les indemnités de licenciement à payer au personnel à la clôture de l'exercice. (Réseau solidarité micro finance, 2003)

#### **1.1.6.2. Les procédures de contrôle des comptes**

Les procédures de contrôle des comptes sont les suivantes :

- vérifier la destination et l'origine des factures reçues ;
- vérifier la conformité de la facture avec le bon de commande ;
- vérifier si les quantités des articles livrés concordent avec celles du bon de commande ;
- vérifier les calculs arithmétiques ;
- vérifier si les imputations sont correctement passées ;
- procéder au tirage du brouillard de saisie ou du journal ;
- pointer une à une les écritures comptables avec le brouillard ou le journal pour voir si aucune écriture n'a été omise ;
- procéder au lettrage pour voir si réellement les montants comptabilisés correspondent bien aux montants du journal. (Revue fiduciaire, 2006)

### **1.2. Le contrôle interne de la comptabilité informatisée**

Selon l'autorité des marchés financiers de France 2007, le contrôle interne concerne l'ensemble des processus de production et de communication de l'information comptable et concourt à la production de données fiables et conformes aux exigences légales et réglementaires.

Selon le conseil national des commissaires aux comptes (CNCC), aux termes de la norme d'exercice professionnel (NEP) 9505, les procédures de contrôle interne relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable s'entendent de celles qui permettent à la société de produire, dans des conditions de nature à garantir la fiabilité, les comptes et les informations sur la situation financière et sur ces comptes.

Le contrôle interne comptable apporte la preuve indirecte de l'enregistrement correcte des opérations.

La présentation de l'information comptable à travers les états financiers annuels suppose au préalable sa production. Cette production est réalisée au travers d'un système d'organisation de traitement comptable de l'information qui conditionne la fiabilité de l'information comptable.

Pour TORT & GROS (2005 : 46), la fiabilité désigne le fait qu'une information ne souffre d'aucune défaillance ; elle est précise, mise à jour et contrôlable. L'existence d'un système de contrôle interne rationnellement conçu et correctement appliqué constitue donc une très sérieuse présomption de la fiabilité des comptes et de la coïncidence entre données comptables et réalité.

Le contrôle interne de la comptabilité informatisée comprend les risques liés à un compte informatisé, les dispositifs de leur maîtrise et les sécurités informatiques.

### **1.2.1. Risques liés à un compte informatisé et les dispositifs de leur maîtrise**

Maîtriser ses activités, atteindre ses objectifs, c'est avant tout gérer ses risques. Toute activité est soumise à des risques. Le risque est une estimation qualitative ou quantitative de la probabilité de réalisation ou non d'un événement. L'évaluation des risques consiste à évaluer et à analyser les facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

Selon Hamzaoui (2005 : 147), « les risques financiers par rapport à l'information financière comprennent les événements, les situations externes et les circonstances qui peuvent compromettre la capacité de l'entreprise à générer, enregistrer, traiter et communiquer des données financières conformes aux assertions contenues dans les états financiers ».

Pour les besoins des états financiers, le processus d'évaluation des risques de l'entité inclut :

- la façon dont la direction identifie les risques concernant la préparation des états financiers pour qu'il donne une image fidèle ;

- l'évaluation du caractère significatif des risques ;
- la probabilité de leur occurrence ;
- le choix des actions pour les maîtriser.

Selon l'IFACI & al (2005 :83), une fois les risques évalués, le traitement à appliquer à chacun consiste en un évitement, une réduction, un partage et une acceptation.

Le risque peut porter sur plusieurs éléments. Jacques Renard propose un exemple de nomenclature élémentaire des risques. (Renard, 2005)

- le matériel : le matériel et outillage est composé d'ordinateurs et d'imprimantes. Le serveur (l'ordinateur central sur lequel est installé le logiciel) peut tomber en panne.  
Une imprimante doit répondre à plusieurs critères : rapidité, simplicité d'utilisation, économie à l'usage et à l'achat. Si un de ces critères fait défaut, le risque de non transmission de l'information est accru ;
- le logiciel : il peut se révéler obsolète et ne plus correspondre aux recommandations de la réglementation comptable en vigueur ;
- la formation : si les agents ne sont pas qualifiés, le risque d'inexactitude dans le traitement des informations comptables est accru. Ils peuvent ne pas connaître le logiciel, les normes comptables applicables ou ne pas savoir utiliser l'ordinateur ;
- la documentation : l'absence ou l'obsolescence de la documentation peut constituer un frein à l'utilisation du logiciel de comptabilité ;
- imputation : rien ne peut remplacer l'imputation faite par des professionnels ayant à leur disposition le SYSCOA régulièrement mis à jour (disponible sous format électronique) ou du plan comptable spécifique à l'entité considérée. Le risque d'écritures erronées est accru si cette condition n'est pas satisfaite ;
- la maintenance : elle est indispensable afin de faire face aux problèmes informatiques imprévus. Un module comptable ou un poste peuvent être bloqués par une panne quelconque. Dans ce cas il faut avoir recours au service maintenance de l'entreprise ou au fournisseur du logiciel ;
- la sécurité : la sécurité d'un logiciel comptable est primordiale pour deux raisons. La première concerne les administrateurs qui ne doivent avoir aucun doute quant à la probité des chiffres qui leurs sont soumis. La seconde

concerne l'entreprise qui ne peut souffrir de baser ses décisions sur des chiffres dont la justesse peut être mise en cause.

Les risques liés à un compte informatisé sont de plusieurs ordres. Il ya lieu de trouver les dispositifs de leur maîtrise. Le tableau ci après permet de les ressortir.

**Tableau N°1 : les risques et les dispositifs d'un compte informatisé**

Risques	Dispositifs
- risque de l'inobservation des principes comptables	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le système doit satisfaire toutes les règles générales en matière d'enregistrement (absence de tout blanc, sincérité et tangibilité)</li> <li>- le système doit satisfaire tous les principes en matière de tenue des journaux comptables</li> </ul>
- risque de non comptabilisation d'une opération	- mettre une procédure de comptabilisation
- risque de double comptabilisation	<ul style="list-style-type: none"> <li>- contrôle de la fiabilité des informations avant les enregistrements par des personnes habilitées</li> <li>- une organisation centrale des fichiers de saisie axée sur une seule base de données d'écriture (éviter les doubles comptabilisations)</li> </ul>
- risque de défaut de traçabilité des enregistrements des opérations	- mettre en place un dispositif d'identification des opérateurs de saisie (traçabilité des écritures)
- risque de comptabilisation des opérations dans des comptes inappropriés	<ul style="list-style-type: none"> <li>- comptabilisation des opérations au jour le jour</li> <li>- vérifier chaque semaine les écritures comptables</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>- vérifier l'égalité des totaux débit/crédit des journaux (balance journalière)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque de comptabilisation dans un exercice</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- chacune des écritures doit être attachée à sa pièce justificative</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque de comptabiliser des opérations non autorisées</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- limitation des accès (mots de passe)</li> <li>- donner une période de validité des mots de passe</li> <li>- tout enregistrement doit faire l'objet d'une autorisation préalable</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque que les formulaires de saisie de l'application ne répondent pas aux besoins des utilisateurs</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- mise à jour régulière des procédures comptables</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque de retard de la comptabilisation des opérations</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le système doit faciliter l'enregistrement des opérations (rapidité, fiabilité, offrir une meilleure adaptation aux besoins des opérations de saisie</li> <li>- contrôler que les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète et par ordre de date</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque que les procédures de comptabilisation ne soient pas intégrées dans le logiciel comptable</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- s'assurer à chaque fois que tout enregistrement comptable doit préciser l'origine, le contenu et l'imputation de chaque donnée ainsi que les références de la pièce justificative qui l'appuie</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque lié à l'irrecevabilité et l'inaltérabilité des écritures (fraude, manipulation)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- le système doit satisfaire les exigences de sécurité et de fiabilité en la matière (irrecevabilité, inaltérabilité, intégrité et confidentialité)</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque de la suppression ou de la modification d'enregistrements</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- mettre en place une procédure pour les modifications et les suppressions</li> </ul>

<p>génériques sans laisser de trace</p>	<p>des écritures (préciser les noms des personnes habilitées)</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- le logiciel comptable doit avoir un système d'auto contrôle à priori intervenant lors des enregistrements comptables pour bloquer toutes les anomalies</li> <li>- pagination des journaux pour éviter les ruptures de séquence</li> <li>- l'utilisation de la date du jour générée par le système et qui ne peut être modifiée</li> <li>- mettre des visas sur les journaux</li> <li>- le système doit offrir un plan comptable, un journal de saisie codifié et non figé</li> <li>- le logiciel doit pouvoir classer les enseignements par ordre chronologique.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque lié à la sécurité physique</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- protéger contre les accès non autorisés des fichiers qui ne sont pas connectés en les conservant dans un local fermé à clé séparé de la salle d'ordinateur et surveillé de préférence à plein temps</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque logique</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- sécuriser les systèmes nécessite d'analyser les techniques employés par les pirates, de connaître leur outillage et d'étudier leur profil</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>- risque de traitement en temps réel</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- détecter les doublons en amont de tout traitement en temps réel, reconstituer la situation antérieure à un instant donné et reprendre le traitement après incident</li> </ul>

- risques dus au traitement	- déceler les absences et doublons au moment de saisie des écritures
- risque inhérent à la maintenance	- se procurer une documentation concernant le logiciel, respecter les termes du contrat
- risques inhérents au paramétrage	- ajuster la plage de référence et de pièce, passer une correcte imputation, choisir la bonne période de traitement comptable

Sources: JENKINS & PINKNEY, (1984)

MAURY, (2002)

LAMY, (1996)

DERRIEN, (1991)

### 1.2.2. Les sécurités informatiques

La sécurité informatique d'une manière générale, consiste à s'assurer que les ressources matérielles et logicielles d'une organisation soient uniquement utilisées dans le cadre prévu.

La sécurité informatique vise généralement cinq principaux objectifs :

- l'intégrité, c'est-à-dire garantir que les données sont bien celles que l'on croit être ;
- la confidentialité, consistant à assurer que les personnes autorisées aient accès aux ressources échangées ;
- la disponibilité, permettant de maintenir le bon fonctionnement du système d'information ;
- l'authentification, consistant à assurer que les personnes autorisées aient accès aux ressources (Communauté informatique, 2006).

Selon DERRIEN, (1991 :250), « c'est le recueil des mesures permanents qui fournit la synthèse des procédures récurrentes mises en place afin d'améliorer la sécurité informatique : tests de procédures de reprise sur site extérieur, contrôle des moyens de prévention et de détection des dommages matériels et immatériels, contrôle de qualité de la documentation ».

Du point de vue comptable, la sécurité informatique doit donner l'assurance que :

- les opérations sont inscrites sans retard, de manière fidèle et complète par ordre de date ;

- les opérations comptables sont enregistrées dans les comptes et l'exercice comptable appropriés ;
- toutes les pièces comptables sont comptabilisées sans omission volontaire ou involontaire ;
- les pertes de pièces comptables et/ou les retards dans la comptabilisation sont facilement détectables et donnent lieu à des actions de régularisation ;
- la comptabilisation des opérations comptables est effectuée par des personnes habilitées ;
- la comptabilisation des opérations est effectuée dans un brouillard de saisie pour que les enregistrements puissent être modifiés ou supprimés avant la validation ;
- la validation doit pouvoir figer les écritures afin que toute modification ou suppression ultérieure soit impossible. (OHADA, 2006).

### 1.2.3. Objectifs du contrôle interne

Selon Maders & al (2006 :113), d'un point de vue comptable, les objectifs de contrôle interne sont :

- prévenir les risques et fraudes
- Protéger l'intégrité des biens et ressources de l'entreprise
- Gérer rationnellement les biens de l'entreprise,
- Assurer un renseignement correct en comptabilité des informations.

Pour être correct, l'enregistrement des opérations suppose :

- la validité : les transactions font l'objet des autorisations appropriées et sont reflétées avec sincérité lors de l'enregistrement qui doit être justifié par des pièces datées et conservées ;
- l'exhaustivité : elle suppose que la totalité des transactions et les effets des événements qui se sont produits font l'objet d'enregistrement ;
- exactitude : elle suppose d'une part que les montants des opérations sont correctement énoncés et calculés et les soldes correctement cumulés en terme de valeur, d'exercice comptable et de classement ; d'autre part que les actifs et les passifs ont été correctement évalués et les montants exacts imputés aux postes de charge et de produits de l'exercice comptable correcte ;

- le temps d'enregistrement : les enregistrements doivent survenir en temps opportun, rapidement après la survenance de l'opération, être rattaché à la période et correctement reflétés dans les livres et les documents comptables.

Les objectifs de contrôle interne sont généralement suivis de ses composantes tels que représentés dans le modèle COSO. Comme le contrôle interne général, le contrôle interne comptables s'appuie sur un dispositif d'ensemble comprenant notamment l'environnement de contrôle, la conception et la mise en place du système d'information de l'organisation, les procédures et politiques de pilotage, de surveillance et de contrôle. Obert & al (2007 :481) estiment que ces cinq composantes doivent impérativement se retrouver dans toute organisation pour une maîtrise raisonnable de ses activités, à tous les échelons de sa hiérarchie.

Au regard de la finalité de la comptabilité et des points développés ci-dessus, il ressort que le facteur organisation comptable qui fait partie de l'environnement de contrôle est d'une grande importance.

Le contrôle interne présente deux aspects essentiels différents selon qu'il a ou qu'il n'a pas d'incidence sur les comptes.

D'abord il ya une incidence directe sur les comptes lorsque l'objectif est d'assurer :

- La protection et la sauvegarde des actifs du patrimoine et des ressources de l'entreprise ;
- La fiabilité et la qualité des informations d'ordre comptable.

Enfin, il n'a pas d'incidence ou a une incidence indirecte sur les comptes annuels lorsque l'objectif est d'assurer :

- Le respect de la politique et l'application des instructions de la direction ;
- L'amélioration des performances et de l'efficacité opérationnelle.

L'objectif ultime du contrôle interne est bien la maîtrise des risques inhérents à l'activité de l'organisme et la conduite de ses opérations de la façon la plus efficace et sécurisée possible. Une autre facette du contrôle interne concerne la fiabilité de l'information financière. Dès lors il est essentiel que tous les gestionnaires d'une organisation comprennent l'importance de mettre en place et de conserver un contrôle interne efficace.

## Conclusion

L'information comptable fiable est d'une grande utilité pour l'ensemble des partenaires de l'organisation. La comptabilité qui est l'outil de production par excellence de l'information par excellence requiert des exigences définies par le législateur pour être valides. La fiabilité de l'information comptable ne peut s'obtenir que grâce à la mise en place de procédures de contrôle interne susceptibles de saisir fidèlement toutes les opérations que l'organisation réalise.

Elle est donc dépendante de la qualité du dispositif de contrôle interne existant dans l'organisation. Le dispositif de contrôle interne aussi bien conçu soit il ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation d'objectifs de la société. La probabilité d'atteindre ses objectifs ne dépend pas absolument de la volonté de l'organisation dans la mesure où il existe des limites inhérentes à tout système de contrôle.

Le contrôle interne de la comptabilité des entreprises est par essence un dispositif évolutif et adaptable en fonction des changements de leurs missions, de la réglementation ou des technologies (en particulier l'informatique). Son efficacité doit donc être régulièrement évalué, tant au niveau de la cohérence théorique que de sa mise en œuvre pratique, afin de nourrir les risques qui pourront en découler.

Par ailleurs tout dispositif de contrôle interne ne serait pas complet sans une évaluation par un auditeur interne. Aussi un auditeur comptable est progressivement mis en œuvre pour évaluer l'ensemble du dispositif de contrôle interne comptable.

Toutefois une démarche engagée par la direction générale en matière de contrôle interne a pour objet d'enclencher une boucle d'amélioration continue de la qualité comptable fondée sur une maîtrise des risques par tous les acteurs de la fonction comptable.

Le contrôle interne est donc un processus qui permet aux dirigeants d'avoir une vision nette de l'entreprise. Un bon contrôle interne permet de détecter les risques dans un service et la manière d'en faire face. Il suppose aussi l'existence d'un manuel de procédures.

## Chapitre 2: Le manuel de procédures comptables

La gestion d'une organisation, au même titre que la conduite d'une activité, suppose la mise en place d'instrument dictant des normes tant dans l'exécution des tâches administratives que la gestion matérielle et financière. La conception d'un document normalisé tel qu'un manuel de procédures est donc un gage de transparence et de clarté dans la gestion présente et à venir des activités et un signe de rigueur, de cohérence et de sérieux des agents d'un service donné.

Pour permettre au manuel de procédures de jouer pleinement son rôle, les conditions de sa réussite doivent être réunies. Ces conditions tiennent pour l'essentiel à :

- l'adhésion des dirigeants (faire du manuel de procédures, un important outil de communication interne);
- la compétence et l'honnêteté du personnel (arriver à l'amélioration du système d'information du service);
- la définition précise des fonctions et rôles (définition des fonctions et répartition des tâches);
- l'existence de procédures adaptées à l'entreprise (planification des travaux).

Concernant la conception de ce document, il est à noter qu'il n'existe pas de forme standard pour l'élaboration d'un manuel de procédures. La plupart du temps, l'on procède sous forme de cycle d'activité c'est-à-dire, établir des procédures pour chaque cycle d'activité puis après regrouper les procédures des différents cycles d'activité dans un document unique qui constituera le manuel de procédures. Il est possible aussi de faire ce travail en essayant de mettre sur pied des liens régissant les différentes personnes qui interviennent dans le processus des opérations de ce département, histoire de savoir qui doit faire quoi, quand et comment le faire.

Face au besoin de maîtrise de la conduite de son activité, l'entreprise doit se munir d'un certain nombre d'outils lui permettant de faire face aux contraintes qui pèsent sur son fonctionnement. Le manuel des procédures est au nombre de ceux-ci.

L'objet de ce chapitre est d'appréhender la notion de manuel de procédures à travers son principe, ses enjeux, et de voir comment le manuel de procédures comptables peut être un outil d'efficience pour l'entreprise.

## 2.1. Présentation du manuel de procédures comptables

Le manuel de procédures sera présenté à travers sa définition, ses enjeux et ses objectifs.

### 2.1.1. Définition du manuel de procédures

La définition du manuel de procédures fait référence à la notion de « manuel » et à celle de « procédure ».

Le mot **procédure**, trouve son origine dans le mot latin « *procedere* » qui signifie « avancer, faire des progrès, prospérer et réussir ». D'après le dictionnaire Hachette, « une procédure est un ensemble de règles qu'il faut appliquer strictement, ensemble de formalités auxquelles il faut se soumettre, dans une situation déterminée ».

D'après le Robert, « une procédure est la manière de procéder pour aboutir à un résultat, c'est aussi l'ensemble des règles, des formalités qui doivent être observées, des actes qui doivent être accomplis pour parvenir à une solution ».

Selon Henry et Ignace Monkam-Daverat dans leur livre intitulé : *Rédiger les procédures de l'entreprise* (2001 :16), « Une procédure est un enchaînement de tâches élémentaires standardisées, déclenchées en amont par l'expression d'un besoin quelconque, et limitées en aval par l'obtention d'un résultat attendu ». Les procédures n'existent pas toujours sous la forme écrite. C'est la mise par écrit d'un ensemble de procédures qui constitue le manuel de procédures.

Chaque procédure se présente comme une suite d'opérations effectuées dans une même séquence de temps, par un nombre limité d'acteurs appartenant à un même sous ensemble.

Cette définition fait référence à l'idée de la structuration et de la localisation des tâches. Une tâche est une action précise qu'on doit déterminer ; c'est aussi un ouvrage, une fonction. Elle a un commencement et une fin. Cette dernière correspond au résultat qui peut constituer le début d'une autre tâche. Ainsi on parle de succession ou de procédures. Elles doivent être formalisées à travers un manuel.

Pour appréhender cette définition, nous allons parler de la procédure de facturation. Elle conduit à rechercher la fiche client, à éditer la facture, à la faire viser, l'enregistrer et à

l'expédier. Chacune de ces tâches entraîne une suite logique d'opérations ou de gestes élémentaires, obéissant à des règles techniques déterminées. Donc une fiche de procédure contient un ensemble d'instructions permettant de traiter une situation définie par un événement initial et un résultat final.

Les procédures constituent une partie du système d'information et de gestion de l'entreprise. L'information est, comme le souligne Armand Dayan, « un instrument de support et de coordination des instruments de gestion, instrument de communication dans l'entreprise, un support de connaissance des individus et un instrument de liaison avec l'environnement.

Il définit le système d'information comme étant un ensemble construit et articulé de techniques, de procédures, de règles destinées à réaliser des tâches d'acquisition, de stockage, de traitement d'information et de diffusion d'informations dans l'objectif d'aider les individus à prendre des décisions de gestion.

Toute entreprise peut donc être décrite comme un ensemble d'hommes et de machines reliées entre eux par des procédures. Ces dernières évoluent sans cesse et de manière concomitante avec les réalités sans cesse changeantes des entreprises.

Le manuel de procédures est un document qui décrit de manière concrète et la plus précise possible, comment les réglementations relatives aux opérations d'un service sont mises en œuvre. Il peut aussi être défini comme « l'ensemble des sécurités qui contribuent à assurer d'une part, la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, d'autre part, l'amélioration des performances ». Il se caractérise par la mise en place, au sein de l'entreprise, d'un système d'organisation, de méthodes et de procédures garantissant la pérennité de cette dernière.

Le manuel de procédures comptables étant composé d'un regroupement de procédures de différents cycles d'activité, nous allons donner quelques notions sur ces cycles d'activités.

### **2.1.2. Notion de cycle d'activité<sup>1</sup>**

La démarche consiste à découper l'entreprise en cycle d'activités et de mettre en place des procédures permettant d'atteindre les objectifs de contrôle pour chacun de ces cycles.

---

<sup>1</sup> La plupart des informations de cette partie sont inspirées du livre « audit contrôle interne de Mamadou BARRY, (Mai 2004).

Le cycle est un cheminement emprunté par un flux de transactions depuis son origine jusqu'à son affectation finale sur une tâche qui incombe à un autre opérateur. Chaque cycle d'activité correspond à une activité particulière.

Les cycles que l'on trouve traditionnellement (au complet ou en partie selon le type d'activité de l'entreprise) sont les suivants :

- cycle des dépenses- achats : qui regroupe toutes les fonctions relatives aux achats, depuis la budgétisation des dépenses jusqu'au règlement des fournisseurs ;
- cycle des dépenses- immobilisations : qui regroupe les fonctions relatives aux achats et à la conservation des biens d'équipement, depuis leur budgétisation jusqu'à la dépréciation (amortissements) ou la cession de ces biens ;
- cycle des stocks : qui regroupe les fonctions relatives aux stocks et à la production, depuis la réception des articles jusqu'aux prises d'inventaire, valorisation et dépréciation des stocks ;
- cycle des revenus : qui regroupe les fonctions relatives aux ventes et aux créances, depuis la budgétisation des ventes et l'acceptation des clients jusqu'à l'encaissement des créances ;
- cycle du personnel : qui regroupe les fonctions relatives au personnel et à la paie, depuis la budgétisation des dépenses de personnel, l'embauche jusqu'au règlement des salaires et des charges sociales ;
- cycle de la trésorerie : qui regroupe les fonctions d'encaissements et de décaissements en espèces ou par banques ;
- cycle des opérations financières : qui reprend toutes les opérations relatives aux emprunts, aux prêts à long terme et aux titres de participation ;
- cycle des informations financières et comptables : qui regroupe les fonctions comptables, de traitement des données (informatique) et celles de contrôle de gestion et d'audit interne.

Chacun de ces cycles est caractérisé par des fonctions à l'intérieur desquelles, des tâches élémentaires sont exécutées.

### 2.1.3. Du processus aux procédures

Pour qu'un organisme fonctionne de manière efficace, il est nécessaire d'identifier et de gérer de nombreux processus corrélés et interactives. Chaque processus implique un enchaînement d'actions pour obtenir un résultat spécifique qui relève d'une même fonction. Le processus à son tour peut être décomposé en procédures

En ce qui concerne les processus comptables, l'Autorité des marchés financiers (2007) les définit comme étant des activités permettant de transformer des opérations économiques en informations comptables grâce à la mécanique comptable. Elle les classe en deux catégories à savoir le processus de pilotage de l'organisation comptable et les processus d'élaboration de l'information comptable. Les premiers ont pour objectif de définir et de mettre en œuvre le dispositif concourant à l'élaboration de l'information comptable et les seconds sont constitués des processus en amont qui alimentent la base de données comptables (achats, ventes...) et des processus de production de l'information comptable et de communication financière. Ainsi, le processus de comptabilisation comprend les procédures d'enregistrement, de validation et d'imputation.

**Figure 4:** processus de comptabilisation



Production information comptable	Contrôle des pièces		
	Comptabilisation	imputation	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Justification des soldes</li> <li>- traitement et édition des états</li> <li>- classement des états</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Journalisation</li> <li>Saisie</li> <li>validation</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- copie de la pièce comptable</li> <li>- mouvement des comptes sur la fiche</li> <li>- joint de la pièce et de la fiche</li> </ul>

Source : Inspiré de Henry & Monkam (2001 :17)

Pour une meilleure appréhension de la notion de manuel de procédures, il est nécessaire d'aborder ses enjeux.

#### **2.1.4. Enjeux du manuel de procédures**

Le manuel de procédures est un document qui vise à améliorer le fonctionnement de l'activité en décrivant de manière concrète et précise, comment les orientations de la hiérarchie sont mises en œuvre. Plus précisément, le manuel constitue une référence méthodologique permanente, un outil de gestion, de formation et de performance (l'ORGA, 2006).

Le manuel permet, par la même occasion à la hiérarchie, en lui fournissant des informations sur chaque corps de métier, d'analyser les chaînes de valeurs et ainsi retenir les tâches créatrices de valeurs et supprimer les tâches redondantes (IFOP, 2006)

Les enjeux peuvent être regroupés en plusieurs catégories à savoir un mémoire d'organisation, un outil pédagogique, un moyen d'harmonisation, un moyen de contrôle et une référence d'audit.

##### **2.1.4.1 un mémoire de l'organisation**

Le manuel de procédures forme la mémoire de l'entité, garantit la continuité en cas de mutation du personnel. Il apporte une assurance de régularité dans le temps et constitue un facteur de fiabilité et de qualité pour les partenaires de l'entreprise. Il constitue un moyen de révélation des méthodes en vigueur, contribue à l'atteinte du résultat escompté et à la prévention d'erreurs éventuelles.

Donc, il offre l'avantage de :

- garantir la continuité de l'exploitation en cas de mutation de personnel et constitue de ce fait un facteur de fiabilité et de qualité ;
- faciliter la diffusion des informations sur le fonctionnement et les méthodes de travail préconisées par l'entreprise.

#### **2.1.4.2. Un outil pédagogique**

Dans une entreprise qui un groupe d'individus hétérogène, les supérieurs doivent assurer la formation des agents qui dépendent de leurs services. Le manuel de procédures facilite la tâche à l'encadrement, représente un outil pour la polyvalence et constitue une base d'information pour les responsables hiérarchiques

A l'image d'un fascicule de cours, le manuel de procédures permet de rappeler en cas de d'erreur ou d'oubli. Il sert de point de départ à la formation pour les nouveaux arrivants dans l'organisation ou pour l'employé qui change de fonction.

D'après Monkam & Henry (2001 :41), pour le personnel encadrant tel que les chefs de service, qui doivent assurer la formation de leurs subalternes, le manuel se présente à eux comme un repère pour l'encadrement. Ils peuvent ainsi prendre connaissance des tâches qui sont exécutées sous leur responsabilité et avoir une idée plus claire du fonctionnement de leur équipe.

Il constitue aussi un repère pour l'encadrement en ce sens qu'il permet aux responsables hiérarchiques de connaître dans le détail, les tâches exécutées sous leur ordre au lieu de se limiter à une vue globale et superficielle. Ils en maîtrisent davantage le fonctionnement de leur équipe.

#### **2.1.4.3. Un moyen d'harmonisation**

Le manuel de procédures a un effet structurant pour l'entreprise, car en décrivant les tâches, il contribue à clarifier les relations entre services et éviter certains malentendus. Le nombre de conflits d'attribution s'en trouve réduit, chaque agent sais désormais ou commence et ou s'arrête son domaine de compétence

Monkam & Henry (2001 :41) estiment que le manuel de procédures, en clarifiant les relations entre les différents services, permet à chacun des processus de connaître et de respecter les contraintes qui régissent les autres processus et de pallier ainsi à certains malentendus et dissensions. Il permet de ce fait de créer une cohérence d'ensemble de l'organisation et limite les conflits d'attribution pour lesquels la hiérarchie est souvent sollicitée ; la direction se trouve ainsi désengorgée par des demandes d'arbitrage.

#### 2.1.4.4. Une base de contrôle et une référence d'audit

Les procédures formalisées constituent la référence première de l'auditeur dans la mesure où l'auditeur s'appuie sur ce document pour évaluer le contrôle interne. Selon Barry (2004 :162), «l'auditeur interne doit s'appuyer, pour l'exécution de ses tâches, sur un manuel de procédures administratives et comptables »

Bases de contrôle, les procédures fournissent une piste utile pour les travaux d'investigation de l'auditeur. Inversement, leur absence rendrait le contrôle délicat, voire impossible. En effet, les reproches qui sont faites aux agents seraient vivement contestés sur l'argumentation de bonne foi ou d'ignorance. Par ailleurs, si l'auditeur ne peut pas s'appuyer sur une base objective, il finit par être l'objet de critiques, notamment de partialité. Ainsi, en l'absence de contrôle effectif, les procédures risquent de devenir lettre morte et réciproquement et en l'absence de procédures écrites, l'audit devient rapidement impraticable.

#### 2.1.5 Objectifs du manuel de procédures

Les objectifs du manuel de procédures sont les suivants selon (Henry & al 2001 : 10) :

- expliquer les modalités d'application des différentes procédures suivant les activités ou cycles de l'entreprise ;
- assurer l'uniformité des modalités d'exécution en les formalisant. Ce qui exclut les disparités dans la manière de traiter les opérations ;
- sauvegarder les actifs de l'entreprise par des procédures de contrôle interne performants ;
- former le personnel ;
- favoriser l'assimilation rapide des techniques spécifiques de l'entreprise pour le personnel nouvellement affecté à un poste de travail. Ce qui se traduit par un gain de temps considérable lors des passations de service ou lors de la phase d'intérim pour le commissariat aux comptes ou les audits externes. (Henry & al 2001 : 10)

Les manuels de procédures et les fonctions d'audit interne visent à rationaliser les processus. Un processus est une suite d'opérations ordonnées aboutissant à un résultat. Les opérations qui existent souvent de manière désordonnée dans l'esprit des employés doivent être écrites et formalisées.

Quant à l'édition –formation-entreprise (2008), elle identifie les objectifs ci après :

- le respect des textes : l'existence d'un manuel de procédures se justifie d'abord par la nécessité de se conformer aux règles et réglementations en vigueur ;
- l'harmonisation des pratiques : l'objectif de la rédaction des procédures consiste à expliciter dans un langage clair, directement accessible, qui fait quoi, ou, comment et pour quelle fin ;
- l'application des décisions et des politiques de la direction de l'entreprise ;
- la sécurisation des actifs ;
- la fiabilisation du système d'information comptable produite ;
- l'accélération de la production d'information ;
- l'information comptable plus pertinente pour la préparation des décisions de gestion.

Nous pouvons dire que le manuel de procédures est un objet politique en ce sens qu'il est un facteur de « modernisation des sociétés ». Les procédures font partie du tissu vivant de l'entreprise, leur utilité dépend de ceux qui vont s'en servir. Leur valeur est liée à la signification qu'elles prennent dans le milieu social concerné. Le manuel de procédures constitue un dispositif de protection des lois et règlements car il est établi conformément aux réglementations en vigueur et leur application garantit leur survie.

Le mécanisme de rationalisation que génère automatiquement le manuel de procédures permet à l'entreprise de sortir du milieu utopique où elle peut avoir tendance à se figer. L'entreprise devient un milieu réaliste, en perpétuelle évolution qui s'adapte à tous les facteurs de modernisation, ce qui induit le signe de modernité.

Après avoir présenté le manuel de procédures, nous allons dire comment le manuel de procédures comptable peut être un outil d'efficacité pour l'entreprise

## **2.2. Le manuel de procédures comptables, outil d'efficacité en entreprise**

D'une manière générale, le manuel de procédures comptables a pour but d'améliorer le fonctionnement de l'activité. Il constitue un excellent instrument de travail, indispensable à la direction générale pour asseoir une gestion saine et transparente, assurant ainsi la pérennité de l'entité.

Pour avoir une organisation très efficace, il faut un bon management. Manager c'est aussi savoir planifier. Mais on ne peut pas être efficace sans s'entourer des sécurités nécessaires pour l'atteinte des objectifs désirés

Pour démontrer que le manuel de procédures est un outil d'efficience, nous allons voir comment le manuel de procédures comptable peut être un outil de management, un outil de planification et un outil de sécurité.

### **2.2.1. Le manuel de procédures comptables: outil de management**

Le management est l'ensemble des techniques visant à optimiser l'usage des ressources d'une organisation (entreprise, administration ou même association) en vue de la réalisation d'un objectif. Ce terme vient du français « ménagement », emprunté par les anglais, puis réintroduit en français sous une forme peu modifiée. Dans son sens originel, il renvoie à la définition suivante : art de conduire, de diriger, de manier... Voire, action de bien régler, bien disposer ».

Pour en revenir à notre objectif de recherche, la démarche que nous allons employer s'attellera en général aux points suivants : le manager ou l'équipe managériale, l'organisation et son système d'information, les dirigés ou employés et l'apport du manuel à chacun des éléments du management.

#### **2.2.1.1. Le manager : Miroir d'informations**

Suivant l'étymologie du terme le manager sera la personne incarnant la maîtrise des techniques citées plus haut et visant à optimiser l'usage des ressources d'une organisation. Quant à leur utilité, Chester BARNARD dit : « le travail du cadre n'est pas celui de l'organisation ; c'est le travail particulier qui consiste à maintenir l'organisation en fonctionnement ». Les travaux de différents chercheurs comme Henri Mintzberg dans son livre « le manager au quotidien » ont essayé de définir le travail du cadre et, en résumé ils ont retenu trois catégories de rôles : les rôles interpersonnels, les rôles liés à l'information, les rôles décisionnels.

Pour cadrer avec notre étude, nous nous limiterons à débattre des rôles liés à l'information et aux décisions. Dans un but descriptif, on peut citer trois sous rôles : celui d'observateur actif, diffuseur et de Porte-parole détaillés ci après :

Observateur actif : cette notion présente le cadre ou le manager comme un « faucon » ayant une vue panoramique de l'activité des ses subordonnés, et qui a la possibilité d'intervenir en cas de dysfonctionnement pouvant avoir une incidence sur l'information à produire. N'ayant pas la possibilité d'agir et de contrôler directement chaque agissement de ses subordonnés pour s'assurer que leurs faits et gestes répondent au mieux aux objectifs fixés par la direction (au risque de devenir un gendarme), il lui faut donc concevoir un canevas de travail régissant le mode d'exécution des tâches de son équipe, la genèse de l'information dont il a besoin pour orienter l'entreprise à la réalisation des objectifs préfixés. D'où l'intérêt du manuel de procédures qui permet de déterminer la manière avec laquelle l'information doit être recueillie, analysée (critiquée). Au besoin, il interviendra alors pour corriger des dysfonctionnements éventuels.

De plus, dans nos organisations, les directions générales s'appuient essentiellement sur des délégués comme le contrôleur de gestion ou le service d'audit pour la prise de décisions. Et ces mêmes organes puisent essentiellement leurs matières premières dans les états comptables. Donc, cette entité qu'est la comptabilité doit se porter garant des informations mises à la disposition de ces conseillers pour leurs suggestions à soumettre aux organes de direction. Et donc, la fiabilité de son organisation atteste au mieux de l'authenticité et de la véracité des informations de base sur lesquelles travaillent ces contrôleurs. Cette organisation « fiable » reste décrite par le contrôle interne et, à travers le manuel de procédures comptables, qui finit donc par être le principal moyen d'évaluer la propension du manager à maîtriser son domaine d'activité.

Diffuseur : Le cadre communique beaucoup avec les membres de l'organisation, mais aussi à des tiers. L'information avec laquelle il travaille lui vient des personnes extérieures ou d'autres subordonnés : une partie de l'information concerne des faits, ainsi que leur interprétation.

Cette interprétation intègre souvent les diverses valeurs des sources d'influence pesant sur l'organisation. Le cadre est souvent traité dans la littérature comme un filtre entre l'environnement extérieur, les subordonnés et l'organisation. Il laisse passer telle quelle une

certaine catégorie d'informations et traite une autre catégorie d'informations de manière plus complexe. Il intègre l'ensemble des renseignements qui lui parviennent sous forme de pressions et de préférences déclarées pour développer des prises de position pour son organisation ; et, plus important, il utilise l'information mise à sa disposition pour détecter les problèmes et les opportunités.

De nos jours, la quantité d'informations qui est dirigée sur le manager de nos jours est tellement importante qu'il est très vite dépassé ou capable de laisser volontairement passer une catégorie d'informations pourtant vitale à l'entreprise. D'où la nécessité de mettre en place un système capable de recueillir toute cette information et en un jeu de documents conçus et vulgarisés au sein de l'entreprise, de suivre la genèse de l'information, son organisation et sa diffusion aux instances concernées pour la prise de décision. Et l'on sait que la comptabilité au sein de l'entreprise est bien l'organe qui retrace au mieux les moindres événements au quotidien de la vie de l'entreprise. Donc organiser cette dernière autour d'un manuel de procédures contribue sans aucun doute à fournir toute l'information de gestion nécessaire à un management de qualité.

Porte-parole : le cadre transmet à des personnes extérieures des informations sur les plans, les politiques, les actions, les résultats, etc.... de l'organisation ; sert d'expert dans le domaine d'activité de l'organisation.

Il est donc évident que pour le cadre l'information est capitale. Mais cette dernière doit être actuelle, pertinente, vérifiée donc filtrée et évaluée. Face à la quantité de rapports périodiques établis à la demande de la direction, et qui finissent aux archives après lecture; face aussi au fait que la neutralité de ces rapports peut être mise en jeu, le manuel de procédures constitue un moyen de garantir la neutralité de l'information de gestion et ainsi la transparence dans la communication établie par le manager.

Dans nos organisations les types d'informations les plus ciblées ont une incidence d'ordre administrative, comptable et financière. La comptabilité est l'une des sources d'informations les plus neutres et fiables. Et, le manuel de procédures permet de mettre le doigt sur cette organisation comptable, de mettre en évidence la genèse, la structuration progressive de l'information de gestion, jusqu'à la production des documents de synthèse de cette information. Cela a pour principal intérêt d'assurer au manager que les décisions sont prises

dans un contexte sécurisé et en pleine connaissance des contours de l'organisation et des implications ultérieures à prévoir.

Le manuel est donc, pour le manager, l'outil de survol de l'entreprise pour tirer les difficultés recensées, les améliorations à apporter mais aussi les opportunités de développement du système organisationnel en place.

Lorsqu'il est mis en œuvre, le manuel est en quelque sorte un pacte signé par tout employé de l'entreprise, qui établit des normes de production de l'information, de son traitement et de sa validation. Ce dernier permet de nous assurer que toutes les décisions de gestion sont prises dans un environnement dénué de toute influence interne comme externe.

Ces rôles impliquent la responsabilité du manager, dans le sens où ils permettent :

- d'évaluer la maîtrise qu'a le manager sur les responsabilités qui lui sont confiées ;
- d'apprécier à juste titre les risques liés à la négligence de certains dysfonctionnements courants qui peuvent coûter énormément à l'entreprise.

#### **2.2.1.2. Le manager comme entrepreneur**

Dans ce rôle, le cadre prend l'initiative et assure la conception de la plupart des changements contrôlés affectant son organisation. N'oublions pas que sa tâche consiste à traduire les politiques arrêtées par le conseil d'administration et de veiller par tous les moyens possibles à ce que les objectifs visés soient atteints. Il faut savoir que le cadre passe beaucoup de temps à rassembler des informations sur son organisation, à rechercher des opportunités et des situations qui peuvent être considérées comme des problèmes.

Le manuel de procédures comptables apparaît comme un système essayant de répondre à la quasi-totalité des situations quotidiennes qui se présentent à l'entreprise. Sachant que ceci est impossible, car c'est particulièrement dans ce cadre-la recherche d'opportunités et des problèmes- que le cadre a besoin d'informations tangibles, portant sur des événements spécifiques ou constituées de données ad hoc, plutôt que des tendances graduelles que l'on trouve dans les rapports routiniers.

Avec le manuel de procédures une grosse partie du temps que consacrait le manager à la recherche d'informations est abolie car ne l'oublions pas il est préconisé par les dirigeants et

pour les dirigeants. « Par » le dirigeant car l'installation d'un système de contrôle interne ne peut aboutir sans l'implication effective de l'équipe dirigeante. « Pour » les dirigeants, car tout le système de contrôle interne ainsi que ses supports servent en premier les intérêts de l'entreprise. Avec le flux d'informations continu produit par le manuel le cadre peut alors s'atteler de tout temps à la recherche effective et efficace d'opportunités, à la résolution de problèmes mais aussi à l'amélioration des procédures.

#### **2.2.1.3. Le Manager comme régulateur**

Alors que le rôle d'entrepreneur est centré sur l'action volontaire dans laquelle le cadre s'engage pour introduire changements contrôlés de son organisation, le rôle de régulateur est centré, quant à lui, sur des situations involontaires et sur les changements qui sont partiellement hors du contrôle du cadre. Comme régulateur, le cadre est responsable des actions correctives qu'il faut prendre lorsque l'organisation fait face à des perturbations importantes et inattendues. Nous savons que sur toute la durée de vie de l'entreprise, les cadres sont appelés à résoudre un continuum de problèmes et d'équations qui se posent à l'entreprise.

L'organisation est typiquement composée d'un ensemble de programmes opérationnels spécialisés dont le fonctionnement est déclenché de façon routinière par des stimuli prévisibles. Nous pouvons citer le cas des passations de commande.

#### **2.2.1.4. Le Manager, Répartiteur de ressources**

Le cadre est responsable de la répartition des ressources organisationnelles de toutes sortes ; en fait ces ressources traduisent le refus ou l'approbation de toutes les décisions importantes de l'organisation. Car en fait, c'est en faisant des choix engageant des ressources importantes pour l'organisation que les stratégies sont déterminées. De par sa position hiérarchique, le cadre est convoité de tous les horizons car, justement il a souvent le pouvoir d'attribuer ou de retirer une ressource à un agent ou à une unité.

Dès lors, les actionnaires, le conseil d'administration, soucieux de la transparence, et d'une assurance raisonnable comme quoi les capitaux ou moyens mis à la disposition de l'entreprise sont gérés de manière à servir les objectifs préfixés en début d'exercice, ne peuvent en être

assurés. C'est dans cette optique qu'œuvre le manuel, en définissant pour chaque poste les ressources attribuées de façon justifiée et en définissant les buts à atteindre. En participant à cette étape, il épargne au cadre la résolution de conflits entre subordonnés ou départements quant à l'utilisation de certaines ressources. C'est là la vocation de délégation de pouvoir du manuel de procédures.

### **2.2.2. Le manuel de procédures comptables: outil de planification**

L'organisation comptable est structurée de manière à produire de l'information de gestion. Cette information se forme en chaîne et est sanctionnée par des états de synthèse périodiques qui permettent d'attester du travail effectué et du degré de réalisation des objectifs de l'entreprise. La fixation de cette périodicité ainsi que la vulgarisation des documents concernés permet à l'ensemble du personnel, de définir un ordre de priorité dans les tâches quotidiennes.

Le manuel de procédures à travers le découpage qu'il effectue de la comptabilité, répond à cet objectif en définissant une périodicité et un délai pour chaque procédure. Ces normes caractérisent une planification certaine permettant de savoir tout au long de la genèse de l'information si les objectifs fixés par chacune des procédures sont atteints. Car ne l'oublions pas, ces derniers découlent des objectifs globaux de l'entreprise.

Nous disions plus haut que le cadre était souvent responsable de la répartition des ressources organisationnelles. Face à la demande de tous les services qui lui sont rattachés, ce dernier doit les arranger selon leur pertinence et leur urgence, et sur ce plan, le manuel de procédures donne les normes de planification de l'emploi à effectuer et son affectation. En offrant une vue panoramique du contrôle interne en place, il permet d'attester du bien fondé de ce besoin et de voir même dans certains cas comment rallier deux services quant à l'utilisation d'une même ressource.

Il permet aussi suivant des critères de recevabilité et d'évaluation définis, de définir un programme d'acquisition de ces ressources sur plusieurs exercices.

Dans tous ces rôles, censés être joués par le cadre, nous nous rendons compte que finalement, le manuel de procédures comptables est l'un des rares supports permettant :

- de définir le mode d'exécution optimal des tâches nécessaires à la production de l'information de gestion ;
- d'assurer l'assimilation des inputs comme des outputs en matière d'information ;
- d'apporter des changements au besoin sans pour autant déséquilibrer ou fragiliser le fonctionnement d'une quelconque entité interne ;
- de répartir les ressources nécessaires à chaque agent en évitant tout conflit d'intérêt ; tout en assurant le respect des normes et règlements en vigueur et relatifs à l'organisation de l'entreprise et à l'information à diffuser.

### 2.2.2.1. Le système organisationnel

En management pur, c'est un terme qui englobe beaucoup d'éléments comme les valeurs, le mode de direction, l'organisation en tant que telle, les personnes etc. .... Pour notre développement nous nous limiterons à sa connotation relatant l'organisation. En somme nous nous attellerons à décrire les effets du manuel de procédures sur l'organisation adoptée par l'entreprise concernée.

Tout d'abord sachons que le manuel peut être établi -sous plusieurs formes, descriptions narratives, instructions standard, flow charts et autres, décrivant pour toutes les opérations des domaines d'activité prédéfinis :

- les responsabilités des différents intervenants ;
- les périodes, les délais et les conditions de déclenchement des opérations ;
- les modalités d'exécution des tâches ;
- les procédures d'établissement des documents nécessaires à la gestion quotidienne ;
- les modalités de contrôle des différents stades d'évolution de l'organisation.

En outre, il faut aussi savoir qu'à la demande de l'organisation concernée, il peut être établi un seul manuel des procédures pour l'ensemble des activités ou plusieurs manuels à objectifs ou champs d'application spécifiques.

### **2.2.2.2. Le but de la procédure**

Le manuel de procédures constitue une description concise de toute l'organisation ainsi que des propositions quant à son fonctionnement. La conception du manuel de procédures comptables appuie fermement l'énoncé avant toute chose du but de la procédure. La description de ce dernier doit permettre avant tout d'évaluer la procédure après rédaction ; de savoir si effectivement cette dernière est indiquée pour atteindre le but précité.

Le deuxième apport est qu'il établit déjà les résultats escomptés de l'application de cette procédure. Sachant que cette démarche est suivie pour chaque procédure et que l'ensemble de ses buts répond à un objectif global énoncé dès le début de l'exercice, nous pouvons dire que le manuel de procédures est un outil de planification.

### **2.2.2.3. L'application de la procédure**

L'élaboration du manuel de procédures, et ses premiers pas dans l'organisation répond à un souci énoncé au niveau de la planification en début d'exercice. Lors de son application, le manuel constitue donc, le bras armé de la mise en œuvre des directives provenant de la planification effectuée en début d'exercice.

Nous savons que manager, c'est analyser la situation existante, identifier une situation meilleure, désigner et mettre en œuvre les moyens nécessaires. Mais au fur et à mesure que l'application de ces procédures est vérifiée, l'amélioration du système en place doit être facilitée. Avec la vue panoramique que propose le manuel de procédures, il est plus facile de faire un diagnostic du système en place, ainsi que les opportunités de l'améliorer. Et plus le système de contrôle interne en place est jugé fiable, plus les informations de gestion tirées en fin d'exercice reflètent l'existant. Et c'est un bon diagnostic de l'existant qui détermine la qualité du management, basé sur des informations de qualité, permettant une prise de décision éclairée.

Parlant d'organisation, avec une approche en cycles d'activités, nous allons démontrer comment le manuel de procédures peut aider au management.

#### **2.2.2.4. Approche par cycle d'activité**

Pour vérifier l'apport du manuel de procédures comptables au management de l'entreprise, nous utiliserons le découpage effectué en audit et qui résume cette dernière en cycles d'activités. Démontrer l'apport du manuel de procédures comptables ne se limite pas seulement à parler des caractéristiques techniques de la comptabilité. Etant donné qu'une écriture comptable reproduit un changement dans la vie quotidienne de l'entreprise, la genèse de cette dernière détermine pour beaucoup l'interprétation de l'écriture comptable qui en découle.

Donc dans nos réflexions, nous allons intégrer l'incidence d'une bonne organisation des services en amont permettant de ne pas altérer l'information comptable. Nous avons choisi essentiellement deux cycles au niveau de cette section, à savoir les achats et les immobilisations du fait de leur poids sur le patrimoine de l'entreprise.

##### **2.2.2.4.1. Cycle achats- dépenses**

Les opérations regroupées au niveau de ce cycle sont :

- les achats de biens destinés à être consommés dans un processus de production (matières premières consommables), à être utilisés pour les besoins courants de l'exploitation ou à être revendus en l'état (marchandises).
- Les achats de services (entretien, loyer, honoraires...) fournis par des prestataires extérieurs.

Pour chacune de ces opérations les activités accomplies se résument à :

- Prévoir les dépenses (budget des achats) ;
- Exprimer les besoins, choisir les fournisseurs, placer les commandes ;
- Réceptionner des biens et des factures, contrôle, comptabilisation ;
- Suivre et régler les dettes fournisseurs.

#### 2.2.2.4.2. Cycle immobilisations

Le cycle des immobilisations recouvre les fonctions suivantes :

- Evaluation et Identification des besoins en équipement (budget des investissements)
- D'acquisition et de mise en service des immobilisations
- D'utilisation et de déplacement des immobilisations
- De conservation physique et de protection des immobilisations
- De cession, destruction et mise au rebut des immobilisations

Il est important de traiter de manière correcte les comptes d'immobilisations. En effet :

- L'absence de définition des éléments qui doivent être immobilisés peut amener à mettre dans ces derniers des éléments qui n'en sont pas ou inversement à mettre dans les charges d'exploitation des acquisitions d'immobilisations ; ces erreurs altèrent directement le résultat dégagé au cours de l'exercice et la situation patrimoniale de l'entreprise.
- L'absence de justification des soldes comptables des immobilisations (soldes au bilan) par un support extra comptable détaillé (fichier des immobilisations) ne donne pas l'assurance de l'exhaustivité de l'enregistrement des mouvements (acquisitions-retrait) de la période et, corrélativement, d'une correcte détermination des amortissements.
- L'absence de recensement périodique (inventaire des immobilisations) ne permet pas la détection des manquants éventuels et l'ajustement des soldes comptables devant en découler (de même, elle ne permet pas d'engager la responsabilité des chefs de services concernés).

#### 2.2.2.5. Les employés

A l'image du manager et du système organisationnel en place, le manuel de procédures a un effet sur les employés, effet participant à attester de la qualité du management. Le premier apport que nous allons étudier concerne la planification du travail et la gestion du temps de travail chez l'employé et le respect des consignes de travail et son incidence sur l'organisation.

### 2.2.2.5.1. L'organisation du travail

Dans nos entreprises africaines, le découpage fonctionnel caractérise bon nombre de nos entreprises. En effet, c'est un découpage qui met une évidence une séparation effective du travail et de la chaîne de valeur au sein de l'entreprise. Dans le cycle de développement des entreprises, au fur et à mesure que cette dernière s'agrandit, on devrait assister à une définition de plus en plus claire et précise des fiches de postes et des responsabilités.

Mais dans nos entreprises, l'effet inverse est constaté, notamment dans la fonction comptable. Et plus l'entreprise s'accroît, plus les attributions des différents comptables ne sont pas connues avec précision. Ces derniers (les comptables) doivent de plus en plus quitter un esprit purement comptable pour adopter un autre esprit. Ce qui amène souvent des décalages dans la diffusion de certaines informations de gestion qui peuvent parfois influencer sur les décisions de la direction générale.

Au sein de ce type de structure, la comptabilité joue un rôle de nœud aussi bien dans la transmission d'informations de gestion que de facilitateur dans les activités de chaque fonction (marketing, production, informatique etc..) de l'entreprise. Elle est aux avant premières lorsqu'il s'agit de décaissements à effectuer, de certains documents administratifs à fournir. Dans beaucoup de scénarii, elle se retrouve comme dernier rempart avant la phase décisive de toute opération, et qui engage pleinement l'entreprise.

Donc on voit déjà l'enjeu que représente l'intervention de la comptabilité dans la bonne marche des activités de l'entreprise. De ce fait, elle ne peut évoluer en univers clos. Par le simple fait qu'elle établisse un canevas spécifique de traitement des demandes, et qu'elle en fasse part à toutes les cellules collègues, cela se fait sentir considérablement sur l'organisation du travail, et on assiste alors de moins en moins à des réclamations et à des plaintes pour manquement à des requêtes déposées à la comptabilité.

### 2.2.2.5.2 La gestion des priorités

Au sein de nos entreprises, l'inexistence de procédures formalisées à travers un manuel de procédures fait qu'aucun ordre de priorités n'est fixé dans l'exécution des tâches comptables. La périodicité de traitement des opérations et d'analyses de compte n'est pas définie.

En définissant le cycle d'exécution de toute requête d'un quelconque autre département, le manuel de procédures décrit en même temps l'ordre de priorité dans l'exécution des demandes.

Cela introduit la question que d'aucuns pourraient se poser sur la pertinence d'avoir centré notre étude sur les manuels de procédures comptables au lieu des autres manuels (production, etc...) relatifs aux autres cycles.

La comptabilité est le tombeau de l'information. Elle est aussi l'une des premières destinations lorsqu'il s'agit de recueillir des indicateurs généraux. Malheureusement, dans la pratique, les services comptables adoptent une position d'attente : les documents en provenance des services opérationnels ou administratifs (factures d'achats, factures de ventes) ne sont enregistrés que dans la mesure où ils sont transmis par ces services.

#### **2.2.2.5.3. Effet de conscientisation**

Le manuel de procédures a un effet d'éducation et de conscientisation des agents sur la connaissance et le respect des objectifs de contrôle, à savoir les contrôles de base et leurs disciplines liées, à savoir l'intégralité, l'exactitude, l'autorisation, la conservation, la supervision, la séparation des fonctions, la sauvegarde des actifs. Et d'aucuns sont d'accord que ce type de personnel est beaucoup plus facile à manager que dans un cadre ne disposant pas du manuel.

Cet effet de conscientisation développe chez les agents de réflexes d'autocontrôle et de contrôle réciproque, qui contribuent spontanément à réduire les risques potentiels du système de contrôle interne.

Tout au long de ces parties, nous avons essayé de montrer combien il était important de posséder un manuel de procédures dans le sens d'une amélioration du management. En outre, il ne sert à rien d'installer un manuel de procédures pour que ces dernières soient la porte ouverte aux malversations et à la dilapidation du patrimoine de l'entreprise.

### 2.2.3. Le manuel de procédures comptables : outil de sécurité

Quand nous parlons de sécurité au niveau de l'entreprise, la première chose qui nous vient en tête ce sont les vols les détournements les fraudes etc..... Et ces derniers sont commis sur les biens de l'entreprise, en l'occurrence son patrimoine. Le plus souvent ce sont des délits commis par des agents même de l'entreprise qui n'ont plus les mêmes aspirations que celles fixées au départ par l'entreprise qui les emploie, aspirations communes qui faisaient l'objet du recrutement de personnel.

De nos jours ces délits ou fautes de gestion sont tels que la propension à l'investissement est en chute comme nous l'avons annoncé dans l'énoncé de notre problématique.

Lorsque nous parlons du manuel de procédures en tant qu'outil de sécurité, c'est pour évoquer l'importance d'une organisation efficace c'est-à-dire pouvant assurer que les ressources mises à disposition sont attribuées aux bonnes personnes, capables de les utiliser au mieux dans l'optique de la réalisation des objectifs de l'entreprise, mais aussi capables de protéger ces biens contre toute dépréciation causée par la négligence humaine et les actes mal intentionnés (vol, gaspillage, détournement...).

Pour articuler notre raisonnement de manière compréhensible à tout public, nous allons nous inspirer du bilan comptable et de quelques postes de gestion qui représentent de manière synthétique et concise, le patrimoine de l'entreprise. Le contrôle interne a présenté les risques que présentait la non formalisation des procédures pour chacun des cycles qu'il a défini.

Pour notre part, nous avons choisi quelques postes qui résument le patrimoine de l'entreprise et, à partir de ces recommandations (du contrôle interne), et de quelques conséquences vérifiées de ces manquements, nous essaierons de prouver que le manuel de procédures comptables est un outil de sécurité.

Les cycles sélectionnés pour notre étude sont les suivants :

- Les achats et les frais généraux
- Les investissements
- Les stocks

### **2.2.3.1. Les achats et les frais généraux**

Il faut savoir par là que les dépenses effectuées par l'entreprise offrent, en l'absence d'un contrôle interne efficace, des opportunités multiples de fraudes.

Dans les deux ouvrages nommés « audit contrôle interne », et « détournements, fraudes et malversations dans les entreprises » qu'il a publiés, Mamadou Barry présente d'un côté les aspects de contrôle interne à vérifier pour attester d'un bon contrôle interne, et d'un autre les mécanismes opératoires des vols et détournements.

Pour notre part, nous allons dresser un parallèle entre les dispositifs du contrôle interne et les détournements qu'il est possible d'effectuer pour démontrer que le manuel de procédures comptables est un outil de sécurité.

#### **2.2.3.1.1. Non existence d'un fichier des fournisseurs autorisés**

A ce niveau, le contrôle interne veut que l'on s'assure que les commandes sont placées auprès de fournisseurs autorisés, solvables et sélectionnés en fonction de critères prédéterminés. Cette lacune donne la possibilité aux services acheteurs de l'entreprise de contracter avec toute entité disposant d'un nom commercial, d'une enseigne ou d'un numéro de registre de commerce, sans prise en compte de sa notoriété et de sa solvabilité ; les possibilités d'une collusion des services acheteurs de l'entreprise avec des fournisseurs de complaisance sont de ce fait, facilitées.

#### **2.2.3.1.2. L'exercice de fonctions incompatibles par un seul agent (ou service de l'entreprise)**

Il est effectivement des fonctions non cumulables aux yeux du contrôle interne notamment celles de commande et de réception. C'est ainsi qu'en pratique les services d'achats des entreprises exercent de manière simultanée les fonctions de « commande/réception des articles/réception et contrôle des factures des fournisseurs », ce cumul de fonctions facilite les pratiques frauduleuses d'achats fictifs ou de surfacturation des articles ou produits commandés.

Il est recommandé de mettre en place les procédures suivantes :

- l'agent ou le service qui commande ne soit pas celui qui réceptionne et contrôle la facture
- l'agent ou le service qui réceptionne et contrôle la commande ne soit pas celui qui contrôle et approuve la facture du fournisseur.
- et l'agent qui contrôle et approuve la facture du fournisseur ne soit pas celui qui règle cette facture (ou la propose au règlement).

#### **2.2.3.1.3. L'existence de procédures alternatives de commande : les commandes d'urgence**

En raison de la spécificité ou de l'urgence de certains achats, il est fréquent de trouver que certains services au sein de l'entreprise ont la possibilité de « court-circuiter » les procédures normales d'achat. Cela ouvre la voie à des pratiques frauduleuses telles que des achats fictifs et la surfacturation des articles.

Dans le cas d'achats de biens rapidement consommés ou de prestations invisibles comme les dépenses d'entretien, cela peut conduire à des malversations par entente entre l'agent bénéficiaire et le fournisseur (prestations fictives attestées comme « service fait »). En palliatif, les normes de contrôle interne préconisent d'éliminer ce type de commande ou en tous cas de les limiter.

Pour l'application de ces directives, il faut inévitablement que tout le personnel assimile ces valeurs de séparation de tâches.

#### **2.2.3.1.4. Non annulation des documents de support des factures réglées**

Ces supports sont constitués des bons de commande, bon de livraison, procès verbal de réception. Leur non annulation ouvre la voie à des réutilisations frauduleuses. La déficience dans les procédures de l'entreprise qui permet ce type de fraude réside dans le fait que les responsables chargés de régler les factures des fournisseurs ne mettent en général les références du règlement que sur la facture, sans apposer une signature ou un paraphe sur les documents de support de la facture afin qu'ils ne puissent plus leur être représentés, accompagnés d'une nouvelle (et fausse) facture.

L'inobservation de cette précaution élémentaire est à l'origine de bien de détournements dans les entreprises. Et une note de service n'est pas capable de pérenniser cette directive. Le salut de cette dernière demeure dans la parfaite assimilation de ces normes de sécurité et de contrôle par le personnel entier. D'où la nécessité d'un manuel de procédures comptables.

#### **2.2.3.1.5. L'absence de justification des comptes de fournisseurs et des comptes d'avances accordées aux fournisseurs**

Les dispositifs de contrôle interne doivent, pour assurer un tant soit peu la fiabilité de données comptables, la création d'une balance auxiliaire avec individualisation des comptes fournisseurs. L'inexistence de ces dispositions conduit à faciliter des malversations de connivence effectuées avec les fournisseurs (doubles règlements frauduleux, avances et acomptes versés aux fournisseurs et non récupérés par l'entreprise) etc.... pour se prémunir de ces risques, il faudrait que les comptes fournisseurs soit régulièrement justifiés. Ce contrôle devant être mené par une personne non impliquée dans les opérations de règlement des fournisseurs.

Il va aussi de soi que ces contrôles soient revus et approuvés périodiquement par le directeur financier ou le responsable de la comptabilité, pour empêcher le maintien de montants non expliqués dans ces comptes.

#### **2.2.3.2. Les investissements**

En raison de l'importance des montants engagés et de la défaillance des contrôles instaurés dans nos sociétés, les investissements demeurent un champ d'activités particulièrement propice aux malversations.

Les déficiences dans le contrôle interne permettant ces agissements sont en général les suivantes :

- les faiblesses dans les procédures de contrôle et de réalisation des investissements (constructions, et autres gros travaux) ;
- l'inexistence d'un suivi physique des immobilisations au moyen d'un fichier des immobilisations ;
- l'absence d'inventaires périodiques des immobilisations (notamment des immobilisations déplaçables) figurant dans le patrimoine de l'entreprise.

### 2.2.3.3 Les stocks

Du fait de leur diversité, de leur grand nombre, de leur dispersion géographique et de leur rotation rapide, les stocks de l'entreprise peuvent constituer aisément, si le contrôle interne présente des insuffisances, un secteur d'activités propice aux malversations et autres pratiques frauduleuses. Par conséquent, il est primordial de mettre en œuvre des dispositifs permettant de dissuader ces malversations, par la réduction constante des insuffisances du contrôle interne en place.

Nous allons mettre en œuvre ces différents dispositifs dans la deuxième partie pour bien cerner notre sujet.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Conclusion

Toute entreprise quelle que soit sa taille a besoin de procédures pour mieux assainir sa gestion. Le manuel de procédures permet à l'entreprise d'optimiser ses activités. Il est également un outil qui permet aux opérationnels d'une entreprise de connaître facilement l'exécution d'une tâche. Il sert aussi de référence lors de la revue des procédures du contrôle interne pour s'assurer que les procédures mises en place par l'entreprise sont respectées. C'est un outil d'efficacité pour l'entreprise.

La formalisation du manuel de procédures et sa mise à jour permettent à toute société d'être au courant des nouvelles technologies et de toutes les nouveautés en règle de gestion. Son efficacité dépend de l'équilibre des relations qui prévalent entre les acteurs à qui elles sont destinées.

Nous avons essayé avec tout notre entrain et tous les moyens pédagogiques dont nous disposons de dire ce que sont le manuel de procédures comptables et le contrôle interne comptable.

Pour bien appréhender notre étude, nous allons parler de la méthodologie de la recherche dans le troisième chapitre.

### **Chapitre 3 : Méthodologie de la recherche**

Après avoir présenté le contrôle interne comptable, le manuel de procédures comptable et les cycles que nous avons sélectionné pour notre étude notamment le cycle achat, le cycle immobilisations, dans les deux premiers chapitres, nous allons dans ce chapitre présenter la méthodologie de la recherche qui nous permettra de prendre connaissance de des cycles d'activité de l'entreprise

#### **3.1. Modèle d'analyse**

Dans le cadre de notre étude, le modèle d'analyse que nous avons retenu découle de deux étapes à savoir la prise de connaissance générale de l'ARTP, et l'évaluation des procédures.

##### **3.1.1. Prise de connaissance générale de l'ARTP**

La prise de connaissance de l'entreprise constitue un préalable à la réalisation de notre travail. Elle nous permet de connaître l'activité de l'agence de régulation et le contexte dans lequel elle évolue.

A ce niveau, nous procéderons à la collecte d'informations se rapportant à l'ARTP. Cette étape va nous permettre d'avoir des informations sûres sur l'agence. Ces informations porteront en général sur les missions et les objectifs de l'entité, mais aussi sur son cycle d'activité, son organisation.

##### **3.1.2. Evaluation de procédures**

Cette phase consiste à évaluer le dispositif de contrôle interne de la comptabilité. Il s'agit de la prise de connaissance des procédures et de l'évaluation du contrôle interne.

###### **3.1.2.1. La prise de connaissance des procédures**

Au cours de cette phase, nous allons découvrir le manuel de procédures comptable de l'ARTP et de son utilité, afin de nous en servir pour dire s'il est un outil d'efficience ou non.

### 3.1.2.2. Evaluation du contrôle interne

Cette étape nous permettra de nous assurer de la fiabilité du dispositif de contrôle interne mis en place pour faire ressortir les points forts et points faibles du système.

Tableau 2 : Modèle d'analyse

Phases	Etapes	Techniques et outils
Prise de connaissance générale de l'ARTP		Analyse documentaire
Description des procédures	Prise de connaissance du système comptable	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Missions de la comptabilité</li> <li>- Organisation de la direction comptable et financière</li> <li>- Description des procédures comptables</li> </ul>
Evaluation des procédures	Evaluation des procédures	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Grille de séparation des tâches</li> <li>- Questionnaire de contrôle interne</li> <li>- Analyse documentaire</li> </ul>

### 3.2. Techniques et outils de collecte des données

Ces techniques de collecte des données seront utilisées pour déceler les informations permettant de concevoir les outils du modèle d'analyse. La collecte de données va nous permettre de récolter des informations concernant l'organisation sur laquelle va porter notre étude.

Ainsi, pour mieux effectuer notre travail, nous avons fait des recherches documentaires à travers divers ouvrages, mémoires et autres documents que nous avons eu à notre disposition à la bibliothèque du CESAG et grâce aux documents auxquels nous avons eu accès à l'ARTP, tels que le manuel de procédures, l'organigramme. Nous avons aussi discuté avec la direction financière et certains acteurs qui sont chargés du contrôle interne.

### **3.2.1. L'entretien : la prise de connaissance générale de l'ARTP**

Cette phase est marquée par une visite générale de la direction des services d'appui. Ensuite nous procéderons à un entretien avec le directeur financier et les chefs de division. Ces entretiens nous permettront de compléter les informations que reçues que nous jugeons insuffisantes. En fin nous procéderons à une analyse documentaire afin de nous assurer de la fiabilité du système d'information (journal, grand livre, balance). Pour cela nous ferons un entretien avec le directeur des services d'appui chargé des finances et de la comptabilité, une prise de connaissance de l'organigramme, une prise de connaissance des procédures propres à la division comptabilité, un examen du plan comptable

### **3.2.2. Prise de connaissance du système comptable**

Cette étape sera marquée par la prise de connaissance des missions de la direction comptable et financière, de son organisation, et de la description des procédures existantes

### **3.2.3. L'évaluation des procédures**

Pour cette phase, nous utiliserons les techniques et outils suivants :

- l'interview ;
- l'analyse documentaire ;
- la grille de séparation des tâches ;
- le questionnaire de contrôle interne ;
- l'observation physique ;
- les tests d'existence
- les flow charts

#### **3.2.3.1. Interviews**

C'est un outil important en matière de description des tâches des opérationnels au sein d'une organisation. L'interview est un entretien avec une personne en vue de l'interroger sur ses actes, ses idées.

### **3.2.3.2. L'analyse documentaire**

Cette phase nous permettra d'une part de bien connaître l'activité de l'entreprise, son organisation, mais aussi les contextes dans lesquelles elle évolue. D'autre part, elle nous permettra d'avoir des informations sur les opérations comptables afin de compléter celles qui s'avèrent insuffisantes. Ces documents sont l'organigramme, le journal, le grand livre, la balance.

### **3.2.3.3. La grille d'analyse des tâches**

Elle juge du respect de séparation des tâches incompatibles : tenir la comptabilité et la caisse, tenir la comptabilité et faire les salaires.

Pour RENARD (2002 :336), la grille d'analyse des tâches ou grille de séparation des tâches ou fonctions est « la topographie à un instant T de la répartition du travail ». Son objectif principal est la détection du cumul des fonctions.

Elle nous permettra de faire une appréciation sincère des fonctions et des tâches. Elle nous permet d'analyser le contrôle interne.

### **3.2.3.4. Le questionnaire de contrôle interne**

Cette technique est utilisée pour évaluer les risques dus à la conception du système comptable. Le questionnaire de contrôle interne utilisé sera de type fermé appelant à des réponses par oui ou non avec une possibilité de commenter et sera conçu de telle sorte qu'une réponse négative révèle d'une anomalie.

Un certain nombre de questions seront posées au directeur et aux différents responsables. Ce questionnaire énumère les différentes vérifications qui doivent être opérées pour s'assurer de la fiabilité des procédures.

Les informations recueillies par les outils de collecte de données doivent être validées. Cela nécessite l'utilisation d'autres techniques à savoir l'observation et les tests d'existence.

### 3.2.3.5. L'observation physique

Selon Burlaud & al. (2004:935), l'observation physique consiste à regarder ce que les autres font. L'observation nous guidera initialement lors des entretiens et nous servira de base pour valider les descriptions obtenues. Elle concernera la façon dont les procédures comptables sont exécutées et la vérification de leur correcte exécution.

Les observations seront conduites dans un premier temps en interviewant le personnel sur le déroulement de certaines procédures, et dans un second temps, à l'aide de pièces justificatives, nous reconstituerons le circuit suivi depuis la réception, ou la production du document jusqu'à la comptabilisation et au classement. A terme, ces observations nous permettront de déceler ce qui est fait réellement par rapport à ce qui doit être fait.

### 3.2.3.6. Les tests d'existence

Ces tests nous permettent de confirmer que le dispositif représente bien la procédure telle qu'elle a été décrite ou prévue au sein de l'agence. Ces tests sont réalisés en sélectionnant un nombre de transactions par cycle pour vérifier que les contrôles prévus tels qu'un visa attestant le contrôle arithmétique des factures.

### 3.2.3.7. Flow chart

Le flow chart ou diagramme de circulation a pour objectif d'établir de la façon la plus simple les procédures d'une entreprise.

Les finalités peuvent être décrites de la façon suivante :

- représenter la circulation d'un ou de plusieurs documents dans le cadre d'un processus donné ;
- visualiser les interventions et relations des différents acteurs ;
- mettre en évidence des allers retours, des boucles et des complications d'un circuit de document ;
- optimiser un circuit de documents, répéter les opérations superflues et les ruptures.

## **Conclusion**

Nous avons présenté dans ce chapitre la démarche que nous allons adopter dans le cadre de notre étude pour affirmer ou infirmer que le manuel de procédures comptables est un outil d'efficience pour l'ARTP. La méthodologie de recherche décrite comprend le modèle d'analyse, ainsi que l'analyse des données et l'appréciation du contrôle interne c'est-à-dire des procédures. Cette démarche a mis en évidence les différents outils d'analyse, de collecte, d'évaluation et de validation de données qui seront utilisés dans le cadre de nos travaux.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **Conclusion de la première partie**

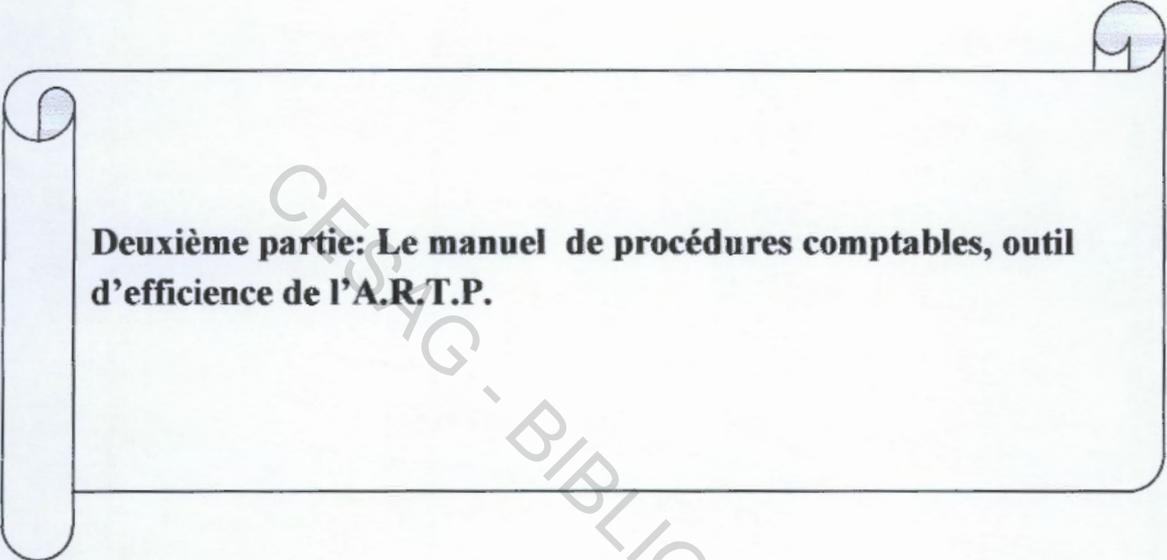
Le manuel de procédures est un outil pédagogique que chaque entreprise doit avoir à sa disposition. Il contribue à la formation du personnel. La localisation et la structuration des tâches se font suivant les règles et les étapes précédemment déclinées.

Nous voyons donc que les procédures semblent indiquées dans des contextes sociaux qui mettent l'accent sur les intentions des personnes. Les liens dans les grandes organisations de notre époque deviennent de plus en plus anonymes, l'importance accordée aux intentions fait naître des biais subjectifs et partisans. L'existence d'instructions explicites constitue par contre un moyen de pression acceptable. Elles servent de base à une plus grande objectivité dans les relations. Le contrôle étant l'une des choses les moins « naturelles », il est souvent nécessaire d'en renforcer la légitimité en s'appuyant sur des procédures formalisées. Paradoxalement, cet outil devient alors un préalable à la dynamisation des comportements. Le manuel de procédures comptables est d'une grande utilité pour les entreprises.

Dans cette partie, nous avons mis en évidence l'importance du manuel de procédures comme garantissant l'exécution des opérations et des tâches au sein de l'entreprise, pour arriver à une gestion plus efficace. Nous avons abordé également les aspects théoriques du contrôle interne comptable. L'évaluation du contrôle interne conduit à dégager les forces et faiblesses du système de contrôle et à faire des recommandations en vue de l'amélioration de ce système.

Sachant que la réalisation des objectifs de l'entreprise est en partie fonction de la qualité de son dispositif de contrôle interne, nous avons jugé nécessaire de construire notre modèle d'analyse en tenant compte de l'évaluation du contrôle interne dans le but de détecter des anomalies concernant les processus.

Nous avons essayé d'installer la réalité des procédures et leur quasi-présence dans notre quotidien. Cette revue de la littérature nous a fourni un canevas, un modèle d'analyse, qui associé aux outils de collecte, d'analyse, d'évaluation et de validation des données, constitue un guide efficace pour étayer nos axes de réflexions sur l'efficacité du manuel de procédures comptables au sein de l'Agence de Régulation des Télécommunications et des Postes, objet de notre étude.



**Deuxième partie: Le manuel de procédures comptables, outil d'efficience de l'A.R.T.P.**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Introduction

Les procédures semblent indiquées dans des contextes sociaux qui mettent l'accent sur les intentions des personnes. Les liens dans les grandes organisations de notre époque deviennent de plus en plus anonymes, l'importance accordée aux intentions fait naître des biais subjectifs et partisans. L'existence d'instructions explicites constitue par contre un moyen de pression acceptable. Elles servent de base à une plus grande objectivité dans les relations. Le contrôle étant l'une des choses les moins « naturelles », il est souvent nécessaire d'en renforcer la légitimité en s'appuyant sur des procédures formalisées. Paradoxalement, cet outil devient alors un préalable à la dynamisation des comportements.

Depuis quelques années le contexte économique sénégalais est fortement marqué par le développement de l'initiative qui s'est traduit par la création de plusieurs entreprises. La survie de ces entreprises dépend de plusieurs facteurs qui sont, entre autres, un environnement institutionnel, juridique favorable, une bonne localisation, un personnel qualifié...

Les mutations en cours et à venir ont donc conduit le législateur Sénégalais à mettre en place, avec le vote de la loi n°2001-15 du 27 décembre 2001 portant code des télécommunications crée l'agence de régulation des télécommunications sous le sigle ART, un organe indépendant de régulation, susceptible de garantir l'exercice d'une concurrence saine et loyale, au bénéfice des consommateurs, des opérateurs du secteur et, en général, de l'économie globale.

L'ARTP a un statut d'établissement public doté de la personnalité juridique et de l'autonomie financière et placée sous l'autorité du Président de la République.

Cette partie de notre étude sera consacrée à l'application des fondements théoriques présentés dans la première partie. Après avoir présenté l'A.R.T.P dans son ensemble dans le chapitre 1, nous décrirons le manuel de procédures en vigueur au sein de l'agence dans le chapitre 2, et dans le chapitre 3, nous nous attèlerons à étayer nos axes de réflexion sur l'efficacité de ce manuel de procédures comptables pour l'ARTP, objet de notre étude

## **Chapitre 4 : Présentation et organisation de l'A.R.T.P**

Au cours de la décennie écoulée, le secteur des télécommunications a connu partout dans le monde des mutations décisives dans un contexte marqué par une libéralisation plus poussée, dans un environnement international caractérisé par la mondialisation et la globalisation des échanges mais aussi par le développement fulgurant des technologies de l'information et de la communication, conséquence de la convergence entre l'informatique, l'audiovisuel et les télécommunications. Ce nouvel environnement ne pouvait manquer d'influencer, au Sénégal comme dans le reste du monde, le dispositif juridique qui organise le secteur des télécommunications.

Au Sénégal la régulation des télécommunications et des postes est assurée par l'**ARTP (Agence de Régulation des Télécommunications et Postes)**.

Ainsi, nous allons essayer de présenter l'ARTP dans son contexte global.

### **4.1. Présentation générale de l'ARTP**

Nous allons faire l'historique de l'agence, puis parler de sa mission globale qui peut être synthétisée en mission d'ordre générale, juridique et réglementaire administrative, technique, économique, d'investigation, de contrôle et de sanction.

#### **4.1.1 Historique**

L'ART devient l'Agence de Régulation des Télécommunications et des Postes avec comme sigle maintenant ARTP à la suite de la promulgation de la loi n°2006-02 du 04 janvier 2006 modifiant ainsi le code des télécommunications. Cette loi étend les compétences de l'agence à la régulation postale. Jusqu'à présent l'agence n'a pas encore commencé sa régulation avec le secteur postal.

#### **4.1.2. Mission**

L'ARTP a pour mission globale la régulation qui peut être synthétisée comme suit:  
Mission d'ordre général :

- Doter le secteur des télécommunications d'un cadre réglementaire efficace et transparent, favorisant une concurrence loyale au bénéfice des utilisateurs des réseaux et services des télécommunications ;
- Favoriser la création d'emplois liés au secteur ;
- Assurer toute mission d'intérêt public que pourrait lui confier le Gouvernement dans le secteur des télécommunications et des postes.

**Mission juridique et pouvoir réglementaire :**

- Elaborer, à la demande de Président de la République ou de sa propre initiative, des projets de textes législatifs et réglementaires en matière de télécoms, des postes et de NTICS ;
- Prendre des décisions à caractère réglementaire (détermination des appareils radioélectriques de faible puissance et de faible portée, fixation de la liste des services à valeur ajoutée, définition des conditions de délivrance des autorisations de réseaux indépendants ainsi que des conditions d'agrément des équipements et des installateurs d'équipements radioélectriques.

**Mission administrative :**

- Surveiller la concurrence et réprimer les pratiques anticoncurrentielles, notamment les abus de position dominante ;
- Auditer chaque année, à leur charge, les exploitants des réseaux et services de télécoms ;
- Organiser les appels à la concurrence pour la sélection d'exploitants de réseaux de télécoms ouverts au public, autoriser les réseaux indépendants et les moyens de cryptologie, agréer les équipements radioélectriques, recevoir les déclarations des services à valeur ajoutée.

**Mission technique :**

- Assurer la planification, la gestion et le contrôle du spectre des fréquences ;
- Assurer la gestion du plan national de numérotation ;
- Elaborer les normes relatives à la cryptologie ;
- Définir les conditions d'agrément préalable des équipements, des laboratoires et des installateurs d'appareils radioélectriques.

Mission économique :

- Approuver le catalogue d'interconnexion des exploitants de réseaux ;
- Fixer les redevances pour les autorisations de réseaux indépendants ;
- Approuver les tarifs des services de télécommunications sous le régime du monopole et les tarifs du service universel.

Mission d'investigation, de contrôle et de sanction :

- Veiller aux dispositions contenues dans les licences, les autorisations et les agréments délivrés en application du code des télécoms ;
- Veiller aux dispositions relatives à l'interconnexion ;
- Demander et analyser toutes informations requises de la part des exploitants ;
- Donner des autorisations d'exploitation des réseaux indépendants et les redevances de déclaration des services à valeur ajoutée ;
- Adresser des mises en demeure aux exploitants qui ne respectent pas les obligations à leur charge et prononcer, le cas échéant, des sanctions pécuniaires ;
- Abriter les différends entre l'administration et les exploitants ainsi qu'entre exploitants eux même ;
- Instruire les plaintes des organisations de consommateurs et suivre leur traitement par les exploitants.

#### 4.2. Les différents organes et organigramme de l'ARTP

Nous allons parler des différents organes de l'ARTP qui sont le conseil de régulation et la direction générale, ainsi que de l'organigramme. On ne peut pas aborder le thème du manuel de procédures comptables sans parler de la comptabilité ; ce qui nous amènera à présenter la direction des services d'appui chargée des finances et de la comptabilité, ainsi que la cellule audit et contrôle interne

##### 4.2.1. Les différents organes de l'ARTP

L'ARTP compte deux (2) organes qui sont :

- Le Conseil de Régulation : Le Conseil de Régulation est un organe de supervision, d'assistance et de suivi qui comprend sept membres, spécialisés notamment dans les

domaines du Droit, de l'Economie, des Télécommunications, des Postes et du Contrôle.

Le Président du Conseil est choisi par le Président de la République parmi les sept membres nommés par décret. Le mandat des conseillers est de trois (3) ans renouvelable une fois. La qualité de membre du Conseil est incompatible avec tout intérêt dans le secteur des télécommunications, des postes et des nouvelles technologies de l'information.

Les prérogatives du Conseil de Régulation, définies dans l'article 46 du code, sont les suivantes :

- tout d'abord, le Conseil de Régulation a un pouvoir de délibération très étendu sur :
  - les orientations générales et le plan d'actions de l'ARTP ;
  - le programme annuel d'activités de l'ARTP ;
  - le rapport annuel d'activités ;
  - le rapport annuel de gestion ;
  - le rapport social annuel ;
  - le règlement des appels à la concurrence (appels d'offres).
- il a, en outre, le droit d'émettre ses avis et recommandations sur les actions présentées par le Directeur général, à savoir :
  - les projets de textes législatifs et réglementaires sur les télécommunications ;
  - les sanctions consécutives au non-respect des dispositions législatives et réglementaires ;
  - les litiges et différends sur lesquels une conciliation ou un arbitrage de l'ARTP est attendu.
- il exerce enfin une fonction financière et économique en arrêtant chaque année :
  - les comptes de fin d'exercice ;
  - les budgets et comptes prévisionnels ;
  - les programmes pluriannuels d'actions et d'investissements ;
  - les acquisitions et aliénations de patrimoine ;
  - le statut applicable au personnel.

➤ Le Directeur Général : le Directeur Général, nommé par décret, détient tous les pouvoirs et attributions nécessaires à la gestion interne de l'ARTP. En vertu des dispositions de l'article 48 du Code des télécommunications, le Directeur général dispose de tous les pouvoirs et

attributions pour assurer ses fonctions dans la limite des missions organiques ou statutaires de l'ARTP.

A cet effet, il est chargé notamment :

- d'exécuter les délibérations du Conseil de Régulation ;
- de soumettre au Conseil de Régulation pour approbation les plans stratégiques, les plans d'action et les programmes budgétaires de soutien ;
- d'exécuter ces plans et programmes ;
- d'assurer le respect strict des procédures internes officielles de passation des marchés, contrats et conventions ;
- de signer tous les marchés, contrats, autorisations, et conventions conformes aux missions confiées à l'ARTP ;
- de représenter l'ARTP vis-à-vis de l'Etat, des Administrations publiques et des tiers, et d'agir en son nom ;
- de représenter l'ARTP en justice et d'intenter toutes actions judiciaires ayant pour objet la défense des intérêts de l'ARTP ; toutefois, il doit en aviser immédiatement ou au préalable, selon la situation, le Président du Conseil de Régulation ;
- d'assister aux réunions du Conseil de Régulation au sein duquel il tient le rôle de rapporteur, et d'en faire assurer le secrétariat ;
- d'assurer la préparation technique des dossiers à soumettre à l'approbation du Conseil de Régulation.

Le Directeur général a la qualité d'employeur au sens du Code du Travail : à ce titre, il recrute et nomme tous les membres du personnel de l'ARTP dans le respect des dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

Le Directeur général est ordonnateur des dépenses et recettes de l'ARTP. A ce titre, il :

- engage, liquide et ordonne les dépenses à la charge de l'ARTP ;
- liquide, ordonne et met en recouvrement les ressources ou recettes établies au profit de l'ARTP ;
- apprécie l'opportunité d'apporter le concours financier de l'ARTP aux institutions publiques ;
- tient la comptabilité administrative des deniers et des matières de l'ARTP à travers des livres et registres appropriés de nature à pouvoir dresser à tout moment la situation globale des : engagements de dépenses, liquidations de dépenses,

Ordonnancements de dépenses, Liquidations de recettes, Ordonnancements de recettes et émissions de titres de recouvrement de recettes.

Enfin, le Directeur général établit, au plus tard le 31 mars de chaque année, un rapport sur les activités de l'ARTP au cours de l'année écoulée. Ce rapport est transmis au Président de la République et publié au Journal Officiel.

Il expose également la situation d'ensemble du secteur des télécommunications et celui des technologies de l'information, du point de vue de l'application des lois et règlements régissant lesdits secteurs.

#### **4.2.2. L'organigramme de l'ARTP**

L'organigramme est composé de quatre (4) directions et de quatre (4) cellules. Les directions et les cellules sont organisées de telle sorte qu'ils disposent des pouvoirs de contrôle entre eux. L'organigramme de l'ARTP se trouve en annexes.

#### **4.3. Organisation de la direction des services d'appui chargée des Finances et de la Comptabilité (DSA)**

Chaque division dispose d'un chef qui le dirige et ces chefs de services ont un directeur aussi qui est le DSA (Directeur des Services d'Appui). Dans cette direction, les divisions sont dépendants les unes des autres. Le DSA a un pouvoir de contrôle sur l'ensemble de ses divisions. Ce service est constitué de quatre divisions comme souligné précédemment :

##### **4.3.1. Division Logistique (DLOG)**

Elle représente le lien entre la société et les fournisseurs et de ce fait elle s'occupe de toutes les demandes d'achats émanant des différents services, d'appel d'offre sur le marché, entretien du bâtiment et l'organisation de la société.

La DLOG établit les cahiers de charges et supervise les appels d'offres pour la sélection des fournisseurs sur des critères déjà établis. Elle assure le contrôle des livraisons et des délais de paiement. Elle comporte deux services :

- Le service gestion du patrimoine qui gère la logistique, l'entretien, la sécurité du bâtiment, les fournitures de bureau et aussi l'organisation quand il y'a journée mondiale de télécommunication.
- Le service marché qui s'occupe des bons de commandes, des appels d'offre, les études des marchés. Il utilise l'appel d'offre, la consultation restreinte et établit les dossiers de consultations.

#### **4.3.2. Division des Ressources Humaines**

Cette division est chargée du traitement des salaires et de la politique générale des ressources humaines à adopter. Elle est décomposée en deux (2) services qui sont :

- Le service administration personnel et paye qui s'occupe des rémunérations des agents, des congés, des missions, des prêts, etc.
- Le service formation du personnel et GPEC (Gestion Prévisionnelle des Emplois de Carrières) pour la formation du personnel.

La division des ressources humaines établit les contrats à durée indéterminée, les contrats à durée déterminée et les stages.

#### **4.3.3. Division Finance**

Cette division gère la trésorerie de la société (la caisse et les comptes bancaires). Elle occupe une place très importante dans l'agence. La division est composée de deux (2) services :

- Le service trésorerie : ce service est composé d'un chef de service, de deux (2) adjoints et une caissière. La caissière réalise des opérations de décaissement tout au long de la journée et émet les chèques aussi. En fin de journée, elle sort un brouillard de caisse et ce dernier sera reçu par un adjoint pour des vérifications et la saisie des opérations effectuées durant la journée.
- Le service recouvrement : ce service se charge de la facturation des redevances qui sont souvent annuelles. En fait la facturation des clients est faite par la SIGAF (Système Informatique de Gestion Automatisée des Fréquences) sis à Yeumbeul. La facturation porte essentiellement sur les fréquences (les grands comptes réseaux) et la numérotation.

#### 4.3.4. Division Comptabilité

Cette division assure la comptabilisation de toutes les opérations bancaires, les factures, les billets d'avions pour les missions, le règlement des salariés, etc. La division sert aussi de support à l'évaluation permanente de l'agence par exemple quand les commissaires aux comptes viennent pour une mission d'audit.

Chaque agent a une tâche bien déterminée à accomplir dans cette division :

- un agent s'occupe de l'enregistrement des factures ;
- un autre des opérations diverses ;
- un autre de la comptabilisation des opérations bancaires (chèques, ordres de virement, cessions sur salaires, remises chèques...)

Après avoir passé ces opérations, le chef de cette division vise les écritures et les valide. Les factures enregistrées, les copies de chèque sont classées par ordre d'arrivée ou de règlement dans des chronos datés. Ce classement permet la traçabilité des documents parce que ceux ci sont des pièces justificatives.

Conformément à l'article 32 du décret N°2003-63 du 17 février 2003 fixant les règles d'organisation et de fonctionnement de l'ARTP, la comptabilité de l'ARTP est tenue suivant les règles et les principes de la comptabilité privée. La nouvelle organisation cible de l'ARTP permet de finaliser le processus de production de l'information.

Le système de comptabilité générale mis en œuvre par l'ARTP a pour principal objet de fournir l'ensemble des informations financières et comptables, légalement obligatoires, mais aussi indispensables pour une gestion efficace de l'entreprise. Comme toute entité exerçant au Sénégal, l'ARTP est tenue de produire en fin d'exercice les états financiers conformément aux normes, principes et méthodes comptables SYSCOHADA.

La méthode de base retenue pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est la méthode du coût historique.

#### **4.4. La cellule audit et contrôle interne**

La cellule audit et contrôle permet à l'agence d'avoir une meilleure vision sur ce qui se passe réellement en son sein. Il s'assure que les procédures définies sont fiables et adaptées à l'évolution de l'agence et qu'elles sont appliquées et respectées par tous les services.

Il est indépendant tout en restant lié aux exigences du Directeur Général. Il travaille très souvent avec le directeur financier, le chef de division comptabilité ou celui de la finance.

##### **4.4.1 missions et organisation**

La cellule audit et contrôle de gestion à l'A.R.T.P a pour mission principale, de contribuer à l'amélioration de la gestion de l'entreprise dans tous ces domaines, elle possède un droit de regard et d'écoute sur les modes de gestion du patrimoine de l'entreprise, afin de pouvoir au cas échéant informer la direction générale et l'aider pour les décisions adéquates à prendre.

Avec l'objectif d'être performant dans son travail, celui-ci s'organise de la manière suivante avec l'aide de ses collaborateurs:

- il se base sur les différents manuels de procédures pour assurer ses missions de contrôle interne ;
- réalise des entretiens directs, auprès des différents services concernés ;
- utilisent toutes les pièces comptables l'aidant pour son système d'information ;
- Se base sur les systèmes d'informations existants pour la réalisation de ces documents financiers (règles comptables, procédures budgétaires, démarches spécifiques...)

##### **4.4.2. Fonctionnement de la cellule audit et contrôle de gestion à l'A.R.T.P**

La cellule audit et contrôle de gestion à travers les missions qui lui sont confiées, fonctionne de la manière suivante :

###### **4.4.2.1. Le contrôleur interne**

Son rôle est la réalisation de l'ensemble des procédures de l'organisation. Ces procédures sont basées sur le fonctionnement des différents services ou départements. Il est chargé de :

## Chapitre 5: Le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P

Le manuel de procédures de l'ARTP présente les règles et techniques à appliquer pour d'une part, procéder à l'enregistrement comptable des principales opérations réalisées au sein de la société et ce conformément aux principes comptables en usage, et d'autre part, fournir toutes informations susceptibles d'orienter la gestion de l'entreprise en fonction des objectifs définis par les membres dirigeants.

L'activité de l'ARTP a été analysée en différents domaines qui ont été découpés en processus. Ces processus sont eux mêmes divisés en tâches. Ces trois niveaux d'analyse permettent de descendre de façon détaillée et claire au sein des procédures. La comptabilité générale a principalement trois fonctions :

- Décrire d'une manière exhaustive la situation patrimoniale de l'Agence
- Calculer le résultat d'exploitation de l'exercice ou d'une période donnée
- Mesurer les flux financiers et la position des tiers.

Pour assurer ces fonctions, le système doit assurer la tenue des comptes, c'est-à-dire :

- ✓ Enregistrer les pièces comptables ;
- ✓ Classer les pièces comptables ;
- ✓ Saisir et contrôler les écritures ;

La fiabilité de la comptabilité générale repose en outre sur :

- ✓ La maîtrise des opérations courantes et de leur traduction en comptabilité ;
- ✓ Une sécurité patrimoniale (gestion des immobilisations, gestion des dettes financières à long et moyen terme) ;
- ✓ La sécurisation du système informatique.

L'ARTP applique pour la tenue de ses comptes et l'élaboration des états financiers les directives du SYSCOA. Cet ensemble de règles est sous-tendu par des principes comptables fondamentaux généralement admis qui assurent la cohérence et l'harmonie de présentation de l'information comptable.

## 5.1. Procédés de traitement comptable

### 5.1.1. Traitement de l'information comptable

Les techniques mises en œuvre pour la saisie des transactions élémentaires et leur traitement s'effectuent d'une façon identique sur le logiciel comptable SAARI et s'appuient sur les principes suivants :

- Utilisation de documents originaux ;
- Utilisation de bordereaux de saisie tenus manuellement pour l'enregistrement des écritures comptables (opérations de trésorerie notamment) ;
- Traitement automatisé sur ordinateur de ces données avec bascule automatique des logiciels annexes vers le logiciel de comptabilité ;
- Etablissement des différents supports comptables (journaux, grands livres et balances) et des états financiers par le logiciel ad hoc.

- **Utilisation de documents originaux :** La comptabilité doit être appuyée de toutes les pièces justifiant les opérations enregistrées. Elles servent de support d'imputation comptable et doivent faire apparaître différentes informations énoncées ci-après. C'est pourquoi des tampons sont apposés à la réception des pièces pour distinguer l'original des copies.
- **Les pièces externes :** Elles sont constituées soit de factures (d'achats ou de prestations de service) soit de documents fiscaux, soit de documents issus d'autres tiers, soit de documents bancaires.

Les factures délivrées par les fournisseurs doivent :

- être datées,
- être détaillées article par article ou par prestation de services,
- comporter l'identité du fournisseur (raison sociale, adresse, n° d'identifiant fiscal et cachet de l'établissement),
- comporter l'identité de l'ARTP comme client,
- être signées.

Les tickets de caisses enregistreuses ne sont pas considérés comme des justificatifs de dépenses et une facture régulière doit être délivrée par le fournisseur. Toutefois le ticket de

caisse peut être toléré à condition d'y faire figurer, en clair, la raison sociale du fournisseur (cachet), la date et la désignation des achats en regard de chaque somme.

Le n° d'identifiant fiscal du vendeur est également nécessaire. Dans le cas où le fournisseur est une personne physique, il convient de porter sur la pièce qui servira à justifier l'opération, le numéro de la carte d'identité.

Cas particulier des notes de frais : dans certains cas une facture conforme aux règles ci-dessus est difficile, sinon impossible à obtenir. Il s'agit essentiellement des notes (et reçus) de carburant, restaurants, hôtels et pour achat de certaines fournitures, sur lesquels peut ne pas être indiquée l'identité du client. Mais ces notes doivent obligatoirement comporter tous les autres renseignements définis au paragraphe précédent. Les dépenses de ce genre seront reportées sur une note de frais établie et signée par la personne les ayant exposées, puis acceptée par la Direction.

#### Remarque

Avant la saisie des pièces dans le système comptable, l'apposition des codes comptables doit être faite sur les pièces de base. Si la pièce justificative est trop petite pour recevoir l'information, l'opérateur agrafe la pièce originale sur une feuille au format standard.

Pour les autres pièces d'origine externe, la pièce de base qui sert de justification à l'enregistrement comptable peut être diverse : actes publics, bordereaux d'opérations financières émis par les banques, certaines correspondances, documents sociaux et fiscaux.

Ces pièces sont caractérisées par les mentions dont elles font état. Cependant, certaines informations sont indispensables. Il s'agit :

- de la date,
- de la nature de l'opération,
- du tiers intervenant,
- du montant de l'opération.

➤ Les pièces internes : Les pièces internes sont des pièces émises par l'ARTP et servent de support de base à la comptabilisation.

Elles constituent des pièces justificatives pour les opérations internes ; nous pouvons citer :

- les bulletins de salaire et/ ou les états de salaires,

- La centralisation des écritures et l'édition des documents de synthèse
  - lettrage et analyse des comptes ;
  - corrections éventuelles ;
  - comparaison comptabilité / autres données (brouillards de caisse, balance âgée) ;
  - établissement des tableaux de bord périodiques ;
  - vérification des saisies ;
  - blocage pour interdire de revenir dessus ;
  - sécurisation informatique ;
  - édition et clôture du mois ;
  - en cas d'erreur après arrêt du mois, saisie de la pièce en négatif, puis ressaisie correcte.

Les bordereaux de saisie et les pièces de base ayant servi de support aux écritures qui y sont portées sont classés.

La comptabilité classe les pièces de base dans des classeurs spécialisés par journal.

Les pièces sont classées suivant les numéros de pièces de manière à faciliter les recherches.

### **5.1.3. Classement et archivage des documents de base**

Chaque enregistrement comptable est appuyé par une ou plusieurs pièces justificatives qui doivent être impérativement archivées dans les classeurs prévus à cet effet :

#### **5.1.3.1. Classeur "Immobilisations"**

Ce classeur reprend pour chaque exercice les pièces relatives aux acquisitions d'immobilisations :

- copie de la facture,
- justificatifs de frais annexes (frais de douane, transit...).

Les immobilisations sont archivées chronologiquement par type d'immobilisations (matériel et outillage, transport...).

#### **5.1.3.2. Classeur "Achats – Fournisseurs"**

Les pièces (copies de factures et bons de commande) sont classées chronologiquement par numéro de pièce attribué par le logiciel comptable.

L'original de la facture servant à son règlement, est classé dans le classeur de trésorerie approprié avec la référence du paiement.

Un dossier appelé « Echancier des factures en instance de paiement » est mis en place afin d'assurer un suivi des factures non réglées.

#### **5.1.3.3. Classeur "Ventes"**

Les factures émises sont classées chronologiquement en fonction du numéro de facture attribué par le logiciel comptable.

#### **5.1.3.4. Classeur "Caisse "**

Les pièces de caisse (bons de sorties, reçus et factures) assorties des bordereaux de transmission et/ ou du brouillard de caisse, sont archivées chronologiquement par numéro de pièce attribué par le logiciel comptable.

#### **5.1.3.5. Classeurs "Banque"**

Les pièces de banque (photocopies des chèques émis avec les factures les ayant appelés et reçus, bordereaux de remises de chèques, Avis de débit et de crédit des banques ...) sont archivées chronologiquement par numéro de pièce attribué par le logiciel comptable.

Un classeur différent est utilisé pour chaque banque. Les rapprochements bancaires et les relevés de comptes sont également archivés dans un classeur spécifique à chaque banque.

#### **5.1.3.6. Classeur "Déclarations fiscales"**

Un ou plusieurs classeurs reprennent mois par mois les copies des déclarations fiscales :

- Taxe sur la Valeur Ajoutée,
- Prélèvements à la source et les certificats de prélèvement,
- Impôts sur les Traitements et salaires,

- Contribution Forfaitaire de l'employeur,
- Impôt sur le Revenu des Valeurs Immobilières,
- Impôt sur les Sociétés,
- Patentes,
- Autres taxes...

Les Acomptes sur Divers Impôts et Taxes sont classés avec la TVA sur laquelle ils sont imputés.

#### **5.1.3.7. Classeurs "Personnel"**

Le responsable de la Direction Personnel archive les dossiers individuels (contrat de travail, planning des congés, justificatifs d'identité...) des salariés de l'entreprise dans des classeurs prévus à cet effet.

Chaque mois, le département RH archive les bulletins de salaires du personnel permanent, le livre de paie édité mois par mois et les récapitulatifs de la main d'œuvre occasionnelle.

#### **5.1.3.8. Classeur "Déclarations sociales"**

Ce classeur doit contenir les déclarations à caractère social. Ainsi, les versements à la CSS et à l'IPRES sont archivés à part.

#### **5.1.3.9. Classeur "Opérations Diverses"**

Ce classeur reprend tous les enregistrements effectués en attente de justificatifs, ainsi que les opérations qui ne se rapportent à aucun des journaux principaux, les régularisations d'écritures, les amortissements et opérations de fin d'exercice.

Toutes les Opérations Diverses doivent être assorties des pièces qui justifient les régularisations et autres opérations passées en écriture.

#### **5.1.4. Travaux de fin d'exercice**

Ici ces travaux concernent les impôts et taxes, la trésorerie et l'ajustement des comptes.

#### **5.1.4.1. Etat/impôts et taxes**

Pour permettre à la Comptabilité d'identifier facilement les écarts entre les sommes déclarées et les soldes des comptes correspondants, le responsable des services comptables et financiers donne mensuellement des indications précises sur les montants de TVA collectée et/ou récupérable non incorporés à la déclaration et le motif.

#### **5.1.4.2. Trésorerie**

Le service chargé de la trésorerie effectue l'enregistrement des pièces reçues des banques dans les registres prévus à cet effet et à la vérification de leur exhaustivité par rapport aux opérations transcrites sur les relevés bancaires correspondants. La supervision par le responsable de la comptabilité et des finances, de manière efficace, des rapprochements bancaires permet d'assurer notamment la fiabilité des informations relatives à la trésorerie de la société. Aussi, le comptable procède au contrôle, de manière systématique, des réconciliations bancaires mensuelles qui devraient être établies au plus tard à M + 10 jours. Les rapprochements bancaires ainsi validés seront soumis au visa d'approbation du responsable de la comptabilité et des finances.

#### **5.1.4.3. Ajustement des comptes**

Les ajustements sont fonction des résultats de l'inventaire et des différences constatées entre la réalité et les écritures ; la première doit toujours l'emporter sur la seconde. Les régularisations doivent donc être opérées en vertu du principe de l'image fidèle. La dépréciation des immobilisations est constatée par des écritures d'amortissements. Les moins values probables sur les stocks et les créances donnent lieu à la constitution de provision. Les éléments de stocks devenus hors usage sont assimilés à des pertes et inscrits au compte 6593 ; le même traitement est réservé aux manquants sur stocks.

Les dettes et créances à plus d'un an dont le terme est devenu égal ou inférieur à un an sont transférées à des comptes à court terme. A la fin de l'exercice les chèques non déposés à la banque seront obligatoirement inscrits dans le compte 513 (chèques à encaisser) afin de ne pas fausser l'appréciation des disponibilités qui se trouvent en banque.

Les charges (classe 6) et les produits (classe 7) font l'objet de régularisations. Seuls les charges et produits qui concernent réellement l'exercice écoulé seront considérés. Les comptes de régularisation seront mouvementés en application du principe de la séparation des exercices.

Après avoir procédé à l'inventaire et aux écritures de régularisation, il faut tirer la balance et analyser les comptes. Des recherches sont entreprises pour justifier les écarts entre les comptes de tiers et la fiche retraçant la situation des dettes et des créances. Le compte 58 (virement interne) doit obligatoirement être soldé ; ce compte ne saurait apparaître dans la balance du 31-12-N.

### 5.1.5. Confection des états financiers

Elle constitue le dernier maillon de la chaîne. Les états financiers sont constitués :

- du Bilan,
- du Compte de résultat de l'exercice,
- du Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice,
- ainsi que d'un état annexé dont les dispositions principales sont fixées dans le SYSCOA.

Il comporte aussi l'établissement d'un Etat supplémentaire. Le bilan décrit séparément les éléments d'actif et les éléments de passif constituant le patrimoine de l'entreprise. Il fait apparaître, de façon distincte, les capitaux propres.

Le Bilan de l'exercice fait apparaître, de façon distincte, à l'actif : l'actif immobilisé, l'actif d'exploitation attaché aux activités ordinaires, l'actif hors activités ordinaires et l'actif de trésorerie; au passif : les capitaux propres et ressources assimilées, les dettes financières, le passif d'exploitation attaché aux activités ordinaires, le passif hors activités ordinaires et le passif de trésorerie.

Le Compte de résultat récapitule les produits et les charges qui font apparaître par différence le bénéfice net ou la perte nette de l'exercice. Il fait apparaître les produits et les charges, distingués selon qu'ils concernent les opérations d'exploitation attachées aux activités ordinaires, les opérations financières, les opérations hors activités ordinaires.

Le classement des produits et des charges permet d'établir des soldes de gestion dans les conditions définies par le SYSCOA. Le Tableau financier des ressources et des emplois retrace les flux de ressources et les flux d'emplois de l'exercice. Il fait apparaître pour l'exercice les flux d'investissement et de financement, les autres emplois et ressources financières et la variation de la trésorerie. L'Etat annexé complète et précise, pour autant que de besoin, l'information donnée par les autres états financiers annuels.

L'état annexé comporte tous les éléments de caractère significatif qui ne sont pas mis en évidence dans les autres états financiers et sont susceptibles d'influencer le jugement que les destinataires des documents peuvent porter sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise. Il en est ainsi notamment pour le montant des engagements donnés et reçus dont le suivi doit être assuré par l'entreprise dans le cadre de son organisation comptable.

Toute modification dans la présentation des états financiers annuels ou dans les méthodes d'évaluation, doit être signalée dans l'Etat annexé. Les états financiers annuels de chaque entreprise respectent les dispositions ci-après :

- le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent
- toute compensation, non juridiquement fondée, entre postes d'actif et postes de passif dans le Bilan et entre postes de charges et postes de produits dans le Compte de résultat, est interdite ;
- la présentation des états financiers est identique d'un exercice à l'autre ;
- chacun des postes des états financiers comporte l'indication du chiffre relatif au poste correspondant de l'exercice précédent.

Lorsque l'un des postes chiffrés d'un état financier n'est pas comparable à celui de l'exercice précédent, c'est ce dernier qui doit être adapté. L'absence de comparabilité ou l'adaptation des chiffres est signalée dans l'Etat annexé

La méthode de base retenue pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est la méthode du cout historique.

## **5.2. Méthodes d'évaluation de la comptabilité**

### **5.2.1. Charges immobilisées**

Ce sont des charges engagées au cours de l'exercice mais qui concernent également les exercices suivants. Elles sont amorties directement sur une période de trois (3) ans.

### **5.2.2. Immobilisations incorporelles et corporelles**

Ce sont des biens, propriété de l'agence, destinés à y rester durablement comme moyen d'exploitation. Elles sont initialement valorisées à leur coût d'acquisition compte tenu des frais accessoires d'achat et de mise en service.

Les immobilisations incorporelles ne sont constituées que des logiciels qui sont amortis suivant le mode linéaire sur trois (3) ans.

Les immobilisations corporelles sont amorties suivant le mode linéaire aux taux suivants :

- Mobilier de bureau : 20%
- Matériel informatique : 33.33%
- Matériel de bureau : 20%
- Aménagements, installations et agencements : 10%
- Matériel de transport : 33%

### **5.2.3. Immobilisations financières :**

Elles sont constituées des prêts au personnel et des dépôts et cautionnements versés. Elles sont comptabilisées pour leur valeur nominale. En outre, les prêts font l'objet de provisions pour dépréciation, le cas échéant.

#### **5.2.4. Créances et comptes rattachés :**

Conformément aux dispositions du SYSCOHADA, les créances sont comptabilisées à leur valeur nominale et sont dépréciées en hors taxes en cas de survenance d'un risque de recouvrement.

#### **5.2.5. Comptes de trésorerie :**

Ils sont constitués des comptes de titres, de banque (comptes courants et DAT) et de caisses, des titres du trésor, et enregistrent toutes les transactions financières de l'ARTP. Les soldes débiteurs des banques sont présentés au niveau de l'actif du bilan tandis que les soldes créditeurs sont présentés au passif du bilan.

Les intérêts sur les obligations et les dépôts à terme (DAT) sont comptabilisés dans les comptes de produits concernés, la partie non échue étant comptabilisée dans un sous compte du compte de titres ou de banque selon le cas, en intérêts courus.

#### **5.2.6. Opérations en monnaies étrangères :**

Les opérations en devises sont comptabilisées pour leur contre-valeur en FCFA à la date de l'opération.

Les dettes, créances et disponibilités en monnaies étrangères figurent au bilan pour leur contre valeur au cours du jour de la date de clôture de l'exercice. Les différences de conversion constatées par rapport aux valeurs historiques sont portées au bilan en « écart de conversion ». Les éventuelles pertes de change non compensées ou ne faisant pas l'objet de couverture sont provisionnées.

#### **5.2.7. Indemnités de départ à la retraite :**

Les indemnités légales de départ à la retraite sont calculées conformément à la législation sociale en vigueur, les modalités de calcul de ces indemnités sont:

- 25% du salaire brut moyen mensuel des douze derniers mois pour les cinq (5) premières années ;

- 30% du salaire brut moyen mensuel des douze derniers mois pour la période comprise entre la sixième et la dixième année ;
- 40% du salaire brut moyen mensuel des douze derniers mois pour la période s'étalant au-delà de la dixième année.

**NB** : une assurance retraite complémentaire est prise pour tout le personnel.

### **5.2.9. Comptabilisation du chiffre d'affaires (redevances) :**

La direction des opérations centralise les éléments de facturation et les envoie à la direction des services d'appui qui l'impute au service de la facturation.

Le logiciel de facturation est paramétré : chaque référence de produit correspond à un prix unitaire défini à partir du catalogue des prix. A la réception des éléments de facturation, les agents chargés de faire la facturation font entrer le code produit et la quantité pour générer la facture.

La comptabilisation s'effectue par déversement de la gestion commerciale de SAARI à la comptabilité. En cas de non-conformité des comptes de la gestion commerciale avec ceux de la comptabilité générale, le directeur des services d'appui saisit le chef comptable afin qu'elle harmonise le plan comptable général à celui de la gestion commerciale.

Le chef comptable rapproche mensuellement le CA résultant de la gestion commerciale et le CA résultant de la comptabilité après déversement. Les comptes de la gestion commerciale sont créés par le directeur des services d'appui.

### **5.3. Modélisation des flux d'opération**

L'amélioration des performances d'arrêté des comptes annuels de l'A.R.T.P. suppose une parfaite communication des informations et des événements économiques entre les services.

Les bases essentielles de cette communication pourraient être définies à travers :

- les activités de formation, de surveillance,
- le partenaire client et le partenaire fournisseur.

La relation Client/Fournisseur entre tous les services repose sur le principe selon lequel tout émetteur d'une information doit s'engager sur la fiabilité de l'information qu'il communique et s'assurer de son correct acheminement au destinataire.

Cette relation Client/Fournisseur transforme les liaisons hiérarchiques au sein des différents services en liaisons commerciales. Cette mutation est illustrée à travers les graphiques ci-après.

**Tableau 3 : modélisation des flux d'opérations**

<b>Postes clés des états financiers</b>	<b>Dates butoirs</b>	<b>Informations nécessaires</b>	<b>Supports de transmission</b>	<b>Structures fournisseurs (Responsable)</b>
<b>Provisions pour risques et charges</b>	20 de chaque mois	Evaluation fiable des risques encourus sur les litiges en cours	Courrier interne (papier)	Direction Juridique
<b>Immobilisations corporelles / amortissements</b>	20 de chaque mois	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Date de mise en service et valeur du bien considéré</li> <li>- Date de sortie et nature des immobilisations concernées</li> <li>- Date et valeur de la cession</li> </ul>	PV de réception PV de réforme Factures de cession	DF
<b>Immobilisations Financières / Provisions pour dépréciation</b>	20 de chaque fin de trimestre	Situation des prêts au personnel	Courrier interne (papier)	RH
<b>Stocks / Consommations Fournisseurs et consommables</b>	05 du mois suivant 05 du mois suivant 15 janvier et	Mouvements de stocks Consommations Stocks physiques	Dossier d'inventaire physique des stocks	DF

	15 juillet	valorisés et provisions pour dépréciation		
<b>Fournisseurs / Achats</b>	20 de chaque mois (suivant l'échéancier)	Sommes réglées aux fournisseurs	Pièces justificatives des règlements aux fournisseurs	DF
<b>Immobilisations Financières / Provisions pour dépréciation</b>	20 de chaque fin de trimestre	Situation des prêts au personnel	Courrier interne (papier)	RH
<b>Stocks / Consommations Fournisseurs et consommables</b>	05 du mois suivant 05 du mois suivant 15 janvier et 15 juillet	Mouvements de stocks Consommations Stocks physiques valorisés et provisions pour dépréciation	Dossier d'inventaire physique des stocks	DF
<b>Fournisseurs / Achats</b>	20 de chaque mois (suivant l'échéancier)	Sommes réglées aux fournisseurs	Pièces justificatives des règlements aux fournisseurs	DF
<b>Clients</b>	Mois d'octobre à novembre de l'année  20 de chaque mois  25 de chaque mois	Rapport de visite et dossier du client  <i>Liste et date des nouvelles programmations</i> Montants des autres produits du mois précédent	Rapport d'activité  Note du responsable des Activités Sectorielles	DRCOM
<b>Trésorerie</b>		Opérations	Pièces de	FC

		effectivement passées en banque Frais bancaires	règlement/Avis d'opérations bancaires/Relevés des comptes bancaires	
<b>Paie / Personnel</b>	25 de chaque mois  28 de chaque mois  1er du mois M+1	Centralisation de la paie  Provisions congés et retraite  Effectif par catégories		RH/FC
<b>Organismes sociaux / Paie</b>	25 de chaque mois IPRES : 10 de chaque mois CSS : 15 de chaque mois (pour les cotisations au titre du mois M-1)	Cotisations dues aux organismes sociaux  Versements des cotisations	Support papier  Déclarations IPRES CSS  Quittances de règlements et pièces de banques	RH/FC
<b>Etat / Impôts et taxes</b>	15 de chaque mois	Déclaration TVA, VRS, BNC/Quittances de versement / Pièces de banque correspondantes		FC

#### 5.4. Processus détaillé d'arrêté des comptes

Ce processus est détaillé comme suit à travers l'analyse des principaux comptes utilisés par l'ARTP. Pour chaque compte, il est prévu :

1. le service et personnel impliqué,
2. les inputs,
3. les tâches à exécuter,
4. les outputs,
5. la date limite de réalisation pour le reporting mensuel,
6. la date limite de réalisation à la clôture annuelle.

Le processus détaillé d'arrêté des comptes figure dans différents tableaux pour chaque compte concerné en annexes.

#### 5.5. Evaluation du contrôle de gestion à travers « la réalisation d'un reporting » à l'A.R.T.P.

Le « reporting » à l'A.R.T.P est un document d'information, établi pour la direction générale et dont le contenu est purement financier. En effet, il établit généralement les écarts (en pourcentage) entre les prévisions faites (budget) et les réalisations au courant de l'année d'exercice N.

C'est un document qui se base sur :

- les documents d'exploitation de tous les départements et services ;
- l'utilisation des documents comptables ou financiers liées aux systèmes d'information : documents et pièces comptables, compte d'exploitation de l'entreprise, budgets, balance comptable...

Par ailleurs, ce « reporting » sous les exigences de la direction générale est réalisé par la cellule audit et contrôle de gestion avec l'appui des départements comptable et financier. C'est au cours de ce travail, que le contrôleur de gestion, met en évidence les réalisations cumulées depuis le début de l'exercice N et ensuite établit le rapprochement avec les prévisions au début de l'exercice N. Il fait un constat et le présente à la direction générale.

Dans ce tableau, on note que les prévisions qui ne sont pas réalisées par certains départements sont notifiées en rouge, cela fait office de clignotant d'avertissement.

Le document réalisé représente un miroir de la gestion de l'entreprise. On peut à travers celui-ci se renseigner sur :

- l'atteinte des objectifs pendant l'année en cours ;
- la réalisation ou non de nos chiffres prévisionnels ;
- la possibilité directe de voir à tous les moments les mesures les plus urgentes à prendre ou à faire prendre

Toutes ces informations permettent aux dirigeants de prendre des décisions de gestion pertinentes pour l'amélioration de la gestion de l'agence.

Le « reporting » à l'A.R.T.P reste un outil important dans la gestion directe de l'organisation à travers les chiffres qu'il dévoile, il contribue au bon fonctionnement de l'organisation en améliorant le système décisionnel. En effet, la direction s'appuie sur les analyses et constats faits par le chef de cellule audit et contrôle de gestion dans l'exercice de ses fonctions, pour pouvoir décider de mesures rentrant dans le cadre de l'amélioration de la gestion de l'organisation.

Pour ce faire, les éléments de coûts, les données financières, les données économiques, les données physiques, les données quantitatives et qualitatives qui composent le système d'information doivent être de nature fiable et établis au moment opportun.

Nous avons essayé avec tout notre entrain de présenter l'ARTP, son manuel des procédures et sa cellule audit et contrôle de gestion. Attelons nous donc à étayer nos axes de réflexions sur l'utilité du manuel de procédures comptables, en démontrant qu'il est un outil d'efficience et garantit la fiabilité du système de contrôle interne ; objet de notre étude.

## **Chapitre 6 : Le manuel de procédures comptables : outil d'efficience de l'ARTP**

Pour prouver que le manuel de procédures comptable est un outil d'efficience à l'A.R.T.P, nous allons ancrer notre démarche en démontrant que le manuel de procédures comptables est un outil de management, ensuite qu'il est un outil de planification et qu'il est enfin un outil de sécurité pour l'A.R.T.P. Nous allons clore ce chapitre par quelques suggestions et recommandations pour améliorer le système mis en place.

### **6.1. Le manuel de procédures comptables : outil de management à l'ARTP**

Le management est l'ensemble des techniques visant à optimiser l'usage des ressources d'une organisation (entreprise, administration ou même association) en vue de la réalisation d'un objectif.

N'ayant pas la possibilité d'agir et de contrôler directement chaque agissement de ses subordonnés pour s'assurer que leurs faits et gestes répondent au mieux aux objectifs fixés par la direction (au risque de devenir un gendarme), le management doit donc concevoir un canevas de travail régissant le mode d'exécution des tâches de son équipe, la genèse de l'information dont il a besoin pour orienter l'entreprise à la réalisation des objectifs préfixés. D'où l'intérêt du manuel de procédures qui permet de déterminer la manière avec laquelle l'information doit être recueillie, analysée (critiquée). Au besoin, il interviendra alors pour corriger des dysfonctionnements éventuels.

De plus, dans nos organisations, les directions générales s'appuient essentiellement sur des délégués comme le contrôleur de gestion ou le service d'audit interne pour la prise de décisions. Et ces mêmes organes puisent essentiellement leurs matières premières dans les états comptables. Donc, cette entité qu'est la comptabilité doit se porter garante des informations mises à la disposition de ces conseillers pour leurs suggestions à soumettre aux organes de direction. La fiabilité de son organisation atteste au mieux de l'authenticité et de la véracité des informations de base sur lesquelles travaillent ces contrôleurs. Cette organisation « fiable » reste décrite par le contrôle interne et, à travers le manuel de procédures comptables, qui finit par être le principal moyen d'évaluer la propension du manager à maîtriser son domaine d'activité.

Et l'on sait que la comptabilité est bien l'organe qui retrace au mieux les moindres événements au quotidien de la vie de l'entreprise. Donc organiser cette dernière autour d'un manuel de procédures contribue sans aucun doute à fournir toute l'information de gestion nécessaire à un management de qualité.

A l'A.R.T.P, la comptabilité est l'une des sources d'informations les plus neutres et fiables. Et, le manuel de procédures permet de mettre le doigt sur son organisation comptable, de mettre en évidence la genèse, la structuration progressive de l'information de gestion, jusqu'à la production des documents de synthèse de cette information. Cela a pour principal intérêt d'assurer aux managers que les décisions sont prises dans un contexte sécurisé et en pleine connaissance des contours de l'organisation et des implications ultérieures à prévoir. Le manuel de procédures comptables est donc, pour le manager, l'outil de survol de l'entreprise pour tirer les difficultés recensées, les améliorations à apporter mais aussi les opportunités de développement du système organisationnel au sein de l'A.R.T.P.

Avec le flux d'informations continu produit par le manuel, le cadre peut alors s'atteler de tout temps à la recherche effective et efficace d'opportunités, à la résolution de problèmes mais aussi à l'amélioration des procédures.

C'est dans cette optique qu'œuvre le manuel, en définissant pour chaque poste les ressources attribuées de façon justifiée et en définissant les buts à atteindre. En participant à cette étape, il épargne au cadre la résolution de conflits entre subordonnés ou départements quant à l'utilisation de certaines ressources. C'est là la vocation de délégation de pouvoir du manuel de procédures.

A L'A.R.T.P, les procédures sont maintenant de plus en plus respectées parce qu'elles permettent au Directeur général qui est ordonnateur des dépenses et recettes :

- D'engager, de liquider et d'ordonner les dépenses à la charge de l'ARTP;
- De liquider, d'ordonner et de mettre en recouvrement les ressources ou recettes établies au profit de l'ARTP;
- D'apprécier l'opportunité d'apporter le concours financier de l'ARTP aux institutions publiques;

- De tenir la comptabilité administrative des deniers et des matières de l'ARTP à travers des livres et registres appropriés de nature à pouvoir dresser à tout moment la situation globale des engagements de dépenses, de liquidations de dépenses, d'Ordonnancements de dépenses, de Liquidations de recettes, d'Ordonnancements de recettes et émissions de titres de recouvrement de recettes.

Comme nous l'avons dit plus haut , on peut affirmer qu'avec l'aide du manuel de procédures comptables, le « reporting » établi par les agents de l'A.R.T.P pour la direction générale reste un outil important dans la gestion directe de l'organisation à travers les chiffres qu'il dévoile, il contribue au bon fonctionnement de l'organisation en améliorant le système décisionnel et constitue ainsi un bon outil de management.

En effet, à l'A.R.T.P, la direction s'appuie sur les analyses et constats faits par le chef de cellule audit et contrôle de gestion dans l'exercice de ses fonctions, pour pouvoir décider de mesures rentrant dans le cadre de l'amélioration de la gestion de l'organisation. C'est donc là une preuve réelle et palpable de l'apport du manuel à la qualité de management.

Pour l'amélioration du management, le Directeur Général a initié le renforcement des outils de gestion et de contrôle interne par l'acquisition et la mise en place d'un logiciel PHEB de gestion budgétaire, de gestion des engagements et des achats, les modules de gestion des données RH (SIRH) et des données de la clientèle (CRM) étant en phase d'implémentation.

Grace aux efforts de tous, le Directeur Général de l'A.R.T.P a tenu à saluer le travail qui a été accompli par l'agence, puis a ensuite exhorté tous les acteurs de la régulation et des postes et des télécommunications à consolider et faire fructifier les résultats obtenus afin d'asseoir une culture de régulation efficace orientée vers l'atteinte de résultats appréciés de tous les partenaires (Etat, populations, bailleurs de fonds, opérateurs...).

## **6.2. Le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P: outil de planification**

L'organisation comptable est structurée de manière à produire de l'information de gestion. Cette information se forme en chaîne et est sanctionnée par des états de synthèse périodiques qui permettent d'attester du travail effectué et du degré de réalisation des objectifs de l'entreprise. La fixation de cette périodicité ainsi que la vulgarisation des documents concernés permet à l'ensemble du personnel de définir un ordre de priorité dans les tâches

quotidiennes. Le manuel de procédures à travers le découpage qu'il effectue de la comptabilité, répond à cet objectif en définissant une périodicité et un délai pour chaque procédure. Ces normes caractérisent une planification certaine permettant de savoir tout au long de la genèse de l'information si les objectifs fixés par chacune des procédures sont atteints. Car ne l'oublions pas, ces derniers découlent des objectifs globaux de l'entreprise.

Donc dans nos réflexions, nous allons intégrer l'incidence d'une bonne organisation des services en amont permettant de ne pas altérer l'information comptable. Nous avons choisi essentiellement deux cycles au niveau de cette section, à savoir les achats et les immobilisations du fait de leur poids sur le patrimoine de l'A.R.T.P.

Dans le cadre de cette activité, les principes de contrôle interne voudraient que les procédures mises en place donnent l'assurance que les dépenses sont effectuées dans les limites préfixées et qu'aucun dépassement n'est possible sans autorisation. Cet objectif est fondamental car nous savons que le budget des achats influence dans une large mesure le budget de trésorerie.

A l'heure où les applications informatiques se multiplient, la comptabilité de l'ARTP contrecarre ces défaillances en leur inculquant les opérations suivantes :

- Apurement des commandes par les bons de réception ;
- Apurement des bons de réceptions par les factures fournisseurs reçues ;
- Enregistrement des factures après ces étapes.

A travers ces étapes nous pouvons assurer que les enregistrements sont fiables et représentent au mieux la réalité de l'activité de l'A.R.T.P. Avec ces éléments, le management dispose des outils pour donner des consignes pertinentes de gestion.

En outre de ces apports, le manuel de procédures permet un rapprochement convaincant entre prévisions et réalisations et la mise en œuvre d'actions correctives. Nous prenons exemple sur le contrôle du niveau des charges exercé par le Directeur Financier ou le chef de division comptable. Les charges comptabilisées ne représentent que celles effectivement parvenues à la comptabilité et ne prennent pas en compte les demandes encore dans le circuit de traitement et non encore parvenues à la comptabilité. Donc, sans l'ampliation systématique de la

comptabilité pour chaque bon de commande émis, l'information de gestion peut perdre toute sa pertinence quant à la prise de décision.

A l'A.R.T.P, il arrivait parfois que la comptabilité ne soit au courant d'une charge qu'à la réception de la facture à régler, ce qui constituait un gros manquement au respect des procédures en place et faussait la visibilité sur les charges globales. Mais avec le logiciel PHEB de gestion budgétaire, la comptabilité est maintenant au courant des engagements à court et long terme et peut planifier les charges.

Le manuel de procédures permet d'alléger dans des proportions notables les travaux de justification des soldes fournisseurs en fin d'exercice et amène les services comptables à ne se consacrer qu'aux opérations d'estimation des dépenses encourues et non encore facturées par les fournisseurs. » C'est ainsi que des mesures comme la comptabilisation des factures avant tout règlement, l'assurance que tout règlement a fait objet d'une commande explicite (bon de commande) d'un département, sont prônées par le contrôle interne et maintenant appliquées par la comptabilité de l'A.R.T.P.

Ces dispositions permettent ainsi de s'assurer de l'exhaustivité des enregistrements. Et l'étape suivante sera de préparer un échéancier de règlement des fournisseurs. Et plus ces mesures prises en amont sont appliquées, plus l'échéancier est exact et fiable. Les arriérés de paiement sont de plus en plus évités, et les conciliations de solde sont plus faciles à effectuer. Les relances de paiement tendent à disparaître. Et ce sont là des conditions idéales pour renégocier des délais fournisseurs, pour bénéficier de réductions de prix, etc... Et cela ne peut passer que par une mise à jour des procédures de réception, de validation, de saisie, et de revue de compte à travers le manuel de procédures.

Concernant les immobilisations : la cellule audit et contrôle interne de l'A.R.T.P a établi une procédure pour réguler ce poste. On est en mesure de retrouver une liasse comprenant le bon de commande, facture, bon de livraison, procès verbal de réception décrivant de manière détaillée les immobilisations acquises. Cela précède obligatoirement la comptabilisation de cette acquisition pour que la gestion des immobilisations soit assurée de manière correcte.

A l'A.R.T.P, cette procédure pour l'établissement d'un procès verbal de réception décrivant les immobilisations acquises, et même les travaux effectués, est maintenant respectée par la

division logistique qui se charge de la réception et ensuite transmet ce P.V à la comptabilité qui l'agrafe sur la facture reçue avant tout règlement.

Donc, établir des procédures à travers des directives ou des notes de services est une bonne chose, mais pour assurer la permanence de ces dernières à travers leur assimilation par tout le personnel en tant que règles de fonctionnement, il est une méthode beaucoup plus appropriée. La solution à ce point reste leur mise à jour dans le manuel de procédures comptables et la dotation d'un exemplaire de ce manuel à toutes les directions de l'agence.

Dans le cycle de développement des entreprises, au fur et à mesure que cette dernière s'agrandit, on devrait assister à une définition de plus en plus claire et précise des fiches de postes et des responsabilités. Mais dans nos entreprises, l'effet inverse est constaté, notamment dans la fonction comptable. Et plus l'entreprise s'accroît, plus les attributions des différents comptables ne sont pas connues avec précision. Ces derniers (les comptables) doivent de plus en plus quitter un esprit purement comptable pour adopter un autre esprit ce qui amène souvent des décalages dans la diffusion de certaines informations de gestion qui peuvent parfois influencer sur les décisions de la direction générale.

La comptabilité de l'A.R.T.P joue un rôle de nœud aussi bien dans la transmission d'informations de gestion que de facilitateur dans les activités de chaque fonction de l'entreprise. Elle est aux avant premières lorsqu'il s'agit de décaissements à effectuer, de certains documents administratifs à fournir. Dans beaucoup de scénarii, elle se retrouve comme dernier rempart avant la phase décisive de toute opération, et qui engage pleinement l'Agence. Donc on voit déjà l'enjeu que représente l'intervention de la comptabilité dans la bonne marche des activités de l'organisation. De ce fait, elle ne peut évoluer en univers clos. Par le simple fait qu'elle établisse un canevas spécifique de traitement des demandes, et qu'elle en fasse part à toutes les cellules collègues ; cela se fait sentir considérablement sur l'organisation du travail, et on assiste alors de moins en moins à des réclamations et à des plaintes pour manquement à des requêtes déposées à la comptabilité.

La comptabilité de l'A.R.T.P est le tombeau de l'information. Elle est aussi l'une des premières destinations lorsqu'il s'agit de recueillir des indicateurs généraux. Malheureusement, les services comptables adoptent une position d'attente : les documents en provenance des services opérationnels ou administratifs (factures d'achats) ne sont enregistrés que dans la mesure où ils sont transmis par ces services.

Le manuel de procédures a un effet d'éducation et de conscientisation des agents sur la connaissance et le respect des objectifs de contrôle, à savoir les contrôles de base et leurs disciplines liées, à savoir l'intégralité, l'exactitude, l'autorisation, la conservation, la supervision, la séparation des fonctions, la sauvegarde des actifs. Et d'aucuns sont d'accord que ce type de personnel est beaucoup plus facile à manager que dans un cadre ne disposant pas du manuel.

Cet effet de conscientisation développe chez les agents de réflexes d'autocontrôle et de contrôle réciproque, qui contribuent spontanément à réduire les risques potentiels du système de contrôle interne.

Mais on se heurte à un manque d'effectif à la comptabilité de l'A.R.T.P, manque qui est comblé par la présence de stagiaires qui aident les agents permanents, ce qui augmente les risques de fuite d'informations, donc de manque de confidentialité.

### **6.3. Le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P: outil de sécurité**

Lorsque nous parlons du manuel de procédures en tant qu'outil de sécurité, c'est pour évoquer l'importance d'une organisation efficace c'est-à-dire pouvant assurer que les ressources mises à disposition sont attribuées aux bonnes personnes, capables de les utiliser au mieux dans l'optique de la réalisation des objectifs de l'entreprise, mais aussi capables de protéger ces biens contre toute dépréciation causée par la négligence humaine et les actes mal intentionnés (vol, gaspillage, détournement...).

Pour articuler notre raisonnement de manière compréhensible à tout public, nous allons nous inspirer du bilan comptable et de quelques postes de gestion qui représentent de manière synthétique et concise, le patrimoine de l'entreprise. Le contrôle interne a présenté les risques que présentait un manque de formalisation des procédures pour chacun des cycles qu'il a défini.

Pour notre part, nous avons choisi quelques postes qui résument le patrimoine de l'entreprise et, à partir de ces recommandations (du contrôle interne), et de quelques conséquences vérifiées de ces manquements, nous essaierons de prouver que le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P est un outil de sécurité. Les cycles sélectionnés pour notre étude sont les suivants :

- Les achats et les frais généraux

- Les investissements
- Les stocks

### **6.3.1. Les achats et les frais généraux**

Il faut savoir par là que les dépenses effectuées par l'entreprise offrent, en l'absence d'un contrôle interne efficace, des opportunités multiples de fraudes.

Nous allons dresser un parallèle entre les dispositifs du contrôle interne et les détournements qu'il est possible d'effectuer dans la partie théorique. Ici, nous allons dire ce qui s'applique à l'A.R.T.P pour démontrer que le manuel de procédures comptables est un outil de sécurité.

#### **6.3.1.1. Non existence d'un fichier des fournisseurs autorisés**

Les achats de marchandises ou services doivent être faits en fonction des besoins de l'entreprise, par des personnes autorisées et dans des conditions optimales de prix, de qualité, quantité et délais de livraison. Donc on doit travailler avec des fournisseurs fiables avec qui on a l'habitude de travailler.

A l'ARTP, on s'assure que les commandes sont placées auprès de fournisseurs autorisés, solvables et sélectionnés en fonction de critères prédéterminés, comme le veut le contrôle interne. Presque toutes les factures qui arrivent à l'ARTP émanent des fournisseurs agréés. Ceux qui ne sont pas agréés sont enregistrés dans le compte « fournisseurs divers », mais ils ne sont pas nombreux. Ce sont de petits prestataires avec qui on ne travaille pas beaucoup.

Les procédures d'ouverture de compte sont très formalisées pour éviter une trop grande dilution. En effet les comptes de fournisseurs sont créés par le directeur ou le chef de division comptabilité seulement, pour éviter les doublons et les créations intempestives par les autres agents.

Les procédures mises en place par la cellule audit et contrôle de gestion de l'A.R.T.P et par le management pour prévenir ces fraudes passent par la mise en place d'un fichier des fournisseurs autorisés pour les achats les plus significatifs de l'entreprise.

### **6.3.1.2. L'exercice de fonctions incompatibles par un seul agent (ou service de l'entreprise)**

L'A.R.T.P a mis en place les procédures suivantes pour éviter les fonctions non cumulables aux yeux du contrôle interne, notamment celles de commande et de réception:

- l'agent ou le service qui commande n'est pas celui qui réceptionne: les commandes sont faites par le service marché, la réception de la commande par le service gestion du patrimoine qui s'occupe de la logistique ;
- l'agent ou le service qui réceptionne et contrôle la commande n'est pas celui qui contrôle et approuve la facture du fournisseur : Après le contrôle de la commande par le service gestion du patrimoine, la facture est contrôlée et approuvée par l'agent comptable qui s'occupe des fournisseurs ;
- et l'agent qui contrôle et approuve la facture du fournisseur n'est pas celui qui règle cette facture: Après la réception, le contrôle et l'approbation de la facture par le comptable fournisseur, celui-ci établit une fiche d'ordonnancement qui doit être validée par son supérieur qui contrôle toute la liasse, puis par le directeur financier, le contrôleur de gestion, le secrétaire général et le Directeur général. Ensuite cette liasse retourne à la comptabilité dans un parapheur et est envoyée à la trésorerie pour établissement du chèque ou du virement. Après établissement du chèque ou virement, la trésorerie renvoie le parapheur au directeur financier qui signe en premier, puis le transmet au secrétaire général et au D.G pour deuxième signature si c'est un chèque ou virement inférieur ou égal à trois millions. Si c'est un chèque supérieur à trois millions, le directeur général est seul habilité à signer.

### **6.3.1.3. L'existence de procédures alternatives de commande : les commandes d'urgence**

Pour l'application des directives concernant la possibilité de court-circuiter les procédures normales d'achat, en raison de la spécificité ou de l'urgence concernant certains achats, l'A.R.T.P a mis en place un ensemble de procédures dont le logiciel PHEB de gestion budgétaire qui empêche aux agents non habilités à passer commande ou de court-circuiter les procédures normales d'achat de le faire et tout le personnel assimile ces valeurs de séparation de tâches.

Les factures qui ne comportent pas de références commandes sont rejetées et mises à l'écart par la comptabilité.

#### **6.3.1.4. Non annulation des documents de support des factures réglées**

A l'ARTP, bons de commande, bons de livraisons, procès verbaux de réception, qui constituent les supports des factures réglées sont tous des originaux. Toutes les références de règlement sont cachetées sur les factures et tous les éléments de la liasse afin qu'ils ne puissent plus être représentés, accompagnée d'une nouvelle et (fausse) facture.

En effet, à l'A.R.T.P, ces mesures de sécurité sont bien respectées par qu'il existe un cachet saisie pour chaque agent qui touche la liasse. Le responsable fournisseur met son cachet « saisie » sur tous les éléments de la liasse avec le numéro d'enregistrement de la charge qui figure dans la comptabilité, de même que l'agent qui s'occupe de la comptabilisation du règlement. Et ceci facilite en même temps les recherches ultérieures soit pour les agents, soit pour les auditeurs externes. Le salut de cette procédure demeure dans la parfaite assimilation de ces normes de sécurité et de contrôle par le personnel entier.

#### **6.3.1.5. L'absence de justification des comptes de fournisseurs et des comptes d'avances accordées aux fournisseurs**

Pour se prémunir des risques de malversations de connivence effectuées avec les fournisseurs, et assurer un tant soit peu la fiabilité des données comptables, il faudrait que les comptes fournisseurs soient régulièrement justifiés.

A l'A.R.T.P, le contrôle des soldes et le lettrage de tous les comptes fournisseurs est fait périodiquement et fait partie des obligations du comptable responsable des fournisseurs .Il fait ce contrôle parce qu'il n'est pas impliqué dans les opérations de règlement des fournisseurs. Il ne peut pas changer, mais peut seulement consulter les opérations des banques en vue du lettrage des comptes fournisseurs. Il va aussi de soi que ces contrôles sont revus et approuvés périodiquement par le directeur financier ou le chef de division de la comptabilité, pour empêcher le maintien de montants non expliqués dans ces comptes.

### 6.3.2. Les investissements

Les investissements demeurent un champ d'activité propice aux malversations. Pour se prémunir contre les vols de biens, du patrimoine de l'agence, la comptabilité de l'ARTP a créé un fichier de suivi des immobilisations décrivant leur nature exacte, leur prix, leur localisation, les dates et valeurs d'acquisition et de mise en service, les taux et montant des amortissements annuels, leur valeur nette comptable.

La tenue de ce fichier est détaillée dans le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P et sa gestion est confiée à la comptabilité.

Des inventaires périodiques des immobilisations, empêchant de les soustraire facilement ou de les substituer, sont effectués et rapprochés avec les données du fichier comptable pour la détection d'éventuels manquants.

Il est aussi évident que les travaux d'inventaire et de rapprochement avec les données du fichier sont effectués par des agents autres que les utilisateurs de ces immobilisations.

### 6.3.3. Les stocks

A l'A.R.T.P, les stocks sont composés particulièrement de matériels de bureaux notamment des stylos, du papier, des cartouches...La protection des stocks est assurée contre les détériorations, les fraudes et le gaspillage. Les stocks sont enfermés dans de grandes armoires métalliques. Tous les mouvements de stocks sont autorisés et suivis surtout les cartouches d'imprimantes et de photocopieurs qui coutent cher et qui sont facilement transportables. Ainsi, chaque dotation est recensée sur une feuille prévue à cet effet pour éviter tout abus et pour faciliter l'inventaire.

## Suggestions et recommandations

Les procédures formalisées constituent la référence première de l'auditeur. C'est un outil sur lequel il se fonde pour évaluer les écarts, porter des jugements et formaliser des recommandations. Leur absence rendrait le contrôle délicat voire impossible par faute d'existence de base objective. Les rapports d'audit pourront être taxés de partialité. La présence d'un manuel de procédures comptables facilite la tâche de prise de connaissance des règles et méthodes de gestion des auditeurs et précisément des auditeurs internes.

L'auditeur interne est le gardien des procédures. Il ne doit surtout pas les rédiger, mais veiller à leur élaboration, à leur mise à jour, à leur correcte application et à leur évaluation.

Cependant, l'appréciation du manuel de procédures comptables ne permet pas à lui seul de porter un jugement définitif sur la qualité de contrôle interne. Il permet seulement de faire l'évaluation préliminaire des procédures et de faire des recommandations sur les faiblesses de conception.

L'auditeur pour donner son opinion doit procéder à des contrôles de fonctionnement afin d'une part de vérifier l'application réelle des points forts recensés lors de l'évaluation préliminaire et d'autre part détecter le fait révélateur des points faibles résultant de défaut de conception du système.

Après l'étude du manuel de procédures comptable de l'A.R.T.P, de ce qui se passe dans sa division comptable et malgré la contribution de sa cellule audit et contrôle de gestion dans l'organisation de l'agence, nous avons observé des manquements d'ordre divers. Il est important de trouver les voies et moyens permettant d'effacer toutes les insuffisances constatées. Il en ressort un certain nombre de recommandations :

- la sensibilisation du personnel : les agents sont en général réfractaires au changement et ont tendance à ne pas accepter facilement les modifications de méthodes de travail ou les nouvelles répartitions de responsabilité que nécessitent l'amélioration des procédures de contrôle ou leur introduction dans des structures déjà bien établies ;
  
- En plus, il n'est pas rare d'entendre certains agents dire que la division comptable n'est là que pour payer les factures, établir les bilans et les déclarations fiscales ; qu'elle n'est pas « si importante que ça » ;

- Au niveau du traitement des salaires : il faut que le traitement soit réservé à la division des ressources humaines et la comptabilisation à la division comptabilité. Il faut aussi que le chef de division ressources humaines donne ces éléments de comptabilisation au chef de division comptabilité dès traitement des salaires pour une comptabilisation immédiate, car on passe tout le temps les salaires sur la base du relevé bancaire et en retard, ce qui fausse la visibilité sur le compte personnel ;
- Les états de rapprochement doivent être tenus chaque mois, mais la division tarde chaque fois à recevoir les relevés bancaires, ou à avoir des données sans pièces justificatives sur les relevés bancaires, ce qui signifie que les informations ne parviennent pas toujours aux comptables. Pour y remédier, nous recommandons à la direction de faire parvenir les relevés et autres pièces justificatives de paiements à la direction financière dès réception et traitement, pour diminuer les suspens et permettre une bonne visibilité et une lecture fiable des comptes ;
- Nous recommandons aussi que l'enregistrement des factures d'achat soit fait au jour le jour. Il bon d'établir un échéancier pour le paiement des fournisseurs et de respecter cet échéancier, ce qui n'est pas toujours le cas ;
- Nous recommandons le renforcement de l'équipe de la comptabilité, car le chef de division et un seul comptable ne peuvent pas assurer toutes les tâches comptables. Ce renforcement passe par le recrutement de deux comptables au moins, vu l'ampleur des tâches à accomplir. La séparation des tâches n'est pas respectée. Il ya bien des stagiaires mais ils vont et viennent, ce qui cause un manque de continuité dans le travail mais aussi un manque grave de confidentialité, ce qui est primordial ;
- En ce qui concerne le retrait de chèque pour alimenter la caisse, nous recommandons l'utilisation du compte 588 autres virements internes à la place du compte 585 virements de fonds ;

L'élaboration de certaines procédures n'est pas souvent en adéquation avec le fonctionnement des différents services et départements, car la prise de décision ne se fait pas à leur niveau.

La fonction contrôle de gestion dans l'entreprise est encore prise comme celle de policier par le personnel, ce qui fait en sorte que les informations ne circulent pas de la meilleure façon

que ce soit ; on a plus une circulation d'information ascendante que descendante ; alors que son rôle en réalité devrait être d'aider à une meilleure approche du travail d'équipe

C'est pourquoi il est indispensable de rechercher des principes simples de contrôle interne adaptés, dont la mise en place est la résultante de l'élaboration du manuel de procédures comptables.

Aussi, dans le but de contribuer à l'amélioration de système de contrôle, on proposera des suggestions suivies de certaines recommandations :

- Le contrôleur doit se charger d'élaborer des procédures de travail dont le rôle principal est la bonne marche de l'entreprise dans les règles mais également la prévention des difficultés par des procédures simples et accessibles ;
- La mise en place d'un réseau de tableau de bord donnant à chaque opérationnel une autonomie de gestion et dont la finalité permettrait une exécution des tâches très rapidement ;
- Une évaluation constante et permanente de cette fonction qui permettra de constater si les attentes liées à son fonctionnement sont atteintes ;
- une nouvelle conception du contrôle interne : il convient d'ajouter que les entreprises ne doivent pas craindre que l'élaboration d'un manuel de procédures soit analysée comme une simple obligation légale sans incidence sur le fonctionnement. Au contraire, la rédaction d'informations pertinentes est perçue par les utilisateurs comme une force, c'est à dire une capacité à gérer les risques.

Tous ces dysfonctionnements et leurs recommandations incombent au manager qui se doit d'apporter les changements idoines pour l'atteinte des objectifs. Nous croyons que ces recommandations seront prises en compte et qu'elles pourront contribuer efficacement à l'amélioration du système d'information de l'A.R.T.P.

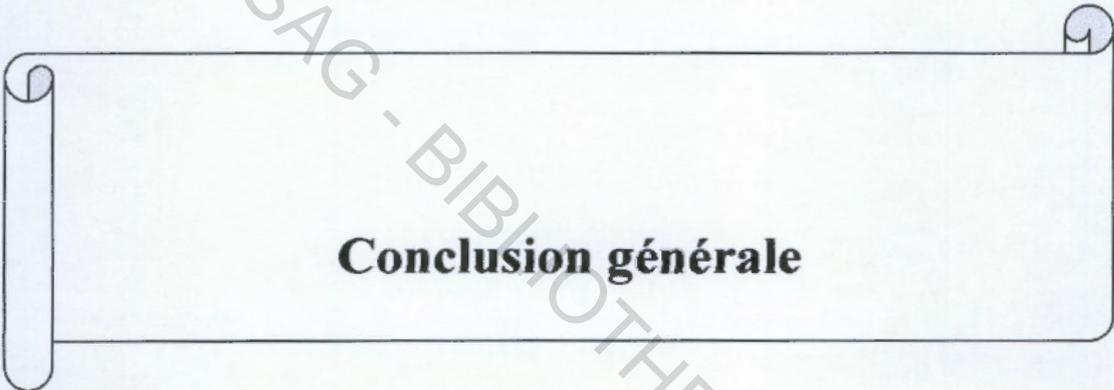
### **Conclusion de la deuxième partie**

La deuxième partie de notre étude nous a servi de cadre pour la présentation de l'ARTP et à l'analyse de son manuel de procédures comptables.

Avant d'aborder l'efficience du manuel pour l'agence, nous avons présenté et inventorié les procédures existantes dans le but de déceler les dysfonctionnements du dispositif de contrôle interne.

Au vu de tout ce qui a été dit et démontré dans cette partie, nous pouvons affirmer que le manuel de procédures comptables de l'A.R.T.P est un outil d'efficience pour l'agence et qu'il garantit la fiabilité de son contrôle interne.

Cependant, nous avons décelé quelques manquements et avons proposé quelques suggestions et recommandations pour essayer d'aider les dirigeants à trouver les voies et moyens en vue d'effacer toutes les insuffisances constatées pour rendre l'A.R.T.P encore plus performante.



**Conclusion générale**

L'obligation légale faite par le SYSCOA de se doter d'un manuel de procédures montre à quel point celui-ci occupe une place importante dans la vie de toute organisation. Ainsi, les entreprises soucieuses d'être efficaces se penchent vers l'élaboration d'un manuel de procédures. Mais le manuel de procédures comptables ne doit pas être conçu dans le seul but de satisfaire à l'exigence réglementaire du SYSCOA.

En effet, la rédaction des procédures exige l'adoption d'une démarche soutenue et prudente qui tient compte de la méthodologie générale d'audit.

Cette obligation du SYSCOA soulignée plus haut de se doter d'un manuel de procédures comptables doit s'étendre non seulement aux entreprises privées mais aussi aux entreprises publiques, telle que l'ARTP, puisque l'objectif recherché est de garantir aux organisations une meilleure gestion, gage de continuité de l'exploitation.

La formalisation des procédures constitue un référentiel pour l'auditeur. C'est un outil indispensable sur lequel il se fonde pour évaluer les écarts, porter des jugements et formaliser des recommandations. Leur absence rendrait le contrôle difficile voire impossible par faute de base objective.

Il revient donc à l'auditeur, en tant que gardien des procédures, de veiller à leur correcte application et à leur mise à jour, et participer avec l'équipe de rédaction à son élaboration. Arrivés au terme de notre étude, nous pouvons affirmer sans détour que les procédures constituent le socle de l'organisation et de la gestion des entreprises modernes.

Le manuel de procédures comptables est d'une utilité très importante pour l'A.R.T.P. Nous avons essayé avec tout notre entrain de montrer son utilité en démontrant qu'il est un outil de management, de planification et de sécurité.

Le manuel de procédures au delà du contenu minimal défini par l'article 16 du SYSCOA est un outil performant d'appréciation de la qualité de l'organisation comptable en place.

En effet il nous a permis de constater si le système existant est parfaitement ou suffisamment maîtrisé par la direction le l'A.R.T.P.

Il nous a également donné l'occasion de porter un jugement sur la qualité des procédures et de l'organisation comptable, mais aussi de sensibiliser les dirigeants sur les lacunes et les insuffisances du système comptable appliqué à l'ARTP.

Au delà de son caractère réglementaire, le manuel est un outil de bonne gouvernance indispensable à toute entreprise. Son élaboration exige beaucoup de professionnalisme et de compétence car la fiabilité du système d'information est fonction du niveau de compétence et d'intégrité du personnel.

Le choix porté sur l'A.R.T.P, qui fait l'objet de notre présent mémoire et qui est une entreprise publique bien que dotée de l'autonomie financière, nous a permis de mettre en exergue nos connaissances théoriques accumulées au cours de notre formation, mais aussi pratiques acquises pendant l'expérience en entreprise.

A travers notre étude, nous avons procédé à une évaluation des procédures. Cette évaluation nous a permis de relever les points forts et les points faibles du dispositif de l'entreprise. Les faiblesses sont dues soit à l'inexistence de procédures pour certaines fonctions, à une non application des procédures ou encore une non actualisation des procédures déjà existantes.

Des recommandations pertinentes ont été conçues pour faire face à ces faiblesses et nous espérons que les dirigeants prendront en considérations celles-ci et mettront en œuvre les mesures idoines pour pallier toutes ces insuffisances. Cela contribuera à rendre l'A.R.T.P encore plus performante et beaucoup plus respectée sur le plan national et sous régional.

Evaluant nos ressources livresques et temporelles, nous nous en limitons à cette composante des manuels et invitons nos confrères (professionnels et étudiants) à élargir les réflexions sur les manuels de procédures couvrant de manière générale, tous les autres domaines d'activité de l'entreprise. Car n'oublions pas que le contrôle interne a pour objectif l'installation d'un environnement fiable assurant la production continue et durable d'une information de gestion utile pour les dirigeants et pour tous les tiers intéressés. Et donc se limiter à l'instauration d'un manuel de procédures comptables ne saurait représenter à lui seul l'indice d'un système de contrôle interne de qualité.

## **LISTE DES ANNEXES**

Annexe 1 : Grille de séparation des tâches

Annexe 2 : Questionnaire de contrôle interne

Annexe 3 : Organigramme ARTP

Annexe 4: Processus détaillé d'arrêté des comptes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**ANNEXE 1: Grille de séparation des tâches**

Tâches	Personnel concerné			
	Division compta	Division recouvrement	Division paie	Division finances
Tenue de la comptabilité des achats	<u>X</u>			
Tenue de la comptabilité des ventes		<u>X</u>		
Tenue de la comptabilité des opérations de caisse « dépense »	<u>X</u>			<u>X</u>
Tenue de la comptabilité des opérations de caisse « recette »	<u>X</u>	<u>X</u>		
Tenue de la comptabilité des opérations de banque	<u>X</u>			
Tenue de la comptabilité des opérations du trésor	<u>X</u>			<u>X</u>
Tenue de la comptabilité des salaires	<u>X</u>		<u>X</u>	
Tenue de la comptabilité des OD	<u>X</u>			
Tenue de contrôles comptables périodiques	<u>X</u>			

**ANNEXE 2 : Questionnaire de contrôle interne**

Questionnaire de contrôle interne	Entité audité :			Section
	Auditeur :			
Objectif de contrôle : S'assurer que la comptabilisation des achats a été bien passée				
Questions	OUI	NON	N/A	Commentaire
Le dossier d'achat est-il vérifié avant d'être enregistré ?	X			
Les factures d'achats sont-elles vérifiées quant aux :				
- quantités ?	X			
- prix unitaires ?	X			
- calculs ?	X			
- TVA	X			
Les factures portent-elles un numéro séquentiel pour éviter leur enregistrement multiple ?	X			
Les doubles des factures sont-ils identifiés dès réception pour éviter leur comptabilisation ?	X			
La comptabilisation de duplicata est-elle interdite ou soumise à autorisation particulière ?	X			
La personne chargée d'imputer les factures dispose-t-elle :				
- d'un plan comptable ?	X			
- de règles d'imputation précises ?	X			

ANNEXES

(notamment en ce qui concerne la distinction entre charge et immobilisation et la TVA)				
Les imputations données sur les factures sont elle vérifiées de façon indépendante ?	X			
Les comptes fournisseur sont ils régulièrement lettrés et analysés pour identifier les erreurs d'imputation éventuelles ?	X			
Les erreurs décelées sont elles - soumises à un contrôle indépendant ? - corrigées ?	X	X		Les erreurs décelées ne sont pas soumises à un contrôle indépendant
Le total du journal des achats est il régulièrement vérifié(ou logiciel testé) ?	X			
La balance fournisseur est elle régulièrement rapprochée du grand livre ? Si des écarts sont constatés, sont ils immédiatement analysés et corrigés ?	X X			

Questionnaire de contrôle interne	Entité audité			Section
	Auditeur			
Objectif de contrôle : S'assurer que la comptabilisation des ventes a été bien passée				
Question	Oui	Non	N/A	Commentaire
Les factures sont elles des documents pré numérotés ?	X			
Les factures sont elles comptabilisées ?	X			
Les comptes clients sont ils régulièrement lettrés et les écarts analysés ?				
Les anomalies d'imputation éventuellement détectées sont elles : - analysées ? - soumises à un responsable ? - corrigées ?	X X X			
La politique d'établissement des créances douteuses est elle : - clairement définie ? - suffisamment prudente	X X			

## ANNEXES

Questionnaire de contrôle interne	Entité auditée			Section
	Auditeur			
Objectif de contrôle : S'assurer que la comptabilisation des opérations de trésorerie a été bien passée				
Questions	OUI	NON	N/A	Commentaire
Les règlements sont ils enregistrés dans les comptes clients à partir des avis de paiements ?	X			
Pour les recettes en espèces, sont-elles enregistrées au fur et à mesure dans le journal caisse recettes ?	X			
Les avis de paiements portent ils des numéros séquentiels pour éviter les enregistrements multiples ?	X			
Les règlements enregistrés au crédit des comptes clients sont ils rapprochés des montants effectivement encaissés par la banque ?	X			
Les virements de fonds sont ils enregistrés simultanément sur les comptes concernés ?	X			
Les recettes sont enregistrées au jour le jour ?	X			
En fin de période, la comptabilité s'assure t- elle qu'elle a enregistré :				
- tous les règlements reçus dans la période ?	X			
- uniquement ceux là ?	X			
Les recettes enregistrées par la banque et non par l'entreprise, décelées dans les rapprochements de banque sont elles enregistrées sur les périodes ?	X			
Les paiements en espèces sont ils :				
- saisis sur des pièces de caisses numérotées ?	X			
- enregistrées dans l'ordre des pièces ?	X			
Les journaux de trésorerie sont-ils contrôlés pour identifier les doubles comptabilisations ?	X			
Les soldes des comptes fournisseurs sont-ils analysés régulièrement pour identifier les doubles règlements ?	X			
Les opérations diverses passées au débit des comptes fournisseurs ou sur le journal de trésorerie sont-elles :				
- accompagnées de pièces justificatives ?	X			
- soumises à l'autorisation d'un responsable ?	X			
Les rapprochements de banques sont-ils				

ANNEXES

revus par le responsable pour s'assurer que toutes les écritures significatives passées par la banque et pas par l'agence sont apurées avant la clôture des comptes ?	X			
La comptabilité est elle informée des derniers numéros de pièces de la période ?	X			
La comptabilité vérifie elle que toutes les pièces de caisse de la période ont été saisies ?	X			
Les comptes bancaires sont ils crédités au jour de leur émission pour les chèques ?		X		

Questionnaire de contrôle interne	Entité auditée			Section
	Auditeur			
Objectif de contrôle : S'assurer que la comptabilisation des salaires a été bien passée				
Questions	OUI	NON	N/A	Commentaire
L'imputation des charges et produits de la paie fait elle l'objet d'un contrôle indépendant ?	X			
Ce contrôle porte il sur les imputations en comptabilité générale ?	X			
Le journal paie est il régulièrement contrôlé ?	X			
Le total du journal des salaires est il rapproché avec celui du mois précédent et l'écart expliqué ?	X			

Questionnaire de contrôle interne	Entité auditée			Section
	Auditeur			
Objectif de contrôle : S'assurer que la comptabilisation des opérations diverses a été bien passée				
Questions	OUI	NON	N/A	Commentaire
Les imputations sur les pièces comptables ont-elles été bien passées dans les comptes appropriés ?	X			
Le pointage des écritures est il régulièrement effectué ?	X			
Les pièces comptables font elles l'objet d'un classement et d'un archivage rapide après enregistrement ?	X			

**ANNEXE 3: Organigramme ARTP**



**ANNEXE 4: Processus détaillé d'arrêté des comptes****1. Capitaux propres**

Comptes	Service et Personnel Impliqué	Inputs	Taches à Exécuter	Outputs
Capital social, Réserves, RAN et Résultat à affecter	FC	Solde de clôture précédent Décision de l'assemblée générale ordinaire quant à l'affectation du résultat de l'exercice	Enregistrement manuel de l'écriture d'affectation du résultat	Comptes de la balance générale mis à jour  Tableaux de variation des capitaux propres joints au classeur de contrôle des comptes

**2. Emprunts et dettes assimilés**

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel
Emprunts obligatoires, bancaires, d'Etat, de bailleurs	FC	<ul style="list-style-type: none"> <li>• contrats d'emprunts</li> <li>• Tableaux d'amortissement</li> <li>• Avis d'opérations bancaires</li> </ul>	Saisie des nouveaux emprunts  Saisie des remboursements d'emprunts	Comptes de la balance générale vérifiée  Tableaux de variation des	25 du mois

ANNEXES

			échus Contrôle de la conformité entre les comptes de la balance générale et les tableaux d'amortissement des emprunts S'assurer que l'échéancier des remboursements est respecté	emprunts	01 avril N 01 juillet N
--	--	--	--	----------	----------------------------

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel
Emprunts obligataires, bancaires, d'Etat	FC	Réponses aux demandes de confirmation des bailleurs	Rapprochement et régularisation du solde de la balance générale avec le solde confirmé par le bailleur.	Comptes de la balance générale fiabilisés	Non applicable
Intérêts courus sur emprunts	FC	Tableaux d'amortissement des emprunts Evaluations de la quote-part des intérêts courus non échus	Saisie des intérêts courus Rapprochement du compte 166 avec le tableau d'amortissement des emprunts	Comptes de la balance générale mis à jour	25 du mois
Dépôts de garantie	SGAGE	Balance auxiliaire Comptes correspondants de la balance générale	Contrôle de la concordance balance générale et balance auxiliaire	Comptes vérifiés et régularisés	24 du mois

3. Provisions pour risques et charges

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Provision pour litiges	DRC - FC	Justificatifs des litiges et risques potentiels de l'exercice	Comptabiliser les dotations et/ou reprises de la période Préparer le tableau de variation des provisions	Comptes de la balance mis à jour Tableau de variation des provisions mis à jour à classer et documenter	25 du mois	20 janvier N +1
Provision retraite	RH -FC	Etat de la provision pour retraite	Comptabiliser les dotations et/ou reprises de l'exercice	Comptes de la balance générale mis à jour	27 du mois	02 janvier N + 1
Provision autres charges à répartir sur plusieurs exercices	SGAGE - FC	Etat des charges ciblées	Comptabiliser les dotations et/ou reprises de l'exercice Préparer le tableau de variation correspondant	Comptes de provision mis à jour Détail des calculs et pièces justificatives ayant permis l'évaluation	25 du mois	31 décembre N 31 janvier N + 1

ANNEXES

4. **Charges immobilisées** : ce sont des charges engagées au cours de l'exercice mais qui concernent également les exercices suivants. Elles sont amorties directement sur une période de trois (3) ans.

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Tâches à exécuter	Outputs	Dates Limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Frais immobilisés et frais étalés sur plusieurs exercices	FC	Détail des charges enregistrées dans le compte	S'assurer que toutes les charges à immobiliser de l'exercice sont justifiées et correctement passées par la contrepartie des comptes 78. S'assurer que les dotations sont correctement passées au crédit du compte 20.	Comptes de la balance générale validés	25 du mois	10 Février N + 1

5. Immobilisations incorporelles

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Frais Etudes et Recherches	SGAGE / FC	Etat de calcul du coût de production avec factures correspondantes	Enregistrement des acquisitions : • valeur brute	Comptes de la balance générale mis à jour	25 du mois	31 décembre
Brevets et Licences			• durée d'amortissement Contrôle de l'enregistrement exhaustif des charges concernées			
Logiciel	DLOG -FC SI	Factures d'achat Bons de commande	Création d'un dossier par projet développé, le cas échéant Faire une évaluation documentée du coût du bien (charges salariales, fournitures, etc....) Mettre à jour le dossier. Suivi de la réception du logiciel. Etablissement d'un bon de réception	Dossier de coût de production de chaque logiciel Bon de réception approuvée	20 du mois 20 du mois	30 décembre N 31 décembre

ANNEXES

comptes	Services et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Contrôles Généraux	CACG	Fichier et balance générale de comptes d'immobilisation	Contrôle de la concordance du fichier des immobilisations avec les soldes des comptes de comptabilité générale	Etat de contrôle formalité jointe dans le classeur de clôture.	01 avril N 01 juillet N 01 octobre N 02 janvier N + 1	02 janvier N + 1
	CACG	Fichier	Vérification de l'utilisation effective de l'ensemble des immobilisations Mise au rebut des immobilisations non utilisées.	Mise à jour des comptes d'immobilisation	Non applicable	10 février N + 1

**6. Immobilisations corporelles**

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Terrains	DG/ FC	Actes d'acquisition de terrains	Comptabilisation des acquisitions	Comptes de la balance générale validés	25 du mois	10 Février N + 1
	DLOG	Actes d'acquisition de terrains	Enregistrement des acquisitions		25 du mois	02 janvier N + 1



7. Matériel

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
<b>Matériel et Equipements</b>	DG Commission des marchés	Bons de commande Contrats sur marchés	Suivi financier et technique des marchés Etablissement PV de réception valorisé	PV de réception ou bon de réception approuvé	20 du mois	31 décembre N
	DG / DLOG/Commission des marchés	Bons de commande Contrats sur marchés	Suivi financier et technique Etablissement bon de réception valorisé	PV signé	25 du mois 25 du mois	31 décembre N
	FC	Acte de cession PV de mise au rebut ou de destruction	Comptabilisation de la cession dans les comptes appropriés	Comptes de la balance générale validés	25 du mois 10 du mois M+1	31 décembre N 10 février N + 1

**8. Avances et acomptes sur immobilisations**

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Avances et Acomptes sur immobilisations	FC	Liasse de bon à payer	Saisie des avances sur commande S'assurer de la réalité du solde	Comptes de la balance générale	25 du mois	31 décembre N

**9. Immobilisations financières**

comptes	Service et personnel impliqué	inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Titres de participation	FC	Solde de la clôture précédente Justificatifs d'acquisitions et de cessions de titres.	Comptabilisation des acquisitions et des cessions Etablir le tableau de variation des titres	Comptes de la balance générale mis à jour Tableau de variation joint au classeur de clôture des comptes.	25 du mois 02 juillet N 02 janvier N	31 décembre N

ANNEXES

<b>Titres de participation</b>	FC	Tableau de variation des titres de participation Etats financiers ou balances provisoires des filiales au 30 juin ou 31 décembre N Evaluation de la valeur marchande des titres ou le cours au 30 juin ou au 31 décembre N des titres cotés	Analyse et évaluation de la valeur des titres. Comptabilisation d'une provision pour moins value latente	Comptes de la balance générale mis à jour	02 juillet N 02 janvier N + 1	02 janvier N + 1
--------------------------------	----	---	---	---	----------------------------------	------------------

<b>Comptes</b>	<b>Service et personnel impliqué</b>	<b>Inputs</b>	<b>Taches à exécuter</b>	<b>Outputs</b>	<b>Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel</b>	<b>Dates limites de réalisation à la clôture annuelle</b>
<b>Immobilisations financières diverses</b>	FC	Solde de la clôture précédente  Justificatifs des acquisitions et cessions	Comptabilisation des opérations  Récapitulation du détail du solde	Comptes de la balance mis à jour  Tableau de variation joint au classeur de clôture des	25 du mois  02 juillet  02 janvier N +1	20 décembre N  02 janvier N + 1

ANNEXES

				comptes		
	RH -FC	Comptes de la balance générale Fichier de la situation des prêts du personnel	S'assurer de l'exhaustivité et de la réalité des soldes Comptabilisation des opérations et s'assurer du correct apurement	Comptes fiabilisés de la balance générale Etat de suivi des prêts	02 juillet N 02 janvier N + 1	31 janvier N + 1
		Dépôts et cautionnements	S'assurer que pour les transactions terminées et les réalisations, les dépôts et cautionnements ont été remboursés ou demandés en remboursement.		25 du mois	
		Inventaire des titres PBE et des dépôts de cautionnements	Evaluation et comptabilisation des intérêts à recevoir			

**10. Fournisseurs et comptes rattachés**

comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
	CACG FC	Factures Fournisseurs d'approvisionnement et de services Contrats sur marchés Etat des factures reçues non encore comptabilisées	Enregistrement des factures  Comptabilisation des charges à payer	Comptes de la balance générale et balance auxiliaire mis à jour	25 du mois	31 décembre N
	FC	Grand livre des comptes individuels  Etat de suivi des bons de commandes exécutés.  Réponses aux demandes de confirmation de solde	Analyse Lettrage et justification des soldes fournisseurs  Exploitation des réponses reçues, analyse des écarts et régularisation	Comptes fournisseurs analysés et justifiés		31 décembre N  31 janvier N+1



ANNEXES

		Balance âgée état des provisions période précédente/D ossiers en contentieux	ents Passer les provisions pour facture à établir. Effectuer examen balance par antériorité des soldes. Passer les dotations et reprises sur provision nécessaire s.	25 du mois	15 janvier N+1
--	--	--	---	------------	-------------------

**12. Autres créances et dettes**

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Personnel Organismes sociaux	RH -FC	Fichier du service Salaires Provisions congés payés	Déversement de la paie mensuel Justification du solde des comptes Comptabilisation des provisions congés payés	Comptes des balances mis à jour	15 du mois suivant 15 du mois suivant 15 du mois suivant	25 Décembre N 15 janvier N+1 15 janvier N+1

ANNEXES

Etat	FC	Comptes de balance générale Déclarations Fiscales	Analyser, régulariser, letterer et justifier les soldes comptables en rapport avec la situation fiscale	Comptes justifiés	25 du mois	15 janvier N+1
Organismes internationaux et Associés	FC	Comptes organismes et Associés	Analyse et justification du détail des soldes Exploitation des réponses aux demandes de confirmation de solde et validation des soldes	Comptes vérifiés, justifiés et /ou confirmés à insérer dans le classeur de clôture des comptes	02 du mois	02 janvier N+1

**13. Disponibilités**

Comptes	Service et personnel impliqué	Inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de clôture annuelle
Titres de placement	FC	Comptes de titres Acquisition et cessions de titres (justificatifs)	Vérifier la nature des titres composant le solde (titre de placement et non titres immobilisés) S'assurer que la valeur des	Comptes justifiés Provision passée en cas de moins value latente	25 du mois	05 janvier N + 1

## ANNEXES

			titres au bilan est inférieure à la valeur en Bourse.			
Valeurs à encaisser	FC	Situation des remises/bordereaux de reversement	Contrôle de l'existence et de l'antériorité de ces chèques	Comptes justifiés	Non applicable	31 décembre N
Banques Etablissements financiers	FC	Journaux comptables et relevés bancaires	Contrôle des rapprochements bancaires. Régularisations et relances bancaires si nécessaire Suivi correct	Comptes de banques réconciliés Les états de rapprochement sont joints dans le classeur comptes.	20 du mois M + 1	31 janvier N + 1 10 janvier N + 1 (pour les rapprochements provisoires)
Caisses	FC	Situation des fonds en caisse.	Rapprocher avec les soldes des inventaires physiques. Procéder aux régularisations nécessaires.	Comptes de caisse vérifiés	1er jour du mois suivant	15 janvier N + 1

ANNEXES

Comptes	Service et personnel impliqué	inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Virements internes	FC	Comptes de la balance Générale	Vérifier que le compte est soldé. Le cas échéant, procéder à l'analyse et l'apurement des suspens.	Comptes apurés	20 du mois suivant	31 janvier N + 1

**14. Comptes de résultat**

Comptes	Service et personnel impliqué	inputs	Taches à exécuter	Outputs	Dates limites de réalisation pour le reporting mensuel	Dates limites de réalisation à la clôture annuelle
Contrôles Généraux	CACG	Budget N Réel N	Comparaison budget voté réel Analyse et justification des variations significatives	Tableau de comparaison commenté mettant en relation le budget et le réalisé.	25 du mois	31 décembre N

## ANNEXES

Produit 1 Radioélect ricité	DRCOM /FC	Comptes de produits	S'assurer de l'exhaustivit é de soldes. Passer les provisions complément aires	Comptes de la balance générale mis à jour.	29 du mois	15 janvier N + 1
Produit 2 VSAT	DRCOM /FC	Comptes de produits	S'assurer de l'exhaustivit é de soldes. Passer les provisions complément aires	Comptes de la balance générale mis à jour.	29 du mois	15 janvier N + 1
Produit 3 Maritime et autres	DRCOM /FC	Comptes de produits	S'assurer de l'exhaustivit é de soldes. Passer les provisions complément aires	Comptes de la balance générale mis à jour.	29 du mois	15 janvier N + 1
Produit 4 Aéronefs	DRCOM /FC	Comptes de produits	S'assurer de l'exhaustivit é de soldes. Passer les provisions complément aires	Comptes de la balance générale mis à jour.	29 du mois	15 janvier N + 1
Produits divers	DRCOM /FC	Comptes de produits concernés	Analyse des montants comptabilis és dans ces comptes	Comptes des produits à insérer dans le classeur de contrôle des comptes		15 janvier N + 1
Produits financiers	FC	Comptes de produits concernés	S'assurer de l'exhaustivit é et de la bonne césure des soldes.	Comptes de la balance générale mis à jour.	29 du mois	15 janvier N + 1
Comptes de charges abonnées (eau, électricité etc.)	FC	Comptes de charges concernés	Vérifier l'exhaustivit é et la correcte césure des soldes.	Comptes de charges vérifiés à classer dans le dossier de clôture.	29 du mois	15 janvier N + 1

## ANNEXES

Comptes de charges diverses	FC	Comptes des charges concernés		Détail des charges exceptionnelles à insérer dans le classeur de contrôle des comptes.		15 janvier N + 1
Comptes de salaires et de charges sociales	RH / FC	Comptes de salaires	S'assurer de la conformité salaires et comptabilité de la paie	Comptes de charges vérifiés à classer dans le dossier de clôture.	29 du mois	15 Janvier N + 1
charges financières	FC	Comptes de charges concernés	S'assurer de l'exhaustivité et de la correcte césure des soldes	Comptes de la balance générale à jour.	29 du mois	31 Janvier N + 1

## Bibliographie

### I. Les ouvrages

- 1) BARRY Mamadou (2004), Audit et contrôle interne, Dakar, P.267
- 2) BURLAUD Alain & al (2004), Manuel de gestion, 2<sup>e</sup> édition, Ellipses/AUF, P.1088
- 3) BOUVIER Christian(1990), Audit des achats, éditions d'organisation, Paris, P.238
- 4) CLAUDE ALAZARD et Sabine SEPARI « Contrôle de gestion : manuel et applications » 5<sup>ème</sup> édition DUNOD
- 5) DERRIEN Yann (1991), les techniques de l'audit informatiques, Paris, P.238
- 6) ERIC Tort (2003), Organisation et management des systèmes comptables, DUNOD, Paris, P.270)
- 7) ERSA André (2002), Précis de comptabilité SYSCOA, tome 1, Dakar, P.233
- 8) ERSA André (2002), Précis de comptabilité SYSCOA, tome 2, Dakar, P.246
- 9) FRECHER& al.(2003), Les processus, 1<sup>ère</sup> édition, Afnor, France, P.163
- 10) GIORDANO Michel (1999), Le contrôle interne dans les collectivités locales : évaluation, contrôle, méthode, Paris, P.162)
- 11) GOVOEI Bernard (2007), Précis de comptabilité générale, 2<sup>e</sup> édition, Etudis, Abidjan, P.863
- 12) GRAND Bernard&Verdalle (2006), Audit comptable et financier, Economica, 1999, P.112
- 13) HAMZAOUI Mohamed (2005), Audit, gestion des risques et contrôle interne, Pearson éducation France, Paris, P.243
- 14) HENRY Alain & Monkam-Daverat (2001), Rédiger les procédures de l'entreprise : guide pratique, 3<sup>e</sup> édition, édition d'organisation, Paris, P.184
- 15) IFACI& Price Waterhouse Coopers (2005), Le management des risques de l'entreprise, 1<sup>ère</sup> édition, Editions d'organisation, Paris, P.327
- 16) JENKINS Brian & PINKNEY Anthony (1984), Audit des systèmes et des comptes gérés sur informatique, Publi Union, P.369
- 17) LAMY Jean Paul (1996), L'audit et certification des comptes en milieu informatisé, Editions d'organisation, P.128
- 18) MADERS Henry -Pierre& Masselin Jean Luc (2006), Le contrôle interne des risques, Editions d'organisation, Paris, P.261

- 19) OBERT Robert & Mairesse Marie Pierre (2007), *Comptabilité et audit*, 1<sup>ère</sup> édition, Dunod, Paris, P.569
- 20) OHADA(2006), *Textes de l'OHADA pour le commissaire aux comptes*, P.246
- 21) OHADA(2002), *Traité et actes uniformes commentés et annotés*, P.958
- 22) RENARD Jacques(2002), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 4<sup>e</sup> édition, édition d'organisation, Paris, P.462
- 23) RENARD Jacques(2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6<sup>e</sup> édition, édition d'organisation, Paris, P.479
- 24) RF Comptable (2003), *L'arrêté des comptes, Tome 1, Le contrôle de la balance*, Groupe Revue Fiduciaire, Paris, P.480
- 25) SAMBE Oumar & DIALLO Mamadou Ibra (1999), *Le praticien comptable SYSCOA*, éditions comptables et juridiques, Dakar, p.877
- 26) SAMBE Oumar & DIALLO Mamadou Ibra (2003), *Le praticien*, 3<sup>e</sup> édition, éditions comptables et juridiques, Dakar, p.1060
- 27) SYSCOA(1997), *Guide d'application*, édition Foucher, Paris, P.671
- 28) SYSCOA(1996), *Plan comptable général des entreprises*, Paris, P.831
- 29) UEMOA, *Guide d'application comptable SYSCOA*, édition Foucher
- 30) Wilmots Hans (2002), *Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne*, éditions Standard, Bruxelles, P.319

## II. Les articles

- 31) Degos Jean Guy (2005), *Evaluer l'information comptable pour anticiper la valeur financière des actions*, Revue du Financier, n°156, P.16 :25)
- 32) Tort Eric & Gros Olivier (2005), *le pilotage de la performance de la fonction et des systèmes comptables*, Revue du Financier, n°156, P.45 :52

## III. Les notes de cours

- 33) Tini Hamadou (2008), *Codex Méthodologie de l'audit dans un environnement informatisé*, Dakar, CESAG
- 34) Dieng Moustapha (2008), *Codex Audit et détection des fraudes*, Dakar, CESAG

#### IV. Les mémoires

- 35) DIOP Alima (DESS Audit 17<sup>e</sup> promotion), élaboration du manuel de procédures comptables de la SN HLM
- 36) Alade Patrick Laurent (2007), La conception d'un manuel de procédures comptables comme outil de contrôle interne : Application au cycle trésorerie de la SABS, Dakar, CESAG

#### V. La webographie

- 37) Conseil national des commissaires aux comptes, Textes fondamentaux, <http://cncc.fr>
- 38) GAUSS, information management: <http://gauss.ffi.org>
- 39) GOOGLE : <http://www.google.com>
- 40) Groupe Revue Fiduciaire, la revue d'information au service de la fonction comptable : <http://rf-comptable.grouperf.com>
- 41) IFOP, manuel de procédures, <http://ifop.gouv.fr>
- 42) L'ORGA, rédaction des procédures, <http://organaqsis.com>
- 43) People base, [http://people-base.net/fonctions comptables.htm](http://people-base.net/fonctions_comptables.htm)
- 44) YAICH Abderraouf, Description normative des procédures de contrôle interne de la comptabilité financière, /<http://www.procomptable.com>
- 45) WIKIPEDIA: /[http:// www.wikipédia.com](http://www.wikipédia.com)