



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

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

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

**Promotion 6
(2011-2013)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**AUDIT DES PROCEDURES D'ARRETE DES COMPTES
ET DE DETERMINATION DU RESULTAT FISCAL :
CAS DU CABINET GRANT THORNTON SENEGAL**

Présenté par :

TRAORE Modibo Sabou

Dirigé par :

M. KOUASSI Alexis

Responsable Assurance Qualité,
budget et Contrôle de Gestion du
CESAG

Octobre 2013

Dédicaces

Je dédie ce mémoire à mes parents, ma mère Mama TRAORE et mon père Sabou TRAORE pour tous les sacrifices consentis, leurs prières et leur soutien sans relâche, les mots ne pourront jamais exprimer ma gratitude, puisse Allah leur accorder longue vie et santé ;

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Remerciements

Au terme de ce travail, mes remerciements s'adressent à :

- à mes sœurs Hatta et Séta ainsi qu'à mes frères Ibrahima et Baba entre autres pour leur présence et leur soutien, puisse Allah les bénir ;
- la 6^{ème} promotion de la MPCGF, qui a été ma famille pendant ces deux années d'études, j'aurai sur eux des anecdotes à raconter toute la vie ;
- la communauté mauritanienne du CESAG, on s'est connu ici mais les liens que nous avons tissés nous unirons pour toujours ;
- mes colocataires et frères ivoiriens, burkinabé et nigériens ;
- Monsieur Alexis KOUASSI, Responsable Assurance Qualité, budget et Contrôle de Gestion du CESAG, pour ses conseils et pour avoir accepté de m'encadrer dans ce travail ;
- Monsieur Mamour FALL, comptable chez Grant Thornton pour sa disponibilité et sa précieuse aide ;
- mon parrain Monsieur SIKATIN, Chef du Département Financier et Comptable du CESAG pour ses encouragements et la bonne humeur qu'il a su me transmettre ;
- Monsieur Moussa YAZI, le Chef Département CESAG-BF CCA, pour sa rigueur et sa constance dans le travail bien accompli ;
- tout le personnel de Grant Thornton ;
- tous mes enseignants et au personnel du CESAG ;
- toutes mes connaissances qui j'estime ont toutes contribuées de près ou de loin à la réalisation de ce travail.

Qu'ils reçoivent l'expression de ma profonde gratitude.

Liste des abréviations

AFNOR :	Agence française de normalisation
APIX :	Agence nationale chargée de la promotion des investissements et des grands travaux
AUOHCE:	Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises
CAC :	Commissaire aux comptes
CGI:	Code général des impôts
CI :	Contrôle interne
CICE :	Compagnie internationale de conseil et d'expertise
CM :	Conseil des ministres
CNCA :	Caisse nationale de crédit agricole
COSO:	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
FRAP :	Feuille de révélation et d'analyse des problèmes
GIE :	Groupement d'intérêt économique
GT :	Grant Thornton
IFACI :	Institut français de l'audit et du contrôle interne
IIA:	Institute of internal auditors
IS:	Impôt sur les sociétés
ISA:	International Standards on Auditing
ISO:	International Organization for Standardization
MQ :	Manuel qualité
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
PCG:	Plan comptable général.
PME:	Petite et moyenne entreprise
SCI :	Système de contrôle interne
SDIH :	Société Dakaroise Immobilière et d'Habitation
SNHLM:	Société Nationale des Habitations à Loyer Modéré
UEMOA :	Union économique et monétaire Ouest-africaine

Liste des tableaux et figures

➤ TABLEAUX

Tableau 1 : Ecriture de dotation aux amortissements.....	20
Tableau 2 : Ecriture de cession d'immobilisations.....	20
Tableau 3 : Ecriture d'annulation du stock initial	21
Tableau 4 : Ecriture de constatation du stock final	21
Tableau 5 : Écritures de reclassement des créances	22
Tableau 6 : Ecriture de dotation complémentaire aux provisions sur créances.....	22
Tableau 7 : Ecriture de reprise sur dépréciation des comptes clients	22
Tableau 8 : Ecriture de constatation de la perte sur créance irrécouvrable	23
Tableau 9 : Ecriture de constatation de la reprise sur dépréciation des créances irrécouvrables	23
Tableau 10 : Ecriture de dotation à une provision pour risque et charge	23
Tableau 11 : Ecriture de reprise de provision pour risques et charges	24
Tableau 12 : Ecriture de constatation de l'indemnité de congés à payer	24
Tableau 13 : Ecriture de constatation des charges fiscales et sociales liés aux indemnités de congés	25
Tableau 14 : Ecriture de constatation des charges et produits constatés d'avance.....	26
Tableau 15 : Contrepassement des charges et produits constatés d'avance.....	26
Tableau 16 : Ecriture de constatation des charges à payer	26
Tableau 17 : Ecriture de constatation des produits à recevoir	27

Tableau 18 : Synthèse des étapes de l'audit interne.....	34
Tableau 19 : Outil utilisés par l'auditeur aux différentes phases de sa mission.....	36
Tableau 20 : Tableau d'évaluation de la probabilité de réalisation.....	38
Tableau 21 : Tableau de mesure de la gravité.....	38
Tableau 22 : Tableau récapitulatif des étapes de l'arrêté des comptes chez Grant Thornton.	61
Tableau 23 : Plan de mission de l'audit.....	64
Tableau 24 : Programme de travail de la mission d'audit.....	65
Tableau 25 : Diagramme de réalisation des tâches.....	66
Tableau 26 : Test d'existence des procédures.....	Erreur ! Signet non défini.
Tableau 27 : Tableau d'identification des risques liés au processus d'arrêté comptable....	69
Tableau 28 : Tableau d'identification des risques liés au processus de détermination du résultat fiscal.....	71
Tableau 29 : Tableau d'évaluation de la probabilité d'occurrence des risques.....	75
Tableau 30 : Tableau d'évaluation de l'impact des risques.....	76
Tableau 31 : Tableau d'évaluation de la criticité des risques liés à l'arrêté comptable	76
Tableau 32 : Tableau d'évaluation de la criticité des risques liés à la détermination du résultat fiscal.....	77
Tableau 33 : Tableau de hiérarchisation des risques liés à l'arrêté comptable.....	78
Tableau 34 : Tableau de hiérarchisation des risques liés à la détermination du résultat fiscal.	80
Tableau 35 : Cartographie des risques liés à l'arrêté comptable.....	82

Tableau 36 : Cartographie des risques liés à la détermination du résultat fiscal.....	83
Tableau 37 : Proposition de plans d'action pour l'arrêté comptable.....	85
Tableau 38 : Proposition de plans d'action pour la détermination du résultat fiscal.	87
Tableau 39 : FRAP relative au calendrier de clôture.....	89
Tableau 40 : FRAP relative au contenu des éléments du dossier de clôture.....	90
Tableau 41 : FRAP relative au respect du planning de clôture.....	91
Tableau 42 : FRAP relative à la conservation des données numériques.....	91
Tableau 43 : FRAP relative à l'évaluation des créances.....	92

➤ **LISTE DES FIGURES**

Figure 1 : Perception de l'externalisation chez la communauté des managers.	9
Figure 2 : Matrice des risques.....	39
Figure 3 : Modèle d'analyse.....	41
Figure 4 : Processus comptable chez Grant Thornton.....	59

Liste des annexes

Annexe 1 : Tableau de détermination du résultat fiscal	100
Annexe 2 : Questionnaire de contrôle interne.	106
Annexe 3 : Questionnaire d'évaluation de la gravité des risques liés à l'arrêté des comptes.	108
Annexe 4 : Questionnaire d'évaluation de la probabilité de survenance des risques liés à l'arrêté comptable.	110
Annexe 5 : Questionnaire d'évaluation de la gravité des risques liés à la détermination du résultat fiscal.	112
Annexe 6 : Questionnaire d'évaluation de la probabilité de survenance des risques liés à l'arrêté comptable.	114

RESAG - BIBLIOTHEQUE

Table des matières

Dédicaces.....	i
Remerciements	ii
Liste des abréviations	iii
Liste des tableaux et figures	iv
Liste des annexes	vii
Table des matières	viii
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.....	6
Chapitre 1 : Processus d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal dans le cadre d'une fonction comptable externalisée	8
1.1. Contexte de l'externalisation.....	8
1.2. Externalisation de la fonction comptable.....	10
1.2.1. Facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable.....	10
1.2.2. Présentation des processus comptables.....	13
1.2.3. Rôle des acteurs dans un processus comptable externalisé.	13
1.2.3.1. L'entreprise externalisatrice et son rôle.....	13
1.2.3.2. Le prestataire et son rôle.....	14
1.3. Présentation des procédures.....	15
1.3.1. L'organisation comptable générale.....	15
1.3.1.1. Objectifs de l'organisation.....	15
1.3.1.2. Cadre légal et réglementaire.	15
1.3.2. Dispositif de contrôle interne comptable.....	16
1.3.3. Présentation des procédures.....	17
1.3.3.1. Les procédures d'arrêté comptable.....	18
1.3.3.2. Les procédures de détermination du résultat fiscal.....	27
Chapitre 2 : Audit des procédures d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal réalisées par un cabinet.....	30
2.1. Méthodologie de l'audit des procédures.....	31
2.2. Approche de l'audit basé sur les risques.....	31
2.2.1. Démarche de l'audit.....	32
2.2.2. Evaluation du contrôle interne.....	33

Phase de conclusion.....	33
2.3. Les méthodes d'évaluation des risques.....	37
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude.....	40
3.1. Modèle d'analyse.....	40
3.2. Outils de collecte des données.....	42
3.2.1. L'entretien.....	42
3.2.2. L'analyse documentaire.....	42
3.2.3. L'observation.....	43
3.2.4. Les outils informatiques.....	43
3.2.5. Liste de contrôle.....	43
3.3. Outils d'évaluation des résultats.....	43
3.3.1. La matrice des risques.....	44
3.3.2. Le tableau de hiérarchisation des risques.....	44
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE.....	46
Chapitre 4 : Présentation du cabinet.....	48
4.1. Grant Thornton au Sénégal.....	48
4.2. Missions.....	49
4.2.1. Missions d'audit.....	49
4.2.2. Missions de conseil.....	49
4.2.3. Missions d'assistance à la préparation de dossiers de demande de concours financiers ou d'agréments fiscaux.....	50
4.2.4. Mission d'assistance comptable et d'agence fiduciaire.....	50
4.3. Secteurs d'activité.....	50
4.4. Organisation.....	51
4.4.1. Collaborateurs.....	51
4.4.2. Système d'informations.....	51
4.4.3. Présentation du service d'assistance comptable.....	52
4.5. Charte qualité.....	52
Chapitre 5 : L'arrêté des comptes et la détermination du résultat fiscal à Grant Thornton.....	54
5.1. Cadre général des travaux.....	54
5.1.1. L'arrêté annuel des comptes.....	54
5.1.1.1. Cadre juridique.....	54

5.1.1.2. Respect des principes comptables.....	55
5.1.2. Détermination du résultat fiscal.....	56
5.1.2.1. Nature des revenus imposables.....	56
5.1.2.2. Bénéfice imposable.....	57
5.1.2.3. Notion d'IMF.....	57
5.2. Organisation des travaux au sein du cabinet.....	57
5.2.1. Organisation des travaux d'arrêté comptable.....	58
5.2.2. Détermination du résultat fiscal.....	62
Chapitre 6 : Evaluation des procédures et recommandations.....	63
6.1. Plan de mission et programme de travail.....	64
6.1.1. Plan de mission de l'audit Evaluation.....	64
6.1.2. Programme de vérification.....	65
6.2. Evaluation des procédures.....	67
6.2.1. Tests d'existence.....	67
6.2.2. Evaluation préliminaire des procédures et tests de permanence.....	68
6.2.2.1. Identification des risques liés aux procédures d'arrêté comptable.....	68
6.2.2.2. Identification des risques liés aux procédures de détermination du résultat fiscal.....	71
6.3. Evaluation des risques opérationnels liés aux procédures d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal.....	74
6.3.1. Evaluation de la probabilité d'occurrence des risques.....	74
6.3.2. Evaluation du degré de gravité des risques.....	75
6.3.3. Présentation des résultats de l'évaluation des risques.....	76
6.3.4. Hiérarchisation des risques.....	78
6.3.5. Matrices de criticité.....	81
6.4. Plans d'action.....	85
6.5. FRAP et formulation des recommandations.....	89
6.5.2.1. Recommandations à l'endroit de la direction générale.....	92
6.5.2.2. Recommandations à l'endroit des responsables de missions comptables. 93	
6.5.2.3. Recommandations relatives aux processus en amont.....	93
6.5.2.4. Recommandations relatives à la perte des données numériques.....	93
6.5.2.5. Recommandations relatives aux créances.....	93

6.5.2.6. Recommandations quant à la vérification des travaux.....	94
6.5.2.7. Recommandations relatives au calcul du résultat fiscal.....	94
CONCLUSION GENERALE	96
ANNEXES	99
BIBLIOGRAPHIE	116

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

De nombreuses organisations optent pour une externalisation partielle de leurs fonctions. Parmi les fonctions pour lesquelles elles y ont le plus recours figure la comptabilité. Pour ce faire, elles font appel aux cabinets d'expertise comptable. La décision d'externalisation peut s'expliquer par de nombreux facteurs : stratégiques, organisationnels, financiers ou opérationnels (Barthélémy (2001)).

S'il apparaît que les facteurs stratégiques et organisationnels relèvent d'une volonté des dirigeants et ne sont pas aisément justifiables, il n'en est pas de même pour les facteurs financiers et opérationnels.

Selon Barthélémy (2001), les facteurs financiers justifient le besoin pour l'entité d'optimiser ses ressources financières grâce à une meilleure maîtrise des coûts et à la transformation des charges fixes en charges variables.

Les facteurs opérationnels quant à eux traduisent la volonté de l'entité d'améliorer la performance de son système d'information comptable et financier, de se conformer à la réglementation comptable, fiscale et sociale et de respecter les délais de production de ses documents (JMAL et HALIOUI ; 2011 :11).

En effet l'environnement dans lequel évoluent aujourd'hui les entreprises a connu de profondes évolutions. Les multiples partenaires de plus en plus intéressés dans sa gestion ajoutée à la nécessité de connaître l'état exact du patrimoine dans l'optique d'une prise de décision, amènent la loi à imposer une communication régulière des informations financières concernant l'entreprise. Cette régularité de communication le plus souvent annuelle entraîne l'entreprise chaque année à s'engager dans un processus complexe et délicat aboutissant à la présentation de sa situation financière, il s'agit du processus d'arrêté comptable. A l'arrêté comptable fera suite le processus de détermination du résultat fiscal pour tenir comptes des obligations fiscales : déclarations fiscales et liquidation de l'impôt sur les sociétés (IS).

Comme tout processus, l'arrêté des comptes et la détermination du résultat fiscal nécessiteront pour s'assurer de la réussite des travaux une appropriation des processus et une maîtrise des risques qui y sont liés.

Dans le cadre de l'externalisation de la comptabilité, cette responsabilité de communication d'informations comptables et fiscales qui pèse sur les entreprises sera transférée aux cabinets prestataires qui seront ainsi chargés de mener de bout en bout les processus conduisant à la clôture des comptes et la détermination du résultat fiscal.

Ces cabinets spécialisés disposent en effet de l'expertise nécessaire à l'accomplissement de ces missions.

Grant Thornton est un cabinet d'expertise comptable de la place, il assure régulièrement la tenue de la comptabilité pour de nombreuses entreprises au Sénégal évoluant dans de nombreux secteurs.

Conformément aux obligations légales et contractuelles en vigueur, il se doit de réaliser la clôture annuelle des comptes à la fin de chaque exercice comptable. Malgré une grande diversité dans son portefeuille client, il ressort tout de même quelques grandes étapes du processus qui doivent obligatoirement être menées pour s'assurer la réussite de la clôture.

La tendance actuelle étant vers le « Fast-close » qui n'est autre que la combinaison de la rapidité et de la qualité de la production et de la communication des informations comptables et financières (SANDRIN : 2012), le principal obstacle à sa réalisation réside dans la difficile alliance entre le besoin de qualité des informations nécessitant le respect d'une démarche rigoureuse et l'exigence de la réduction des délais de production.

Il peut se traduire par :

- la difficulté de remettre en cause les processus déjà existants ;
- l'absence d'un planning d'opérations faisant ressortir les priorités ;
- la dépendance entre les différents services intervenants dans la production ;
- une mauvaise interprétation des règles comptables et fiscales en vigueur.

Ayant ainsi pour conséquences :

- la présentation de comptes erronés et le refus de certification de ces derniers par le commissaire aux comptes ;
- la publication des informations après les délais légaux ;
- le gaspillage de ressources.

Pour faire face à ces obstacles, les solutions proposées sont :

- la refonte des processus afin de prendre en compte les nouvelles exigences ;
- le respect strict d'un planning d'opérations ;
- la mise en place d'un système intégré permettant la communication entre les acteurs ;
- le recours à des experts en interne ou en externe ;
- l'examen de tout le processus afin de déceler les points forts à confirmer et les points faibles en vue de faire des recommandations pour l'optimisation.

Des solutions proposées, la dernière nous semble la plus pertinente. Elle nous permet en effet de faire un état des lieux du processus tel que réalisé en décelant ses forces et faiblesses et ainsi de formuler des recommandations adaptées qui porteront sur les activités, l'organisation et les objectifs du processus.

Ainsi, la question à laquelle nous tenterons de répondre sera formulée comme suit : Comment s'assurer de la fiabilité des informations contenues dans les états financiers et les déclarations fiscales annuelles produites par le service comptable du cabinet ?

De manière plus spécifique nous répondrons aux questions :

- Quelles sont les variables à maîtriser pour aboutir à des comptes fiables dans les délais ?
- Comment évaluer le degré de performance de la procédure d'arrêté (référentiel et indicateurs de mesure) ?
- Quels sont les points de vigilance lors du retraitement fiscal du résultat comptable ?

La recherche des réponses à ces questions a motivé le choix de notre thème : « Audit des procédures d'arrêté des comptes et de détermination du résultat fiscal : cas du cabinet Grant Thornton. »

L'objectif principal de nos travaux sera de répertorier les étapes clés du processus et de fournir des recommandations pour pouvoir optimiser la performance du service d'assistance comptable du cabinet.

Les objectifs spécifiques seront alors :

- identifier les risques à maîtriser pour réussir l'arrêté des comptes ;
- évaluer le degré de maîtrise de ces risques ;
- proposer si nécessaires des recommandations afin de pallier les manquements ;
- optimiser la gestion fiscale et minimiser les risques de contentieux.

L'intérêt de cette étude sera pour les deux parties :

- pour Grant Thornton, ces travaux lui permettront d'avoir une vision d'ensemble des processus concernés tels que réalisés actuellement ainsi qu'un aperçu des principales faiblesses pour lesquelles des recommandations seront formulées. Ils contribueront ainsi à l'amélioration de la performance du service;
- pour nous-mêmes, en plus de nous permettre de mettre en pratique nos compétences cette étude nous permettra d'avoir la maîtrise du processus d'arrêté des comptes et de ressortir avec un modèle propre qui pourra être adapté à de nombreuses situations.

Notre travail s'articulera autour de 2 parties.

La première sera le cadre théorique de l'étude, elle traitera des principales étapes du processus ainsi que des points de vigilances et risques dont il faudra tenir compte. Le modèle d'analyse y sera également présenté.

La seconde constituera le volet pratique et elle comprendra une présentation du cabinet Grant Thornton Sénégal ainsi qu'une confrontation entre la pratique et le processus modélisé. Des recommandations seront formulées au vue des écarts décelés.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

La multiplicité des partenaires ayant des intérêts au sein des entreprises a poussé la loi à établir des règles strictes quant à la communication régulière des informations financières concernant ces dernières. Cette communication vise ainsi à fournir aux différentes parties prenantes diverses informations concernant la performance de l'entreprise, sa solvabilité et également sa vulnérabilité face aux événements se produisant dans son environnement.

Ces informations financières sont publiées de façon annuelle dans les états financiers, eux-mêmes étant l'aboutissement d'un processus complexe appelé arrêté des comptes.

L'entreprise moderne se doit de maîtriser ce processus sur toutes ses étapes afin de garantir de la fiabilité et de la pertinence des informations qui seront communiquées. Ne disposant pas toujours de l'expertise nécessaire pour réaliser leurs activités comptables ou par souci d'efficience opérationnelle, les entreprises ont très souvent recours à des prestataires externes, la responsabilité de la maîtrise du processus leur sera alors transférée. C'est dans ce cadre que nous allons dans le premier chapitre présenter le cadre de l'externalisation de la fonction comptable, notamment les facteurs motivant le recours à l'externalisation ainsi que les étapes de l'arrêté à observer par le prestataire. Le deuxième chapitre sera quant à lui axé sur la méthode d'évaluation de ce processus à travers l'audit, les approches méthodologiques ainsi que les outils auxquels on pourrait avoir recours y seront présentés. Et dans le troisième chapitre, il s'agira d'établir la démarche que nous allons adopter dans la réalisation de l'audit ainsi que les outils auxquels nous aurons recours.

Chapitre 1 : Processus d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal dans le cadre d'une fonction comptable externalisée

Dans la recherche de l'amélioration continue de leurs performances, les entreprises ont tendance à se recentrer sur les activités à forte valeur ajoutée, celles qui constituent pour la plupart de ces entreprises « le cœur de leur métier ». Elles auront alors recours à des prestataires extérieurs afin d'assurer l'exécution des activités des processus support, c'est le cas de la fonction comptable pour laquelle les entreprises ne disposent pas toujours de l'expertise et des ressources internes nécessaires pour la réaliser convenablement.

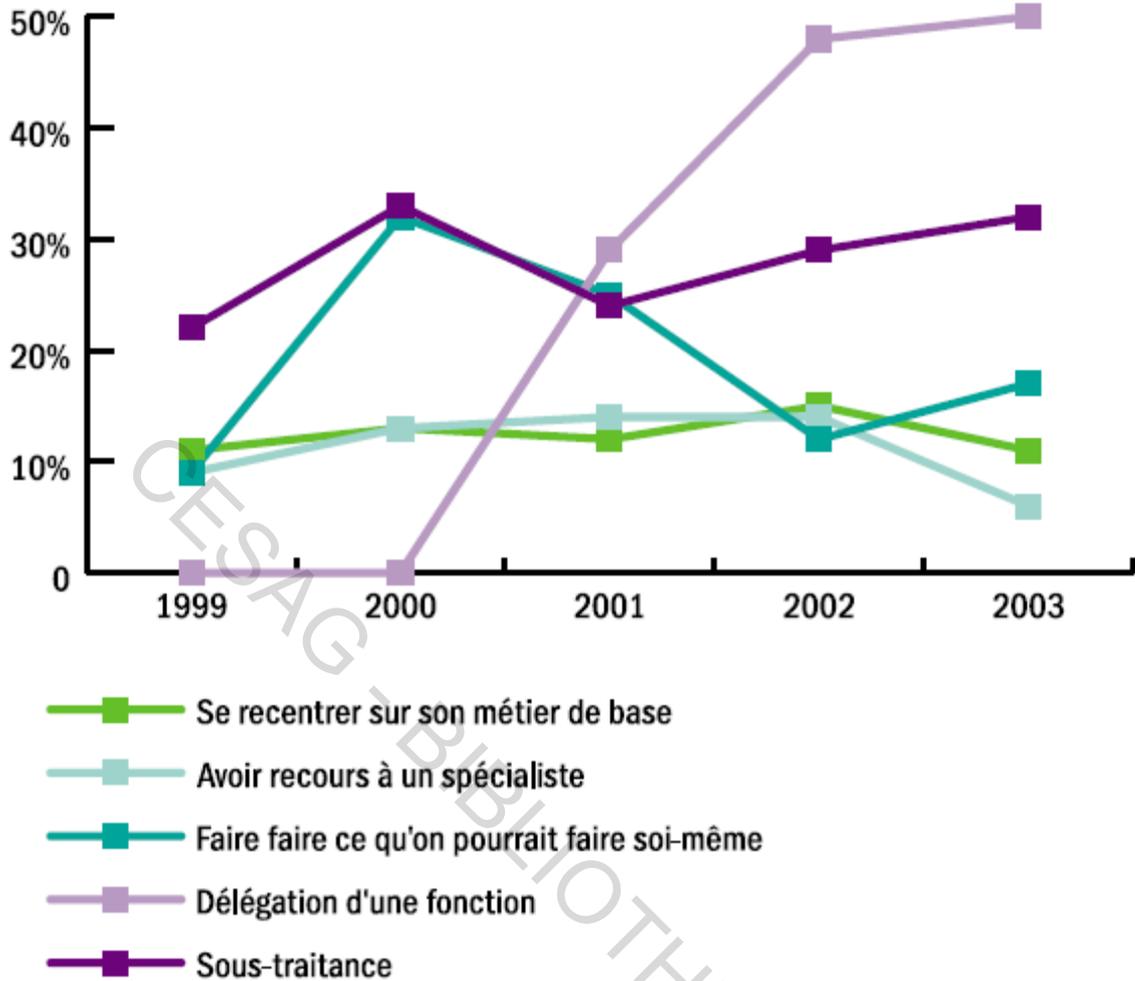
Afin de mieux comprendre le contexte de l'externalisation ainsi que son impact sur la performance globale, il conviendra de définir certains concepts fondamentaux.

Nous présenterons dans un premier temps la notion d'externalisation puis les avantages et limites de cette pratique dans le cadre de la fonction comptable.

1.1. Contexte de l'externalisation.

L'externalisation bien qu'étant un phénomène contemporain est encore mal connu, en effet le baromètre Outsourcing 2003 révèle que même au sein de la communauté des managers, il existe une diversité d'interprétation de ce concept.

Figure 1 : Perception de l'externalisation chez la communauté des managers.



Source: Ernst & Young (2003).

Selon Porter(1986) « externaliser c'est abandonner une partie de la valeur ajoutée de l'entreprise pour plus de marge, de qualité, de réactivité, de moyens, des investissements et une meilleure concentration des savoirs faire sur les processus constituant le cœur de son avantage stratégique ».

Cette définition fait ressortir le caractère décisionnel de l'externalisation, en effet, cette décision résulte d'un arbitrage entre l'avantage d'exercer une activité secondaire en interne et l'avantage qu'on aurait si on la confiait à un prestataire externe et que les ressources qui y étaient consacrées sont réallouées à la réalisation des processus métiers.

Selon Barthelemy (2004), « l'externalisation est le fait de confier une activité et son management à un fournisseur ou à un prestataire extérieur plutôt que la réaliser en interne ».

Cette définition suppose que l'activité externalisée était au préalable réalisée en interne.

Une synthèse des deux définitions nous laisse comprendre que l'externalisation est le fait de confier la totalité d'une activité réalisée en interne à un prestataire externe en vue d'améliorer la performance globale de l'organisation.

1.2. Externalisation de la fonction comptable.

Il conviendra tout d'abord de définir certaines notions. Par la suite, nous présenterons les théories justifiant l'externalisation de la fonction comptable ainsi que le rôle des acteurs concernés.

1.2.1. Facteurs explicatifs de l'externalisation de la fonction comptable.

Les raisons qui ont souvent été avancées comme explications de la stratégie d'externalisation de la fonction comptable sont relatives à la taille du service qui mobilise des ressources importantes et les détourne des enjeux stratégiques, aux marges de manœuvres financières réduites par une potentielle réduction des coûts et à la recherche d'une amélioration de la qualité des prestations en recourant à des cabinets d'expertise comptable.

En parallèle, l'amélioration des outils informatiques et le développement des outils internet ont joué un rôle non négligeable dans le développement de ce marché spécifique de l'externalisation de la fonction comptable en facilitant le processus de transfert des données comptables et financières entre l'entreprise et le prestataire et la consultation en ligne des données.

De nombreuses théories tentent de justifier le recours à l'externalisation de la fonction comptable :

➤ la théorie des coûts de transaction

Selon Williamson (1985), il existe 3 façons d'organiser une activité :

- la réaliser soi-même (structure de gouvernance « firme ») ;
- la confier au marché (structure de gouvernance « marché ») ;
- la faire réaliser par un prestataire avec qui on entretient une relation durable et étroite (structure de gouvernance « hybride »).

Ainsi, le recours à une des formes organisationnelles doit permettre de minimiser les coûts de production et de transaction.

Selon Coeurderoy et Quélin, (1997), pour déterminer la forme d'organisation adéquate sur la base de l'optimisation des coûts de transaction, les trois attributs des transactions proposés dans les travaux de Williamson sont à prendre en compte : la spécificité des actifs, la fréquence des transactions et l'incertitude.

- o La spécificité des actifs

Un actif est dit spécifique lorsqu'il a été spécialement conçu ou adapté pour la réalisation d'une activité particulière.

Le principe général est que plus les actifs utilisés pour réaliser une activité sont spécifiques, plus il est conseillé de réaliser cette activité en interne (Barthelemy, 2004 :77).

En matière de coûts de transaction, on peut interpréter ainsi : « Lorsque le niveau de spécificité des actifs est faible, il existe de nombreux fournisseurs sur le marché. Les entreprises peuvent donc externaliser sans craindre l'opportunisme éventuel de leur fournisseur car il peut être facilement remplacé. En outre, les coûts de transaction nécessaires à la gestion de la relation sont faibles.» (Barthelemy, 2004 :77).

- o L'incertitude

Elle peut être liée à la difficulté de prévoir les comportements futurs du fournisseur/prestataire ou à la difficulté de prévoir l'évolution de l'environnement.

La logique de la théorie veut que le niveau d'incertitude élevé nécessite des révisions du contrat de prestation, d'où l'augmentation des coûts de transaction liés à ces révisions, il serait alors plus judicieux de réaliser l'activité en interne afin de réduire ces coûts de transaction.

○ La fréquence

On distingue trois degrés de fréquence : les transactions uniques, les transactions occasionnelles et les transactions récurrentes.

Moins les tâches sont répétitives et plus elles sont complexes, moins il est recommandé de les réaliser en interne. On aura alors recours à un prestataire extérieur du fait de la technicité de l'opération et par souci d'économie afin de ne pas mobiliser des ressources importantes pour une opération dont la survenance n'est qu'exceptionnelle.

➤ **La théorie des ressources.**

L'objectif de la théorie des ressources est de déterminer les facteurs qui sous-tendent l'avantage concurrentiel des entreprises, ainsi elle permet de démontrer que le recours à l'externalisation peut être un moyen d'optimiser l'utilisation des ressources de l'entreprise afin de se consacrer à la réalisation des processus métier et de déléguer la réalisation des autres activités à des prestataires extérieurs dès lors que leur compétence en la matière s'avère supérieure à celle dont on dispose. Son principe est que : « Les différences de performance entre les entreprises d'une même industrie peuvent être expliquées par des différences en matière de ressources et de compétences. » (Barthelemy ; 2004 : 82).

Ces ressources et compétences alors qualifiées de stratégiques devront réunir les caractéristiques suivantes :

- la valeur : la valeur se mesure par la capacité à permettre d'exploiter une opportunité ou de neutraliser une menace de l'environnement ;
- la rareté : la ressource ou la compétence ne doit pas être détenue par un grand nombre d'entreprises ;
- l'imitabilité imparfaite : la ressource ou la compétence ne doivent pas être facile à reproduire pour les concurrents ;
- la substituabilité imparfaite : il ne doit pas y avoir de ressources ou compétences substituables à celles de l'entreprise.

1.2.2. Présentation des processus comptables.

Le processus comptable comporte des opérations quotidiennes (enregistrement des transactions effectuées par l'entreprise au journal) et des travaux annuels (établir le bilan de clôture et le compte de résultat).

Du fait même de sa nature non créatrice de valeur, le processus comptable appartient à la famille des processus support.

On peut distinguer 3 catégories de processus comptables :

- les processus de gestion comptables en liaison avec l'amont : comptabilité fournisseurs, comptabilité clients, comptabilité des immobilisations, comptabilité de trésorerie/financement, comptabilité de paie et notes de frais ;
- les processus de production de l'information : reporting, comptes consolidés, production des comptes sociaux et des déclarations fiscales ;
- les processus dits « de pilotage » : management de l'organisation, des ressources et du système d'information, pilotage des arrêtés comptables, normes et méthodes comptables. Adam (2011).

1.2.3. Rôle des acteurs dans un processus comptable externalisé.

L'externalisation de la comptabilité étant une décision à laquelle fait suite un contrat de prestation, nous distinguons alors deux parties dans le cadre de l'externalisation de la fonction comptable.

1.2.3.1. L'entreprise externalisatrice et son rôle.

C'est du management de l'entreprise qu'émane la décision d'externalisation. Cela suppose au préalable une analyse stratégique des avantages et inconvénients liés à une externalisation.

L'entreprise externalisatrice aura alors pour rôle :

- de prendre la décision d'externalisation ;
- d'en définir la forme adéquate ;
- de spécifier au prestataire les conditions d'exécution de la prestation ;

- de fournir au prestataire les moyens d'exécuter la prestation selon les termes du contrat.

1.2.3.2. Le prestataire et son rôle.

Le prestataire dans le cadre d'une comptabilité externalisée doit être un professionnel reconnu de la comptabilité.

Selon le règlement N°01/2009/CM/UEMOA, on entend par professionnels comptables : « l'ensemble des personnes physiques ou morales installées dans un Etat membre de l'Union inscrites au tableau de l'ordre et qui exercent la profession comptable ».

On entend par là les personnes physiques expert-comptable ou comptables agréés et les personnes morales constituées sous la forme de sociétés d'expertise comptable ou de comptable agréés.

Selon la directive N°02/97/CM/UEMOA, Article 5 : Est expert-comptable, au sens de la présente directive, celui, inscrit au Tableau, fait profession habituelle de réviser et d'apprécier les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail. Il est également habilité à attester la régularité et la sincérité des états financiers de synthèse requis des entreprises par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur.

L'expert-comptable peut aussi tenir, organiser les comptabilités et analyser, par les procédés de la technique comptable, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs aspects économique, informatique, juridique et financier.

Article 10 : Est comptable agréé, au sens de la présente directive, celui qui fait profession habituelle de tenir, ouvrir, surveiller, centraliser, arrêter et, dans l'exercice de ces missions, redresser les comptabilités des entreprises et organismes auxquels il n'est pas lié par un contrat de travail.

Le comptable agréé est habilité à attester la régularité et la sincérité des états financiers de synthèse des entreprises et organismes dont il arrête la comptabilité.

En résumé, le prestataire peut être :

- un expert-comptable personne physique ;
- une société d'expertise comptable ;
- un comptable agréé ;
- une société de comptable agréé.

1.3. Présentation des procédures.

L'étude des procédures comptables ne peut se faire sans au préalable aborder la notion de l'organisation comptable au sein des entreprises et le rôle de la comptabilité dans le dispositif de contrôle interne.

1.3.1. L'organisation comptable générale.

L'organisation comptable est l'ensemble des procédures administratives et comptables mises en place dans l'entreprise ou au sein du cabinet.

Selon l'article 14 de l'AUOHCE, elle 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 et d'instrument de preuve, d'information des tiers et de gestion.

1.3.1.1. Objectifs de l'organisation.

L'organisation comptable doit assurer :

- un enregistrement exhaustif, au jour le jour, et sans retard des informations de base ;
- le traitement en temps opportun des données enregistrées ;
- la mise à la disposition des utilisateurs des documents requis dans les délais légaux fixés pour leur délivrance (Article 15, 1997).

1.3.1.2. Cadre légal et réglementaire.

Selon l'article 19 (1997) de l'AUOHCE, les livres comptables et autres supports dont la tenue est obligatoire sont :

- le livre-journal, dans lequel sont inscrits les mouvements de l'exercice enregistrés en comptabilité, dans les conditions exposées au paragraphe 4 de l'article 17;
- le grand livre, constitué par l'ensemble des comptes de l'entreprise, où sont reportés ou inscrits simultanément au journal, compte par compte, les différents mouvements de l'exercice ;
- la balance générale des comptes, état récapitulatif faisant apparaître, à la clôture de l'exercice, pour chaque compte, le solde débiteur ou le solde créditeur, à l'ouverture de l'exercice, le cumul depuis l'ouverture de l'exercice des mouvements débiteurs et le cumul des mouvements créditeurs, le solde débiteur ou le solde créditeur, à la date considérée ;
- le livre d'inventaire, sur lequel sont transcrits le Bilan et le Compte de résultat de chaque exercice, ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.

Selon l'article 8 (1997) de l'AUOHCE, toute entreprise a obligation de produire totalement ou partiellement des états financiers annuels.

« Les états financiers annuels comprennent le Bilan, le Compte de résultat, le Tableau financier des ressources et des emplois, ainsi que l'État annexé ».

Ils forment un tout indissociable et décrivent de façon régulière et sincère les événements, opérations et situations de l'exercice pour donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

1.3.2. Dispositif de contrôle interne comptable.

Selon le COSO, « Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par l'organe de direction (c'est-à-dire le Conseil d'Administration), les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- réalisation et optimisation des opérations ;
- fiabilité des informations financières ;
- respect des lois et réglementations en vigueur ».

Le contrôle interne comptable est donc l'ensemble des dispositifs, organisés, formalisés et permanents, choisis par l'encadrement, mis en œuvre par les responsables de tous niveaux

pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités; ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation de l'objectif de qualité comptable.

L'objectif de qualité comptable permettra à l'entité de s'assurer de :

- la réalisation et l'optimisation des opérations ;
- la protection des actifs et des ressources financières ;
- la fiabilité des informations comptables et financières ;
- la conformité aux lois et règlements ;
- la qualité des prestations ;
- la protection juridique des agents.

Il s'agit donc d'un dispositif organisé, formalisé, permanent et propre à permettre à chaque entité d'atteindre ses objectifs, qui dépasse les contrôles ponctuels et qui est inhérent au rôle de pilotage du responsable de l'entité.

En tant que tel, le contrôle interne ne s'identifie pas au contrôle, il fait plutôt référence au sens anglais du mot « control » qui renvoie à la notion de maîtrise. Le contrôle interne bien que n'étant pas un contrôle en lui-même inclut des contrôles.

Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'Administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs.

Dans la norme 2120.A1, les normes professionnelles définissent ainsi les aspects sur lesquels doit porter l'évaluation du contrôle interne et qui sont donc autant d'objectifs à atteindre :

- fiabilité et intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- efficacité et efficience des opérations ;
- protection du patrimoine ;
- respect des lois, règlements et contrats.

1.3.3. Présentation des procédures.

L'article 16, alinéa 1 du règlement de l'UEMOA relatif au droit comptable stipule que « toute entreprise est tenue d'élaborer un manuel de procédures qui permet de garantir la

fiabilité, la comparabilité des informations ». Toute entreprise a donc l'obligation de formaliser ses procédures sous forme d'un document appelé « manuel de procédures » qui décrira de manière séquentielle et détaillée la manière dont doivent être exécutées les tâches.

Dans notre cas, nous nous intéresserons particulièrement aux procédures d'arrêté comptable et à celles de la détermination du résultat fiscal.

1.3.3.1. Les procédures d'arrêté comptable.

L'entreprise a l'obligation légale d'arrêter périodiquement ses comptes. Cette opération est généralement annuelle (12 mois) mais les services comptables ont aussi recours à des arrêts périodiques le plus souvent trimestriels afin de faciliter l'opération d'arrêté annuelle. Mais quoiqu'il en soit, la clôture obéit à une démarche formelle.

Selon Apothéloz & al. (2007), les étapes courantes de la clôture des comptes sont :

- la construction d'un tableau de clôture ;
- l'arrêt des comptes du grand livre ;
- et l'établissement des états financiers.

a) La construction d'un tableau de clôture.

Après enregistrement des opérations de la période, on aboutit à une balance périodique dite « avant inventaire ». Celle –ci reprend l'ensemble des opérations comptabilisées au cours de la période et présente l'ensemble des comptes de bilan et de gestion.

C'est à partir de cette balance que les travaux d'inventaire seront réalisés, ces derniers concernent :

- les immobilisations : le comptable doit passer les écritures d'amortissement, de dépréciation et de cession des immobilisations de l'entreprise ;
- l'évaluation des stocks ;
- la dépréciation de certains actifs en particulier les créances ;
- les provisions pour risques et charges ;
- les provisions pour congés payés et les provisions pour retraites ;
- les ajustements des comptes de trésorerie ;

- et les opérations de régularisation des actifs et passifs.

On aura alors un tableau de clôture qui prend en compte les derniers ajustements et donne une première vision générale des comptes de l'entreprise.

- b) La clôture du grand livre.

Une fois le contrôle de la balance réalisé, il faudra arrêter les comptes proprement dits. Cette opération consiste dans un premier temps à débiter les comptes de gestion crédités par le débit du compte de résultat et à créditer les comptes de gestion débités par le débit du compte de résultat, et ensuite à transférer l'ensemble des soldes des comptes de bilan et de résultat vers le bilan final.

- c) Les états financiers.

Les états financiers sont définis dans les articles l'AUOHCE :

- article 26 : Le Système normal comporte l'établissement 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 Système comptable OHADA. Il comporte aussi l'établissement d'un État supplémentaire statistique.
- article 27. Le Système allégé comporte l'établissement du Bilan, du Compte de résultat de l'exercice et de l'Etat annexé, simplifiés dans les conditions définies par le Système comptable OHADA.

Conformément aux dispositions légales en vigueur, les états financiers seront établis et présenteront chacun un aspect particulier des comptes de l'entreprise en faisant ressortir des soldes intermédiaires utiles à l'analyse et à la prise de décision.

Selon Sambe & al, (2003 :68), la balance d'inventaire sert à la détermination des résultats et à l'établissement des états financiers.

Une synthèse des étapes à respecter est donc proposée ainsi :

- établissement de la balance avant inventaire ;
- pratique de l'inventaire extracomptable (ou physique) des éléments du patrimoine ;

- passation des écritures de régularisation ;
- établissement de la balance après régularisation ;
- passation des écritures de détermination du résultat ;
- dressage de la balance après inventaire ;
- présentation des états financiers de synthèse (Gouadain & al, 2002 :218 ; Ersa, 2010 :5).

➤ Traitement des immobilisations.

Sur la base du plan d'amortissement, la dotation périodique sera déterminée. En fin d'exercice, l'écriture à passer sera la suivante :

Tableau 1 : Ecriture de dotation aux amortissements.

N° de compte		Débit	Crédit
681	Dotation aux amortissements		
28	Amortissement des immobilisations		

Lorsque, suite au test de dépréciation à la clôture, la valeur actuelle d'une immobilisation en cours d'amortissement est significativement inférieure à sa valeur nette comptable, une dépréciation est comptabilisée pour la ramener à cette valeur actuelle, et la base amortissable de l'immobilisation est modifiée pour l'exercice suivant. Le plan d'amortissement de l'actif déprécié est, en conséquence, révisé de façon prospective (PCG art. 322-5-3).

Tableau 2 : Ecriture de cession d'immobilisations

N° de compte		Débit	Crédit
28	Amortissement des immobilisations		
81	Valeur comptable d'élément d'actif cédé		
2	Valeur de l'actif immobilisé		

➤ Traitement des comptes de stocks

A la fin de chaque exercice comptable, l'entreprise doit procéder au recensement de l'ensemble des éléments en stocks. C'est l'opération qui se nomme inventaire physique des stocks. Cet inventaire extracomptable nous permet donc d'obtenir l'état des stocks.

En fin d'exercice, le traitement des stocks peut se présenter en 2 étapes :

- l'annulation du stock initial et de ses dépréciations. Lorsque l'entreprise est en inventaire intermittent cette écriture doit constater la sortie du stock initialement présent en début d'exercice.
- la constatation du stock final et de ses éventuelles dépréciations.

Tableau 3 : Ecriture d'annulation du stock initial

N° de compte		Débit	Crédit
603	Variation de stock		
3	Stock initial		
39	Dépréciation des stocks		
7	Reprise sur dépréciation de stocks		

Tableau 4 : Ecriture de constatation du stock final

N° de compte		Débit	Crédit
3	Stock final		
603	Variation de stock		
69	Dotation aux provisions sur stock		
39	Dépréciation des stocks		

➤ Traitement des créances

Selon le principe de prudence, en fin d'exercice, on doit procéder à une analyse des comptes de créances en vue de reclasser celles dont le risque de non-recouvrement est élevé. Les écritures à passer sont donc les suivantes :

Tableau 5 : Écritures de reclassement des créances

N° de compte		Débit	Crédit
416	Clients douteux		
411	Clients		

Suivant la situation préexistante depuis la clôture de N-1, 3 schémas sont alors constatés

- dépréciation N > dépréciation N-1 → dépréciation complémentaire
- dépréciation N < dépréciation N-1 → reprise sur dépréciation

Tableau 6 : Ecriture de dotation complémentaire aux provisions sur créances

N° de compte		Débit	Crédit
691	Dotation aux provisions d'exploitation		
4912	Dépréciation des comptes de clients douteux (Si dépréciation N > dépréciation N-1)		

Tableau 7 : Ecriture de reprise sur dépréciation des comptes clients

N° de compte		Débit	Crédit
691	Dépréciation des comptes de clients douteux		
7911	Reprise sur dépréciations des créances (Si dépréciation N < dépréciation N-1)		

- La créance est devenue irrécouvrable

Deux écritures doivent être passées pour constater la perte.

- Constatation de la perte sur créance

Tableau 8 : Ecriture de constatation de la perte sur créance irrécouvrable

N° de compte		Débit	Crédit
651	Perte sur créances irrécouvrables		
4441	TVA à décaisser		
4162	Clients douteux		

- Reprise sur dépréciation

Tableau 9 : Ecriture de constatation de la reprise sur dépréciation des créances irrécouvrables

N° de compte		Débit	Crédit
691	Dépréciation des comptes de clients douteux		
791	Reprises sur dépréciation des créances		

- Traitement des provisions pour risques et charges

Au 31/12/N, lorsque l'entreprise estime qu'il existe un risque résultant d'un évènement antérieur à la date de clôture, et créant un engagement vis-à-vis d'un tiers, une écriture de provision doit être passé.

2 cas sont alors envisageables :

- La provision est nouvelle.

Tableau 10 : Ecriture de dotation à une provision pour risque et charge

N° de compte		Débit	Crédit
6911	Dotation aux provisions		
19	Provisions pour risques et charges		

- La provision existait déjà l'exercice précédent

Dans ce cas, on doit procéder à une réévaluation de la provision, 2 cas peuvent encore se présenter :

- o Le risque augmente

Dans ce cas, il faudra procéder à une dotation complémentaire suivant le même schéma que la constitution d'une provision nouvelle.

- o Le risque diminue ou devient inexistant

Dans ce cas, une écriture de reprise sur provision sera passée soit pour la proportion de la diminution soit pour la totalité de la provision.

Tableau 11 : Ecriture de reprise de provision pour risques et charges

N° de compte		Débit	Crédit
19	Provision pour risques et charges		
791	Reprise sur provision		

- Traitement des congés payés

Tableau 12 : Ecriture de constatation de l'indemnité de congés à payer

N° de compte		Débit	Crédit
6613	Congés payés		
641	Autres impôts et taxes		
4281	Dettes provisionnées pour congés payés		

Tableau 13 : Ecriture de constatation des charges fiscales et sociales liés aux indemnités de congés

N° de compte		Débit	Crédit
664	Charges sociales sur congés payés		
4382	Charges sociales et fiscales sur congés à payer		

➤ Les ajustements des comptes de trésorerie

Vérifier les comptes banques consiste à établir et s'assurer de la régularité de l'état de rapprochement. Pour bien s'assurer de la régularité de l'état de rapprochement du mois de décembre, il faut établir l'état de rapprochement du mois de janvier de l'exercice suivant.

Le disponible en caisse se vérifie par un décompte physique de l'argent en caisse. Si un arrêté physique n'a pas été effectué, la vérification du compte caisse ne peut jamais avoir un caractère fiable. La méthode qui consiste à mettre la caisse à zéro par une remise intégrale des fonds en banque à la clôture de l'exercice reste la meilleure façon de justifier ce compte.

➤ Les opérations de régularisation des comptes de gestion.

Une attention particulière doit être portée d'une part aux charges et produits constatés d'avance et d'autre part aux charges à payer et aux produits à recevoir.

○ Les charges et produits constatés d'avance

La comptabilisation des charges et produits constatés d'avance permet de retrancher du résultat d'un exercice des charges et produits se rapportant à l'exercice suivant. Cette procédure est utilisée à partir du moment où les charges ou produits constatés d'avance sont susceptibles d'avoir un impact significatif sur le résultat.

On distinguera 2 étapes dans le traitement de ces charges et produits :

- avant la date de clôture, un recensement des charges et produits constatés au cours de l'exercice et émission d'un titre d'annulation sur les comptes de classe 6 et 7 concernés.

Les écritures à passer seront donc les suivantes :

Tableau 14 : Ecriture de constatation des charges et produits constatés d'avance

N° de compte		Débit	Crédit
476	Charges constatées d'avance		
6	Charge correspondante		
7	Produit correspondant		
477	Produits constatés d'avance		

- après la date de clôture, les écritures de régularisation passées précédemment doivent être contrepassées afin de rattacher les charges et produits correspondants à l'exercice concerné.

Les écritures à passer sont les suivantes :

Tableau 15 : Contrepassation des charges et produits constatés d'avance

N° de compte		Débit	Crédit
6	Charge correspondante		
476	Charges constatées d'avance		
477	Produits constatés d'avance		
7	Produit correspondant		

- o Les charges à payer et les produits à recevoir

Tableau 16 : Ecriture de constatation des charges à payer

N° de compte		Débit	Crédit
6	Compte de charge		
44	TVA sur facture non parvenue		
40	Fournisseur-facture non parvenue		

Tableau 17 : Ecriture de constatation des produits à recevoir

N° de compte		Débit	Crédit
41	Clients produits non encore facturés		
44	TVA sur facture non encore établie		
7	Compte de produits		

Au début de l'exercice suivant, les écritures de rattachement doivent être contrepassées et leur impact sera neutralisé par la constatation effective de la charge ou du produit dès la réception ou l'envoi de la facture.

1.3.3.2. Les procédures de détermination du résultat fiscal.

Le résultat fiscal ou bénéfice imposable est le bénéfice qui servira d'assiette pour le calcul de l'impôt. Il s'obtient à partir du bénéfice comptable présenté dans les états financiers après avoir subi quelques retraitements.

Arithmétiquement le bénéfice fiscal peut être présenté comme suit :

Résultat fiscal = Résultat comptable + réintégrations fiscales – déductions fiscales.

Les réintégrations fiscales.

Celles-ci concernent des charges qui ont été déduites par la comptabilité mais qui ne sont pas admises en déduction ou ne le sont que partiellement sur le plan fiscal.

Une attention particulière devra donc être portée sur les conditions de déductibilité des charges à savoir :

- la charge doit être engagée dans l'intérêt de l'entreprise ou de son personnel ;
- la charge doit être réelle et appuyées de pièces justificatives ;
- la charge doit se traduire par une diminution de l'actif net ;
- la charge doit être comprise parmi les charges de l'exercice.

Ces charges concernent généralement :

- les loyers et charges locatives ;
- les commissions, courtages et honoraires ;

- les amendes, pénalités et contraventions ;
- les dons ;
- la quote-part des frais de siège ;
- les primes d'assurance ;
- les impôts et taxes ;
- les intérêts des comptes courants associés ;
- et les provisions pour congés payés.

Les déductions fiscales.

La plupart des produits sont imposables mais certains d'entre eux bénéficient d'une exonération. Ces produits sont :

1. les produits de l'article 60 du CGI ;

L'article 60 du CGI précise que bénéficient d'une exonération totale les produits suivants

- les intérêts et autres produits perçus sur les titres d'emprunts émis par l'Etat ;
 - les intérêts des comptes de dépôts à la banque de l'habitat du Sénégal ainsi que les intérêts des prêts qui lui sont consentis ;
 - les intérêts des prêts consentis à la SNHLM, les sociétés d'économie mixte qui ont pour objet la promotion et le développement de la PME et l'amélioration de l'habitat social ;
 - les intérêts des prêts consentis à la caisse nationale de crédit agricole (CNCA) ;
2. les intérêts de bons de caisse ;
 3. les dividendes reçus des filiales.

Conclusion.

Les notions présentées dans ce chapitre nous ont permis de déterminer les facteurs à l'origine de la décision d'externalisation de la fonction comptable au sein d'une entreprise. Ils sont de diverses natures mais ont tous le point commun qu'ils répondent à un objectif de rationalisation dans l'utilisation de ses moyens et de recherche de l'optimisation dans la réalisation de ses activités. Nous avons également passé en revue les principales étapes du processus d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal, étapes qui en constituent les procédures. Celles-ci devront par la suite faire l'objet d'un audit qui nous

permettra de mieux appréhender ce processus crucial dans la mission de tenue régulière de la comptabilité de l'entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Audit des procédures d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal réalisées par un cabinet.

« L'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer son efficacité. » (IIA Juin 1999).

Selon Becour & Bouquin (2008 :29), un audit des procédures est un audit qui porte sur un ensemble de systèmes conduisant à contrôler de nombreux sous-systèmes pour une partie spécifique : par exemple la procédure d'enregistrement dans les comptes, la centralisation comptable, la procédure de mise à jour des fichiers clients, fournisseurs, produits, personnel, etc.

Il ressort de cette définition que l'audit des procédures fait partie intégrante de l'audit interne dans la mesure où l'objet d'un audit de procédures est l'ensemble des procédures d'un système ou d'un processus évalué, par rapport à un référentiel propre à l'entité en charge des opérations à auditer.

C'est donc un audit qui se déploiera en 2 parties. Dans un premier temps il s'agira de contrôler un ensemble de systèmes, puis de déterminer ceux qui sont susceptibles de comporter le plus de failles et d'en auditer les sous-systèmes.

Selon Ahouangansi (2010 :216), « Un des effets possibles de l'audit est le perfectionnement général des procédures de la société ». Avant d'ajouter « Au cours de sa démarche, en effet, l'auditeur peut être conduit à relever des imperfections dans l'organisation et dans les procédures de la société et à les communiquer à la direction ».

Selon Renard (2010 : 103), l'objectif prioritaire de l'audit interne reste l'évaluation du processus de management des risques, donc l'évaluation du contrôle interne qui en est le « produit fini ».

On pourrait donc regrouper les objectifs de l'audit interne autour de ceux du contrôle interne.

Ainsi, on peut dire que l'audit interne a pour objectif de s'assurer que les dispositifs de contrôle interne mis en place au sein de l'organisation permettent d'assurer :

- la protection du patrimoine ;
- la fiabilité et l'intégrité des informations financières et opérationnelles ;
- le respect des lois, des règlements et contrats ;
- l'amélioration des performances.

2.1. Méthodologie de l'audit des procédures.

L'audit des procédures fait partie intégrale de l'audit opérationnel. En effet, selon Bertin (2007 :22), la mission d'audit opérationnel est plus tournée vers l'efficacité de l'organisation et le respect des procédures écrites mises en place.

« L'audit interne est une fonction d'évaluation à la disposition de l'organisation pour examiner et apprécier le bon fonctionnement, la cohérence et l'efficacité de son contrôle interne » (Ammar, 2000 : 3).

L'auditeur interne doit donc s'assurer que l'ensemble des dispositifs de contrôle interne comptables sont fiables et permettent d'aboutir à la production d'une information comptable reflétant l'image fidèle.

2.2. Approche de l'audit basé sur les risques.

Selon Vincenti (2006), « Le risque est la menace qu'un événement ou une action ait un impact défavorable sur la capacité de l'entreprise à réaliser ses objectifs avec succès. »

L'IFACI ajoute que c'est la mission de l'audit et du contrôle interne d'en assurer la maîtrise au maximum.

Il ressort de ces deux approches que le risque ayant un impact négatif sur l'organisation, il convient de le traiter ou du moins de mettre en œuvre des stratégies pour limiter son impact.

On distingue 3 éléments du risque d'audit :

- le risque de non détection : c'est un risque lié au programme de travail de l'auditeur. C'est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter d'autres erreurs significatives ;
- le risque lié au contrôle : c'est le risque que le SCI n'assure pas la prévention nécessaire ou la correction des erreurs. Ce risque est évalué dans la phase d'appréciation du CI, ce qui nécessite une bonne connaissance des procédures appliquées ;
- et le risque inhérent : encore appelé risque général de l'entreprise, il s'agit des risques liés aux particularités de l'entreprise qui persistent quelque soient les dispositifs mis en place.

2.2.1. Démarche de l'audit

La mission d'audit se déroule en 3 principales phases :

- préparation ;
- réalisation des travaux ;
- conclusions.

Phase de préparation

L'auditeur prépare sa mission en prenant connaissance du référentiel applicable (procédures, réglementation, bonnes pratiques, environnement de contrôle...) relatif au thème de sa mission. Il évalue à partir des objectifs de bonne gestion et de la documentation disponible les forces et faiblesses apparentes. Il décrit les tests d'audit qu'il devra déployer pour mener à bien la mission.

Phase de réalisation

L'auditeur réalise les tests décrits lors de la phase de préparation qui sont principalement :

- entretiens ;
- envoi de questionnaires ;
- collecte de documents internes ;

- tests applicatifs ;
- visites de sites ;
- inventaires physiques.

La phase de réalisation fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. L'auditeur devra au cours de cette phase se faire accepter par les responsables des processus à auditer et devra réussir à se faire percevoir par ces derniers comme un allié. C'est à ce stade que l'on fait le plus appel aux capacités techniques, d'analyse et au sens de la déduction. C'est, en effet, à ce moment que l'auditeur va procéder aux observations, tests et constats qui vont lui permettre de proposer des solutions. C'est la phase où seront réalisés les travaux d'audit proprement dits.

Phase de conclusion.

L'auditeur réunit au cours de cette phase tous les acteurs concernés pour faire le point. Les éléments relevés seront synthétisés et les rapports définitifs seront rédigés.

L'auditeur fera la synthèse à partir de l'ensemble de ses FRAP (Feuilles de révélation et d'analyse des problèmes) et de ses papiers de travail. Pour permettre la validation générale, il rédige un document : c'est le projet de rapport d'audit. Puis a lieu la réunion de clôture et validation, d'où sort le rapport d'audit final comprenant des recommandations pour remédier aux failles du contrôle interne décelées.

Un suivi de la mise en œuvre des recommandations proposées devra être assuré conformément aux recommandations de la norme 2500 de l'IFACI sans quoi l'audit n'aura eu aucun intérêt.

2.2.2. Evaluation du contrôle interne

Le but principal de l'audit est l'évaluation pour amélioration du système de contrôle interne. Sans être réduit à celui-ci, on admet que cette évaluation constitue le cœur même de la mission d'audit des procédures.

Le contrôle interne apparaît comme le socle sur lequel s'appuie la maîtrise des opérations d'une entité quelle qu'elle soit et la notion à partir de laquelle se définit la fonction d'audit interne dont la finalité est l'amélioration constante des contrôles internes de toutes natures.

La tendance est tournée vers l'approche par les risques pour identifier, mesurer et donner la priorité au traitement des « risques significatifs », afin que les efforts se concentrent sur les facteurs de risques les plus importants (Hamzaoui ; 2006 : 1).

Tableau 18 : Synthèse des étapes de l'audit interne.

Étapes	AHOANGANSI (2006)	DAYAN (2004)	HAMZAOU (2007)
Prise de connaissance détaillée des procédures	X	X	
Vérification de l'application des procédures décrites (test de conformité)	X	X	
Evaluation préliminaire du contrôle interne	X	X	
Vérification de l'application permanente des procédures (test de permanence)	X	X	
Evaluation définitive du contrôle interne	X		
Compréhension de l'entité et de son environnement			X
Prise en compte des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit			X
Evaluation des risques d'anomalies significatives			X

Sources : Ahouangansi (2007) ; Dayan (2004) ; Hamzaoui (2006).

Les nouvelles normes exigent désormais que l'auditeur acquière une connaissance plus large et approfondie de l'entité et de son environnement, y compris du contrôle interne. L'auditeur devra utiliser les sources et les moyens indiqués par les normes pour accéder au niveau de compréhension exigé. Il devra notamment obtenir une compréhension des « risques d'entreprise » notamment les risques découlant de facteurs externes ou internes qui pourraient avoir une incidence négative sur la capacité de l'entité à atteindre ses objectifs et à appliquer sa stratégie (Hamzaoui; 2006 :44).

La prise de connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit permet à l'auditeur d'identifier les types d'anomalies potentielles et de prendre en considération les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives dans les comptes.

L'auditeur prend connaissance des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies.

Pour ce faire, l'auditeur prend notamment connaissance des éléments suivants :

- l'environnement de contrôle et de la direction, leur degré de sensibilité et les actions qu'ils mènent en matière de contrôle interne ;
- les moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et leur incidence sur les comptes et pour définir les actions à mettre en œuvre en réponse à ces risques ;
- les procédures de contrôle interne en place, et notamment la façon dont l'entité a pris en compte les risques résultant de l'utilisation de traitements informatisés ; ces procédures permettent à la direction de s'assurer que ses directives sont respectées ;
- les principaux moyens mis en œuvre par l'entité pour s'assurer du bon fonctionnement du contrôle interne, ainsi que la manière dont sont mises en œuvre les actions correctives ;
- le système d'information relatif à l'élaboration de l'information financière.

Selon la norme ISA 315 l'évaluation des risques d'anomalies significatives effectuée par l'auditeur s'opère sur tous les éléments internes et externes de l'entité. (Hamzaoui; 2006 : 137)

L'auditeur doit apprécier le risque d'anomalies significatives, puis rechercher les assertions susceptibles d'être affectées, comprendre les éventuels contrôles mis en place par l'entité et

tester l'efficacité des contrôles appliqués au niveau des assertions pour identifier et évaluer des anomalies probables au niveau de chacune des assertions (Hamzaoui; 2006 :47).

Outils au service de l'auditeur

Tableau 19 : Outil utilisés par l'auditeur aux différentes phases de sa mission.

Phase	Outils	Définition
Préparation	Le flow chart (ou diagramme de circulation des documents)	C'est une représentation graphique décrivant la suite des opérations réalisées dans le cadre d'un processus.
	La cartographie des risques	C'est un outil permettant d'identifier, d'évaluer, de hiérarchiser, de traiter les risques entre eux et de mettre en place des plans d'actions pour les gérer en fonction des ressources disponibles.
	Le Tableau des risques (TARI)	Il consiste en une présentation des risques sous forme de tableau
	Plan de mission	C'est un outil utilisé par l'auditeur pour décrire l'approche générale des travaux à effectuer
	Le programme de vérifications ou programme de travail	C'est un document interne au service d'audit destiné à définir, répartir, planifier et faire le suivi des travaux
Réalisation	L'observation physique	C'est une constatation de la réalité à un moment précis de l'existence et du fonctionnement du processus, des transactions, des documents et des biens
	Le questionnaire de contrôle interne	C'est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau des forces et des faiblesses du dispositif de contrôle interne mais aussi de faire son diagnostic
	Les outils informatiques	C'est une technique de collecte des informations afin de constituer des preuves d'audit
	Les sondages statistiques	C'est une technique permettant d'obtenir les preuves d'un dysfonctionnement concernant une population en observant les faits sur un sous-ensemble réduit de cette population

		(échantillon)
Conclusion	La Fiche d'audit et de recommandation (FAR) ou la feuille de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP)	C'est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section du travail sur le terrain et communique avec l'audité.
	La narration	Il en existe deux types : la narration par l'audité et la narration par l'auditeur. Toutes les 2 doivent être déployées de façon complémentaire

2.3. Les méthodes d'évaluation des risques.

L'évaluation des risques est l'ensemble des méthodes consistant à mesurer la criticité (fréquence et gravité) des risques. Elle vise outre les quantifier à les qualifier.

Pour Ingram (2004: 2) dans le processus d'élaboration de la cartographie des risques évaluer les risques, consiste à :

- estimer la fréquence des événements de perte ;
- estimer la sévérité potentielle des événements de perte, exemple: faible;
- considérer les facteurs qui permettent de limiter la fréquence ou la sévérité des pertes et de comprendre les processus potentiels de contrôle.

Pour évaluer un risque, il faut donc mesurer sa fréquence et son impact et pour ce faire nous avons recours à un outil appelé la matrice des risques. Il s'agit d'un outil mettant en relation sur un repère orthonormé la fréquence de survenance et l'impact pour un risque donné, permettant ainsi de déterminer une zone de risque.

Les valeurs de la fréquence et de l'impact seront mesurées à travers des échelles dont voici des exemples :

Tableau 20 : Tableau d'évaluation de la probabilité de réalisation.

Cote	Qualification	Commentaires
4	C'est très possible	Cela arrivera sûrement à court ou moyen terme
3	C'est bien possible	Cela arrivera certainement un jour ou l'autre
2	On ne peut pas dire que ce soit raisonnablement impossible	Techniquement possible
1	Raisonnement impossible	Il est possible que cela puisse se produire un jour
0	Strictement impossible	Cela n'arrivera jamais

Source : Bernard &al. (2006 :72).

Tableau 21 : Tableau de mesure de la gravité.

Cote	Qualification	Commentaires
4	Inadmissible	Met l'équilibre voire la survie de l'entreprise en cause
3	Vraiment grave	Ne met pas vraiment l'entreprise en péril complet mais très grave et doit impérativement être traité
2	Relativement grave	Ne peut être toléré que dans un premier temps, à titre provisoire
1	Gênant	Porte à conséquences mais reste tolérable
0	Insignifiant	Sans aucune conséquence remarquable

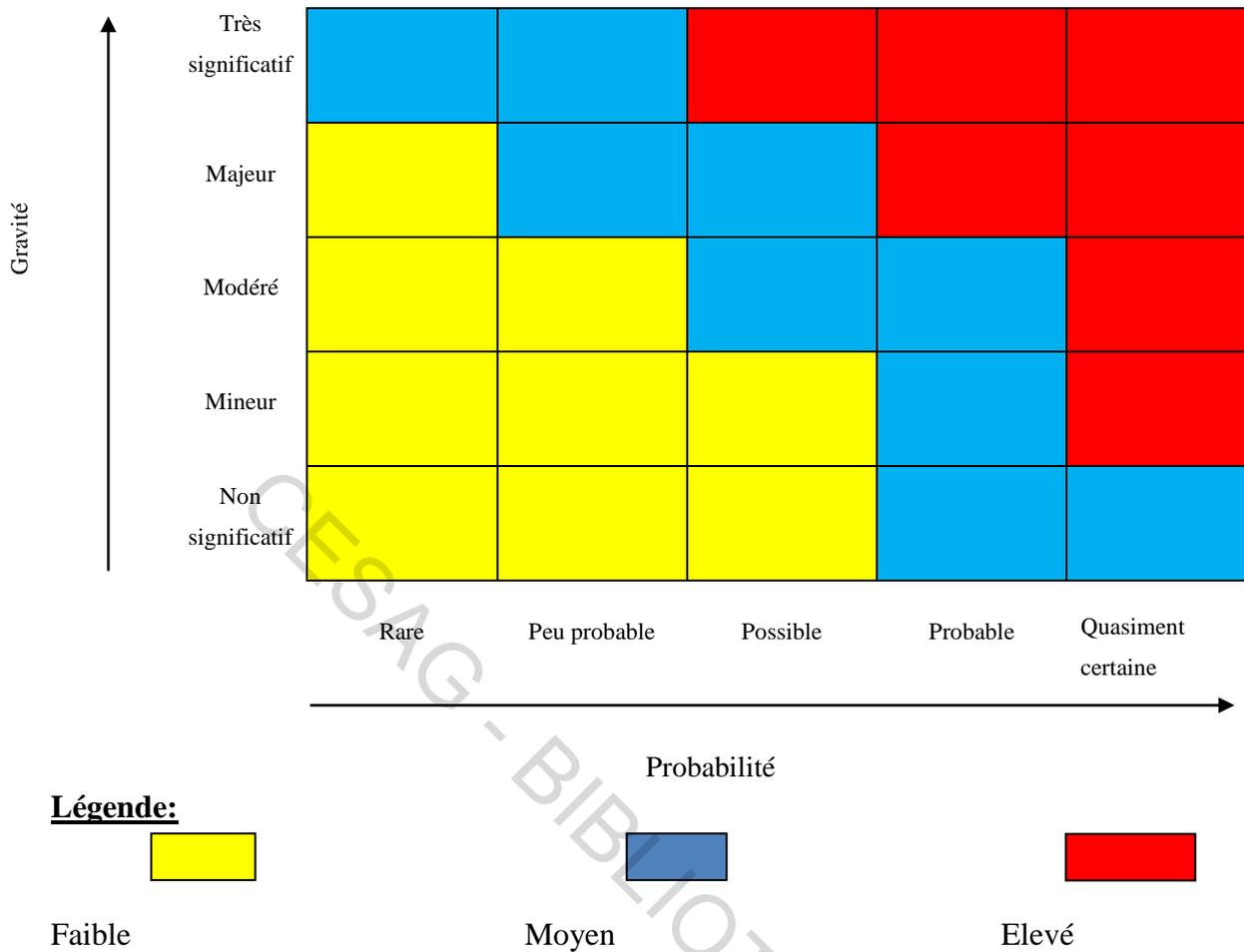
Source : Bernard &al. (2006 :71).

Pour chaque risque, les valeurs reportées sur les différents tableaux seront mises en relation sur 2 axes orthonormés, faisant ainsi correspondre à un risque donné une probabilité et un degré d'impact, déterminant ainsi la zone du risque.

Le résultat se présentera sous la forme d'un tableau qu'on appellera matrice des risques.

Les risques peuvent par la suite être hiérarchisés et des priorités dans leur traitement seront ainsi définies.

Figure 2 : Matrice des risques.



Source: KPMG France (2005 :1).

Conclusion.

Il existe 2 principales approches en matière d'audit, l'approche classique et l'approche par les risques. Cette dernière plus récente semble de nos jours être la plus adaptée à nos structures modernes. Tant elles nous permettent dans un premier temps de recenser les risques existants et de les évaluer en vue de les hiérarchiser pour ne se concentrer que sur ceux qui seront jugés significatifs. En effet, l'entreprise dans un souci d'efficience opérationnelle ne peut se permettre de disperser ses ressources. L'audit qui doit donc être mené nécessitera l'adoption d'une démarche méthodologique de recherche rigoureuse et pertinente pour être mené à bien.

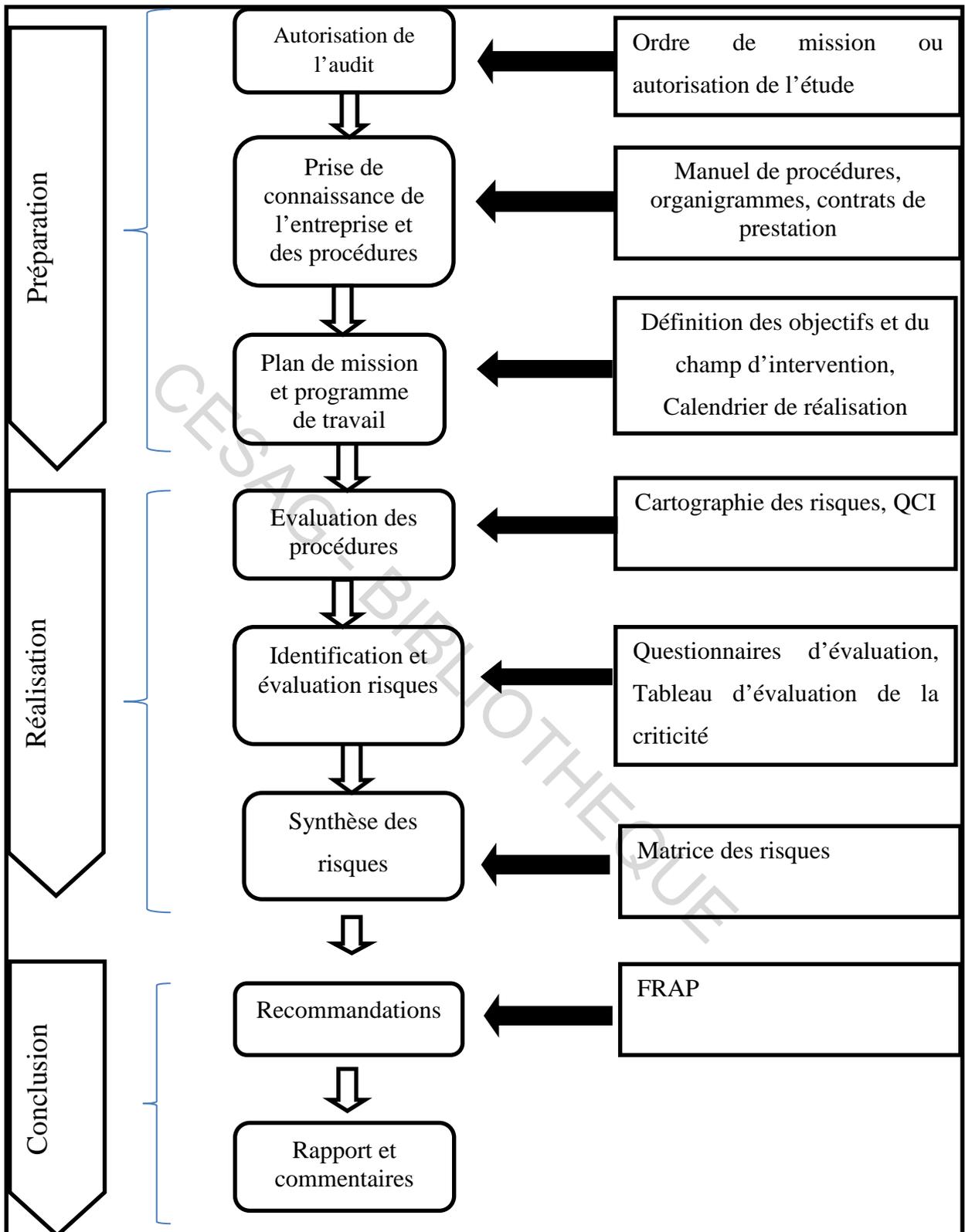
Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude.

Lors des chapitres précédents, nous avons pu faire le tour des procédures étudiées, des risques liés et des principes généraux de l'audit. Dans ce chapitre, il sera question de présenter la démarche générale de l'audit que nous allons adopter pour réaliser nos travaux. Dans un premier temps nous présenterons le modèle d'analyse retenu, en second lieu nous présenterons les outils et techniques utilisés pour collecter les informations et enfin les outils et techniques utilisés afin d'évaluer les résultats des travaux et ainsi nous forger une opinion en vue de recommandations.

3.1. Modèle d'analyse.

Notre modèle d'analyse se présentera sous la forme d'un schéma qui reprend les 3 principales phases de la mission d'audit en s'appuyant particulièrement sur l'évaluation du contrôle interne et donc des procédures mises en place. Il se réfère aux procédures de l'audit basé sur les risques.

Figure 3 : Modèle d'analyse



Source : Nous-mêmes

3.2. Outils de collecte des données.

Dans nos travaux, nous avons eu recours à des outils spécifiques afin de collecter les informations. Ces outils auront soit été utilisés séparément ou soumis aux acteurs des processus concernés. Il s'agit principalement de :

- l'entretien ;
- l'analyse documentaire ;
- les outils informatiques ;
- la liste de contrôle sous forme de questionnaire ;
- l'observation.

3.2.1. L'entretien.

L'entretien constitue un outil de base de la panoplie de l'auditeur dans une mission. L'entretien est organisé uniquement en vue de prendre connaissance d'un sujet (en rapport avec la mission) ou d'une opinion. Ce n'est ni un interrogatoire, ni une conversation.

La réalisation d'entretien exige un ensemble de règles à respecter lors de sa préparation et de son déroulement. Notamment la réalisation préalable d'un guide d'entretien qui servira de feuille de route tout au long de l'exercice. Ce guide d'entretien comprendra un rappel du contexte dans lequel l'entretien est réalisé, une liste des grands thèmes à aborder ainsi que des questions spécifiques à poser et les objectifs poursuivis par l'auditeur.

3.2.2. L'analyse documentaire.

L'analyse documentaire consiste en une exploitation des documents internes en vue d'approfondir la connaissance de l'entité et de ses processus.

Cette analyse est faite à travers l'étude des documents suivants :

- le manuel des procédures ;
- l'organigramme ;
- les contrats de prestation.

3.2.3. L'observation.

Cette technique consiste pour l'auditeur soit à effectuer lui-même la tâche ou à regarder son exécution par un autre en vue de se forger sa propre opinion sur les procédures en place, leur pertinence et la qualité de leur exécution.

3.2.4. Les outils informatiques.

Il s'agit notamment des logiciels spécialisés utilisés par le cabinet pour assurer la prestation, on distingue les outils de réalisation des missions et les outils de travail.

Les outils de réalisation des missions dans ce cas sont des logiciels de marchés très largement utilisés dans le secteur. Les outils de travail sont quant à eux tous les logiciels dits « de bureautique » auxquels ont recours les acteurs pour réaliser leurs travaux.

3.2.5. Liste de contrôle.

Il s'agit d'un outil apparenté au Questionnaire de Contrôle Interne. C'est un outil indispensable pour concrétiser la phase de réalisation de la mission d'audit. C'est une grille d'analyse dont la finalité est de permettre à l'auditeur d'apprécier le niveau et d'apporter un diagnostic sur le dispositif de contrôle interne, de l'entité ou de la fonction auditée.

Les questions peuvent être soit fermée (Oui/Non) ou ouvertes, et le champ des réponses peut être illimité.

3.3. Outils d'évaluation des résultats.

Au cours de nos travaux, nous obtenons des résultats qui nécessitent d'être évalués avant de pouvoir prendre des décisions quant au déroulement futur de la mission et les éventuelles recommandations à formuler.

Ces outils sont principalement :

- la matrice des risques;
- le tableau de hiérarchisation des risques.

3.3.1. La matrice des risques.

Il s'agit d'un outil à la disposition du « risk manager » lui permettant de déterminer les zones de risques et donc de prioriser ces derniers. En se servant d'un repère orthonormé, on place sur un axe la probabilité de réalisation du risque et sur l'autre son impact ou gravité sur l'entité en cas de réalisation. On aura donc une idée de l'importance globale d'un risque.

3.3.2. Le tableau de hiérarchisation des risques.

Il s'agit d'un tableau qui regroupe les différents risques identifiés par zone selon un critère de priorité. Les risques jugés les plus significatifs apparaîtront donc clairement et une décision peut dès lors être prise pour ceux jugés importants.

Conclusion.

L'audit est une mission consistant en un examen rigoureux et méthodique d'une ou de plusieurs activités et qui nécessite donc une planification préalable. Ce chapitre nous a ainsi permis d'avoir une vue d'ensemble sur la démarche à adopter pour mener à bien notre audit ainsi que sur les différents outils qui seront nécessaires.

Conclusion de la première partie.

La première partie consacrée au cadre théorique nous a permis de mieux appréhender le contexte de la réalisation des activités comptables par un prestataire externe, notamment les conditions de réalisation. Nous avons également présenté les travaux réalisés lors de l'arrêté annuel des comptes et la détermination du résultat fiscal ainsi que les principales étapes à respecter. Par la suite, nous avons présenté le cadre général de l'audit ainsi que la démarche à adopter dans le cadre de notre travail d'audit des procédures. Nous aurons recours à ces éléments théoriques dans la seconde partie de notre travail qui constituera le cadre pratique de l'étude au sein du cabinet Grant Thornton Sénégal.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

La première partie consacrée à la revue de littérature nous a permis de prendre connaissance des différentes procédures à respecter lors de l'arrêté comptable et la détermination du résultat fiscal. D'autre part, nous avons également passé en revue les méthodes et outils utilisés lors de la réalisation d'un audit. Cela nous a permis de définir une démarche méthodologique adaptée à notre cas.

Le modèle d'analyse ainsi défini sera donc déployé dans la seconde partie de notre travail en vue de déceler les failles dans les procédures et ainsi y apporter des recommandations.

Cette partie comportera trois chapitres dont le premier sera consacré à la présentation du cabinet Grant Thornton, structure faisant l'objet de notre étude. Le deuxième chapitre abordera la réalisation des travaux d'arrêté annuels au sein du cabinet en présentant les principales étapes suivies par les acteurs concernés. Et dans le troisième chapitre, il s'agira de procéder à l'audit par les risques en les identifiant, les évaluant et en formulant des recommandations en vue d'assurer l'amélioration de la production financière et une meilleure maîtrise de ces procédures.

Chapitre 4 : Présentation du cabinet

Les procédures d'arrêté des comptes et de détermination du résultat fiscal telles que nous les étudions dans notre travail sont réalisées au sein du cabinet d'expertise comptable Grant Thornton Sénégal. Il serait donc opportun de faire la présentation de ce cabinet. Celle-ci nous permettra ainsi de mieux comprendre les procédures et interactions entre les différents acteurs de l'organisation.

Grant Thornton Sénégal est membre du réseau Grant Thornton international, groupe d'audit, d'expertise conseil et de conseil financier. Il se place au sixième rang des groupes d'audit et de conseil. Ses principales activités sont la comptabilité, l'audit, le conseil financier et le conseil juridique et fiscal. Grant Thornton international a été fondé en 1980 par Alexander Richardson Grant et Thornton Baker dans l'état de l'Illinois aux Etats unis d'Amérique et est aujourd'hui une société privée basée au Royaume Uni. Le réseau Grant Thornton est présent aujourd'hui dans plus de 120 pays. Avec plus de 35000 collaborateurs et un chiffre d'affaire mondial supérieur à 4.2 milliards en 2012, la principale caractéristique du réseau Grant Thornton est l'indépendance juridique, financière et managériale de ses membres. Malgré cela, l'ensemble des membres du groupe se doivent de répondre à certains critères de qualité de services et partagent les mêmes valeurs. Leur devise commune est « L'instinct de croissance ».

4.1. Grant Thornton au Sénégal.

Grant Thornton Sénégal est née de la personnalité juridique du cabinet CICE. La Compagnie Internationale de Conseil et d'Expertise (CICE) était une société d'expertise de droit sénégalais, fondée en Novembre 1992 par Amadou Mansour GAYE, expert-comptable d'une vingtaine d'années d'expérience qui en était le Directeur Général. CICE était présente au Sénégal et en Côte d'Ivoire avec des bureaux au Mali, au Burkina-Faso, au Bénin et en Guinée. Il s'agit également du premier cabinet d'audit et le deuxième pour ses activités de conseil en Afrique, à être certifié ISO 9001 version 2008 par le Bureau Veritas Certification, leader mondial de la certification sur le continent africain. Cette certification a été renouvelée en Mai 2013. Depuis l'entrée de CICE dans le réseau Grant Thornton en 2012 Amadou Mansour Gaye est l'associé gérant de Grant Thornton au Sénégal.

Avec un capital de 22.000.000 F CFA Grant Thornton est inscrite au registre de commerce et du crédit mobilier sous le numéro RC SN DKR 92 B 890- NINEA 00609712A3. La société occupe des locaux situés à l'immeuble SDIH sis au 2, place de l'indépendance aux 2^{ème}, 3^{ème} et 4^{ème} étages.

4.2. Missions

Les services de Grant Thornton regroupent les activités de gestion et de conseils d'entreprises. Les différentes activités sont couvertes par les missions d'audit, d'assistance comptable et agence fiduciaire, de conseil et de l'assistance à la préparation de dossiers de demande de concours financiers ou d'agrément fiscaux.

4.2.1. Missions d'audit

Cette mission comprend l'audit légal ou commissariat aux comptes, l'audit conventionnel des entreprises et projets de développement notamment les audits financiers, d'acquisition ou de cession, juridique, social et fiscal.

L'audit du système d'information par ailleurs, fait partie de son domaine de compétence. Il s'applique lorsque le client est fortement dépendant de l'informatique. Cet audit permet de donner une opinion sur la fiabilité du système et de formuler des recommandations. La démarche consiste à analyser le système informatique, effectuer des tests d'application et contrôler les procédures de traitement.

4.2.2. Missions de conseil

Cette activité a pour objet d'apporter des solutions aux entreprises et organisations dans leurs opérations de croissance, de transmission et d'amélioration des performances. Les prestations offrent des solutions à forte valeur ajoutée afin de répondre aux préoccupations majeures des entreprises. Ces interventions complémentaires sont relatives :

- à la gestion de l'entreprise;
- au droit des sociétés, droit pénal des affaires, droit social;
- à la fiscalité des entreprises et des dirigeants;
- au recrutement et formation du personnel pour le besoin de l'entreprise;
- aux missions de consultation ponctuelles.

4.2.3. Missions d'assistance à la préparation de dossiers de demande de concours financiers ou d'agrément fiscaux.

Grant Thornton Sénégal assiste les entreprises dans leur demande de financement ou d'agrément fiscaux adressées aux banques, au Trésor Public ou à l'APIX.

4.2.4. Mission d'assistance comptable et d'agence fiduciaire

Principal point de notre étude, les missions d'assistance comptable comprennent entre autres :

- la tenue des comptes : la confection d'un plan des comptes adaptée à l'entreprise et régulièrement mis à jour, l'enregistrement des opérations, l'établissement des déclarations fiscales et sociales, la détermination d'une balance annuelle des comptes, les inventaires des documents de fin d'exercice et la tenue des registres locaux;
- la révision des comptes analytiques : il s'agit de l'analyse du plan de l'entreprise, du contrôle périodique des enregistrements comptables et de la vérification des déclarations fiscales et sociales, de la mise en place d'une procédure d'inventaire de fin d'exercice, et aussi de l'assistance au contrôle du commissaire aux comptes de l'administration fiscale;
- la gestion de la paie : qui consiste à l'établissement des bulletins de salaires;
- la gestion administrative et financière des entreprises

4.3. Secteurs d'activité.

- Industries – Services;
- aéronautique;
- BTP;
- Banque – Finance- Assurance;
- santé;
- environnement.

4.4. Organisation.

Le cabinet est composé d'experts comptables et de professionnels. Il dispose de quatre (4) départements et de deux services :

- département audit;
- conseil et fiduciaire;
- département assistance comptable;
- département juridique, fiscal et social;
- département informatique;
- service des ressources humaines;
- service qualité;
- bureau des archives;
- bureau de la communication.

4.4.1. Collaborateurs.

L'équipe de Grant Thornton compte une cinquantaine de collaborateurs issus de grandes écoles de commerce, des meilleurs instituts et universités de formation au Sénégal et dans le monde. Grant Thornton Sénégal accorde également une grande importance au respect de la parité. En effet la parité homme-femme y est respectivement de 53% contre 47%.

L'âge moyen des collaborateurs est de 36 ans avec une expérience moyenne d'environ 7 ans. Le Top management est constitué d'un pool de directions et de services couvrant les diverses activités.

4.4.2. Système d'informations.

Chacun des départements et services de Grant Thornton dispose de postes de travail à raison d'un poste par collaborateur. Tous les postes sont reliés au système intranet interne au cabinet.

Le cabinet a également recours à des logiciels de travail (Mirosoft office) et à des logiciels professionnels (SAGE SAARI).

Les agents du service informatique sont également chargés d'assurer la maintenance régulière des matériels informatiques.

4.4.3. Présentation du service d'assistance comptable.

Le département expertise et conseil est celui en charge de réaliser les missions de tenue des comptes, de révision des comptes, de gestion administrative et financière de gestion de la paie. Dirigé par un chef de département en charge de la supervision générale des travaux il est composé de 17 agents dont 5 sont affectés de façon permanente dans les entreprises clientes. Le niveau de recrutement des agents du service est le minimum du Diplôme supérieur comptable (DSC).

Le cabinet y accueille également en permanence des stagiaires placés sous la responsabilité d'un collaborateur. Ce dernier sera chargé de leur encadrement et de leur formation et certaines tâches d'assistance leur sont déléguées.

Mis à part le chef de missions ayant son bureau individuel, les autres agents travaillent tous dans un espace commun aménagé pour la circonstance.

4.5. Charte qualité

Le cabinet dispose d'un manuel Qualité (MQ) qui décrit les dispositions générales mises en place et appliquées pour obtenir et assurer la qualité des prestations fournies en conformité avec les exigences définies dans la norme ISO 9001 version 2008. Le manuel s'applique à l'ensemble des activités du Cabinet, lesquelles sont couvertes par l'ensemble des chapitres de la norme ISO 9001 version 2008, à l'exclusion du chapitre 7.3 (« le cabinet ne fait ni de conception ni de développement »).

Le processus d'élaboration du manuel qualité, enclenché en 2008 et suivi de la démarche de certification qualité un an après, traduit la volonté de maintenir un niveau adéquat de qualité, de façon permanente. La norme internationale de contrôle qualité stipule que le cabinet doit mettre en place un système de contrôle qualité destiné à fournir « l'assurance raisonnable » que la structure et le personnel se conforment aux normes professionnelles.

Disposition mise en place par le recrutement en interne d'un responsable qualité chargé de vérifier régulièrement le respect des exigences de la normes en matière de réalisation des travaux.

La formation de la Direction Générale et des collaborateurs à la norme ISO 9001 version 2008 et à la démarche qualité prouve, si besoin est, l'attachement au travail bien fait et à la satisfaction des clients.

La firme a ainsi défini quatre objectifs au cœur de son dispositif de management de la qualité. Il s'agit de :

- anticiper et maîtriser les risques en étant une force de proposition génératrice de valeur ajoutée auprès des clients et des partenaires;
- garantir la satisfaction de nos clients et partenaires par l'adaptation et le niveau de qualité de nos services;
- faire progresser constamment le niveau de compétence de nos collaborateurs;
- assurer la cohérence et la synergie de toutes nos lignes de services.

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de présenter le cabinet Grant Thornton Sénégal membre du réseau Grant Thornton international ainsi que de prendre connaissance de ces procédures internes.

Dans la suite de notre travail portant sur l'audit des procédures d'arrêté des comptes et de détermination du résultat fiscal, nous présenterons les procédures telles que définies et appliquées par le cabinet avant de procéder à leur évaluation afin d'en déceler les failles et risques pouvant subvenir. Par la suite, nous pourrions proposer des recommandations au vue des risques détecter en vue d'améliorer la qualité du processus.

Chapitre 5 : L'arrêté des comptes et la détermination du résultat fiscal à Grant Thornton.

Dans ce chapitre, il s'agira de présenter le processus d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal à Grant Thornton.

Ce processus vient boucler l'ensemble des opérations réalisées au cours d'un exercice comptable et de ce fait nous permettra de connaître la performance de l'entreprise au cours dudit exercice. Il nécessitera alors une attention particulière de la part de l'ensemble des acteurs concernés. Ces travaux visent l'évaluation de la performance de l'entreprise au cours d'un exercice ainsi que son incidence fiscale à travers l'établissement des états financiers et la détermination de l'IS. Il conviendra alors de préciser les pratiques en vigueur au sein du cabinet concernant les opérations d'arrêté comptable et de calcul de l'IS ainsi que les normes réglementaires et légales en vigueur concernant ces travaux.

5.1. Cadre général des travaux.

Il s'agira dans cette section de revoir l'ensemble des règles régissant l'exécution des travaux d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal auxquelles le cabinet doit se conformer.

5.1.1. L'arrêté annuel des comptes.

L'arrêté des comptes est un processus essentiel dans l'évaluation de la performance de l'entreprise au cours d'un exercice. Il revêt une importance tant pour les dirigeants en leur permettant de faire des analyses utiles à la prise de décisions que pour les autres partenaires et autres parties prenantes de l'entreprise pour des besoins divers. La loi oblige donc toute entreprise à procéder à un arrêté périodique et à la liquidation de l'IS. Cependant, ces opérations doivent se faire en vertu du respect de certains principes et règles. Il s'agira donc de voir le cadre réglementaire de l'arrêté comptable et du calcul de l'IS ainsi que les principes et règles à respecter pour garantir la réussite de ces opérations.

5.1.1.1. Cadre juridique

Sur le plan juridique, Grant Thornton est tenu de respecter les dispositions du droit OHADA AUOHCE (Annexes Chapitre 6, section 16) qui précisent que la responsabilité de

L'arrêté des comptes annuels incombe aux organes dirigeants : conseil d'administration, directoire ou gérant, selon le cas. Il est donc nécessaire que ces organes arrêtent les comptes et établissent les états de synthèse avant leur communication aux tiers.

L'article précise en outre que « la date d'arrêté des états financiers par les organes dirigeants, légalement responsables, ne peut être que postérieure de plusieurs semaines, voire plusieurs mois, à la date de clôture, la limite fixée par le présent Acte uniforme étant de quatre mois après la clôture, soit à fin avril. »

5.1.1.2. Respect des principes comptables

L'arrêté comptable doit se faire en vertu du respect des principes, nous pouvons citer particulièrement :

- l'intangibilité du bilan d'ouverture ;
- l'indépendance des exercices ;
- la continuité d'exploitation ;
- l'importance relative.

➤ L'indépendance des exercices

Il y a nécessité de découper la vie continue de l'entreprise en période ou en exercices comptables d'où le principe de rattacher à chaque exercice les charges et les produits qui le concernent.

➤ L'intangibilité du bilan d'ouverture

Les soldes des comptes tels qu'ils apparaissent doivent correspondre à ceux des comptes tels que présentés à l'arrêté.

➤ La continuité de l'exploitation.

Au regard des règles d'évaluation de l'entreprise et d'une manière générale, l'entreprise est considérée comme devant continuer à fonctionner dans l'avenir prévisible. Dans le cas contraire, l'entreprise devra arrêter ses comptes annuels sur une base liquidative.

➤ **L'importance relative.**

Selon ce principe, seules les informations pouvant affecter la décision d'un utilisateur des états financiers seront considérées comme significatives et devront impérativement figurées dans les états financiers.

5.1.2. Détermination du résultat fiscal.

Les assujettis de plein droit sont les sociétés de capitaux (société anonyme et société à responsabilité limitée) et les sociétés civiles quand elles se livrent à des opérations de nature industrielle, commerciale, agricole, artisanale, forestière et minière. Les sociétés civiles se livrant à des opérations de nature agricole ou artisanale, peuvent opter pour l'imposition selon le régime des sociétés de personnes.

Sont imposables par option (cette option est définitive et irrévocable) : les sociétés de fait, les groupements d'intérêt économique (GIE), les sociétés en nom collectif, les sociétés en participation, les sociétés en commandite simple, les sociétés à responsabilité limitée où l'associé unique est une personne qui opte pour l'assujettissement à l'impôt sur les sociétés. Sont passibles de l'IS, sous réserve des conventions internationales, les bénéfices réalisés au Sénégal. Le taux de l'IS est fixé depuis le 31 décembre 2012 à 30% du bénéfice imposable.

5.1.2.1. Nature des revenus imposables.

L'impôt sur les Sociétés concerne les bénéfices réalisés au Sénégal. C'est donc le principe de territorialité qui s'applique.

En vertu de ce principe sont imposables les bénéfices provenant d'exploitation situées au Sénégal, que ces bénéfices proviennent d'opérations réalisées au Sénégal ou qu'ils proviennent de ventes réalisées à l'exportation.

L'entreprise ne bénéficiant pas d'établissement stable peut dans certains cas voir ses bénéfices réputés provenir du Sénégal lorsque :

- elle y exerce son activité par l'intermédiaire d'un représentant n'ayant pas de personnalité morale indépendant;

- elle y effectue un cycle complet d'opérations commerciales (achat de marchandises suivi de la vente);
- elle y réalise des plus-values sur cessions de valeurs mobilières détenues dans une société de droit sénégalais.

5.1.2.2. Bénéfice imposable.

Il s'agit du résultat fiscal, c'est l'assiette sur laquelle sera appliqué le taux d'impôt. Le résultat fiscal est calculé sur la base du résultat comptable qui est soumis à des retraitements (voir annexe 1 page 93) :

- la réintégration des charges non déductibles au plan fiscal;
- la déduction des éléments non soumis à l'impôt.

5.1.2.3. Notion d'IMF

L'impôt minimum forfaitaire s'applique aux sociétés et aux personnes morales passibles de l'impôt sur les sociétés. Il est dû par toute société ou personne morale déficitaire ou dont le résultat fiscal ne permet pas de générer un impôt sur les sociétés. Ses tarifs sont les suivants :

L'IMF sera payée à raison d'une proportion de 0,5% du chiffre d'affaire avec un minimum de 500.000 FCFA et un plafond de 5.000.000 FCFA.

5.2. Organisation des travaux au sein du cabinet.

La réalisation de ces travaux est assurée par le service d'assistance comptable du cabinet. Les objectifs assignés au prestataire sont précisés dans le contrat de prestation et entrent généralement dans le cadre des opérations de tenue régulière et de révision de la comptabilité.

Ils ont pour objectif de s'assurer de la production d'informations financières pertinentes, fiables, intelligibles et comparables.

La détermination du résultat fiscal elle aussi est assurée par le service d'assistance comptable mais sous la supervision du chef du département fiscal. Elle vise à établir

conformément aux règles fiscales en vigueur l'assiette d'imposition des entreprises clientes en minimisant le risque fiscal.

5.2.1. Organisation des travaux d'arrêté comptable.

La tenue de la comptabilité au sein de Grant Thornton est informatisée.

Le processus d'arrêté comptable au sein du cabinet peut se décomposer en 2 étapes principales :

- les travaux réalisés en amont ;
- et les travaux d'arrêté proprement dits.

De la responsabilité du chargé de dossier et sous la supervision du chef du département comptable, les travaux réalisés en amont concernent tous les travaux réalisés avant la clôture de l'exercice destinés à faciliter celle-ci.

La réussite de l'arrêté dépend de l'alimentation en informations en amont de la comptabilité par les services et acteurs concernés à l'aide de différents outils :

- commandes et factures clients ;
- stocks ;
- éléments de paie ;
- investissements ;
- commandes d'achat ;
- éléments juridiques ; etc.

Ces travaux préalables à l'arrêté concernent :

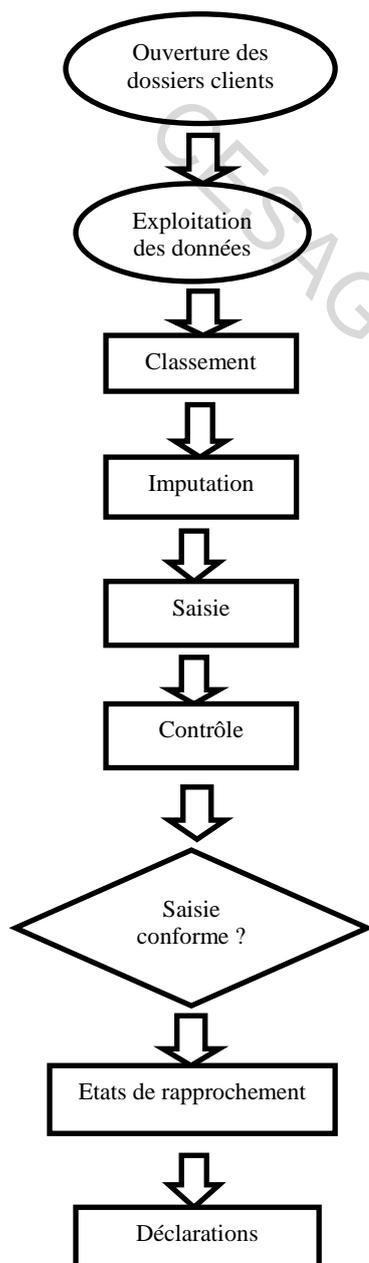
- l'ouverture des dossiers clients ;
- l'exploitation des données ;
- le classement des documents ;
- l'imputation ;
- la saisie dans le logiciel ;
- le contrôle : contrôle des saisies et rapprochement bancaires périodiques ;
- les déclarations périodiques ;

- et l'analyse périodique des comptes.

Ces travaux constituent ce qu'on peut appeler l'arrêté périodique des comptes. Ils sont effectués de façon régulière au cours de l'exercice par le responsable de dossier et supervisés par le chef de missions.

Le schéma suivant illustre les travaux tels que réalisés chez Grant Thornton.

Figure 4 : Processus comptable chez Grant Thornton



Source : Grant Thornton (2009)

A l'arrêté annuel proprement dit, il s'agira d'établir l'état définitif des comptes de l'entreprise. En partant de la balance des comptes, il faudra effectuer tous les retraitements jugés nécessaires et les écritures à passer devront être validées par le chef du département.

La démarche peut être résumée comme suit :

- évaluation des immobilisations : le comptable doit passer les écritures d'amortissement, de dépréciation et de cession des immobilisations de l'entreprise;
- l'évaluation des stocks;
- la dépréciation de certains actifs en particulier les créances;
- les provisions;
- l'inventaire des disponibilités;
- les opérations de régularisation des comptes de gestion;
- édition d'une balance de clôture;
- analyse des comptes et derniers ajustements;
- la clôture informatisée des comptes;
- l'édition automatique des états financiers.

Ces travaux constituent l'arrêté annuel des comptes. Ils sont considérés comme les travaux qui viennent en aval de tout le processus comptable dans la mesure où ils visent à la production des états financiers définitifs tels qu'ils seront établis et présentés aux dirigeants, aux administrations et à tout ayant droit qui en fera la demande.

Le tableau suivant présente donc l'ensemble des tâches effectuées lors de l'arrêté annuel, les méthodes et outils utilisés pour le mener à bien ainsi que les niveaux de responsabilité des acteurs en terme de réalisation et de supervision des travaux. Il est cependant à noter que certaines tâches ne nécessitent pas de supervision du fait de la qualité de l'acteur qui s'en est chargé ou du fait de leur relative simplicité.

Tableau 22 : Tableau récapitulatif des étapes de l'arrêté des comptes chez Grant Thornton.

Tâches	Méthodes	Agent	Superviseur
Evaluation des immobilisations pour amortissement	Tests de dépréciation et comptage	Responsable de dossier	Chef du département comptable
Evaluation des stocks	Tests de dépréciation et comptage	Responsable de dossier	Chef du département comptable
Ecritures de provisions	Tests de dépréciation d'actifs	Chef du département comptable	
Inventaires des disponibilités	Rapprochement bancaire, inventaire de caisse	Responsable du dossier	Chef du département comptable
Ecritures de régularisation des comptes de gestion	A partir des pièces et informations fournies par le client	Chef du département comptable	
Edition d'une balance de clôture	A partir du logiciel SAGE	Responsable de dossier ou stagiaire	
Analyse des comptes	Analyse manuelle et individuelle des comptes par pointage des soldes anormaux	Responsable de dossier	Chef du département comptable
Ajustements des comptes	Rectification des soldes anormaux non justifiés à l'aide des pièces comptables	Chef du département comptable	
Clôture informatisées	Automatique grâce au logiciel	Responsable de dossier	
Edition automatique des états financiers	Automatique	Responsable de dossier	Chef du département comptable

Source : Nous-même.

5.2.2. Détermination du résultat fiscal.

La détermination du résultat fiscal se fait au sein du cabinet Grant Thornton à l'aide d'un modèle d'imprimé (voir annexe 1 page 93) unique rendu obligatoire par l'administration fiscale.

Outre les mentions obligatoires concernant l'identité de l'entreprise ainsi que la période d'imposition, cet imprimé comprend les principales rubriques suivantes :

- le bénéfice comptable de l'exercice ;
- les réintégrations fiscales ;
- les déductions fiscales ;
- la prise en comptes des déficits reportables et amortissements réputés différés ;
- le résultat fiscal qui servira de base à l'administration pour le calcul de l'impôt à payer.

Le remplissage de cet imprimé est de la responsabilité du responsable du dossier qui le fera sur la base des informations fournies par le client, de l'activité de l'entreprise et des dispositions obligatoires à respecter.

Ces travaux seront par la suite vérifiés par le chef du département comptable et le chef du département fiscal.

Conclusion.

Ce chapitre nous a permis de prendre connaissance des processus du service comptable du cabinet. Notamment les procédures relatives à l'arrêté annuel des comptes et à la détermination du résultat fiscal ainsi que l'identification des différents acteurs et leur rôle dans chaque étape. Nous avons également fait le tour du cadre réglementaire, légal et comptable de la réalisation de ces travaux dans la mesure où les acteurs concernés sont contraints au respect de ces dispositions. Dans le chapitre suivant, il s'agira maintenant de procéder à l'évaluation de ces procédures en vue de découvrir les principaux risques qui peuvent subvenir et de proposer des recommandations.

Chapitre 6 : Evaluation des procédures et recommandations.

Dans ce chapitre, il s'agira dans un premier temps de procéder à des tests sur les procédures. Il s'agira des tests d'existences et de permanence. Nous aurons entre autre à effectuer une évaluation préliminaire de qualité des procédures ainsi qu'une évaluation définitive à l'issue des quelles nous serons en mesure d'identifier les principales faiblesses des procédures et de formuler des recommandations qui une fois mises en place permettront de pallier ces faiblesses.

Les étapes à respecter sont la rédaction du plan de mission, l'exécution du programme de travail, l'évaluation des dispositifs de contrôle interne, la cartographie des risques, l'établissement des FRAP (Feuilles d'analyse et de révélation des problèmes) ainsi qu'une synthèse des recommandations.

6.1. Plan de mission et programme de travail

Avant de démarrer une mission d'audit, il est essentiel de procéder à sa planification. Le plan de mission ainsi obtenu servira de feuille de route dans la réalisation de travaux. Un programme de travail reprenant en détail les étapes du plan devra y être joint.

6.1.1. Plan de mission.

Encore appelé note d'orientation, ce document nous servira à définir la mission. En effet l'objet de la mission doit y être précisé ainsi que les objectifs généraux et spécifiques. Ces éléments devront être gardés en tête tout au long de la mission et permettront également de savoir si les objectifs de la mission ont été atteints. Il devra également comprendre le champ d'application ainsi que l'identification des acteurs concernés.

Tableau 23 : Plan de mission de l'audit.

Plan de mission
Objet de la mission : Audit des procédures d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal
<p>I. Objectifs généraux de la mission</p> <ul style="list-style-type: none">- Avoir une vue d'ensemble du processus d'arrêté des comptes- Evaluer le degré d'efficacité des procédures d'arrêté des comptes annuels- Optimiser l'organisation des acteurs et activités du processus afin d'assurer la fiabilité des comptes et le respect des délais
<p>II. Objectifs spécifiques</p> <ul style="list-style-type: none">- Identifier les étapes clés du processus de la clôture annuelle- Analyser chaque étape du processus et en dégager les forces et faiblesses- Participer aux opérations d'inventaire physique, d'analyse des comptes anormaux et de régularisation des comptes.- Etablir un planning de clôture qui pourra servir de modèle aux prochaines opérations d'arrêté annuel- Limiter les risques de contentieux avec l'administration fiscale
<p>III. Champs d'application et acteurs</p> <ul style="list-style-type: none">- Le travail s'articulera autour des procédures mises en place au sein du service comptable du cabinet relatives aux opérations de clôture des comptes.- Les acteurs sujets de notre étude seront donc les responsables de dossiers comptables des entreprises clientes.

Source : Nous-mêmes.

6.1.2. Programme de vérification

Il s'agit d'un document essentiel à la conduite d'une mission d'audit. Il aura pour objectif de permettre l'atteinte des objectifs de la mission en faisant le lien entre ceux-ci et les actions concrètes qui seront posées pour tester le processus. Ces actions seront déclinées

sous forme de tâches. Selon la norme 2240 de l'IFACI, le programme de travail doit mentionner les procédures à appliquer pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Il devra être au préalable validé au début de la mission et évoluera au fil de la conduite de la mission.

Tableau 24 : Programme de travail de la mission d'audit.

Présentation des tâches permettant de réaliser le programme de travail			
N° ordre	Objectifs spécifiques	N° ordre	Tâches à réaliser
O1	Identifier les étapes clés du processus	T1	- Observer le processus de clôture suivi par les responsables de dossier et participer à quelques opérations
		T2	- Elaborer avec le chef des missions comptables une feuille de route devant être respectée et présentant les étapes récurrentes à tous les processus de clôture
O2	Analyser chaque étape et dégager les forces et faiblesses	T3	- Recenser les risques majeurs existants lors des opérations de clôture
		T4	- Etablir la cartographie des risques d'un processus de clôture général
		T5	- Vérifier avec le chef des missions comptables s'il est raisonnable de tenir compte des ces risques compte tenu des dispositifs de contrôle existants au sein du cabinet
O3	Participer aux opérations d'inventaire physique et les confronter aux	T6	- Procéder à l'évaluation des immobilisations
		T7	- Procéder à l'évaluation des stocks
		T8	- Procéder à l'évaluation des créances et autres actifs
		T9	- Réaliser l'inventaire des disponibilités

	inventaires théoriques		
O4	Procéder à l'analyse et à la régularisation des comptes	T10	- Procéder à la régularisation des comptes
		T11	- Procéder au contrôle de la balance de clôture
		T12	- Réaliser l'analyse des comptes et leur justification
		T13	- Procéder aux ajustements sur la base des résultats de l'analyse
O5	Assurer la protection des données comptables et financières	T14	- Procéder à la clôture informatisée et à l'archivage des dossiers de clôture dans des lieux sécurisés
		T15	- Effectuer la sauvegarde des informations sur des supports externes
O6	Communication d'informations financières fiables	T16	- Faire l'édition des états financiers définitifs
		T17	- Diffuser des informations aux ayants droits
O7	Limiter les risques de contentieux fiscaux	T18	- Assurer le suivi des liasses fiscales
		T19	- Procéder au calcul du résultat fiscal conformément aux textes du Code général des impôts

Source : Nous-mêmes

Tableau 25 : Diagramme de réalisation des tâches.

Ordre	Tâches à réaliser	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10
	O1										
T1	Observer le processus de clôture suivi par les responsables de dossier et participer à quelques opérations										
T2	Elaborer avec le chef des missions comptables une feuille de route devant être respectée et présentant les étapes récurrentes à tous les processus de clôture										
	O2										
T3	Recenser les risques majeurs existants lors des opérations de clôture										
T4	Etablir la cartographie des risques d'un processus de clôture général										
T5	Vérifier avec le chef des missions comptables s'il est raisonnable de tenir compte de ces risques compte tenu des dispositifs de contrôle existants au sein du cabinet										
	O3										

T6	Procéder à l'évaluation des immobilisations																			
T7	Procéder à l'évaluation des stocks																			
T8	Procéder à l'évaluation des créances et autres actifs																			
T9	Réaliser l'inventaire des disponibilités																			
	O4																			
T10	Procéder à la régularisation des comptes																			
T11	Procéder au contrôle de la balance de clôture																			
T12	Réaliser l'analyse des comptes et leur justification																			
T13	Procéder aux ajustements sur la base des résultats de l'analyse																			
	O5																			
T14	Procéder à la clôture informatisée et à l'archivage des dossiers de clôture dans des lieux sécurisés																			
T15	Effectuer la sauvegarde des informations sur des supports externes																			
	O6																			
T16	Faire l'édition des états financiers définitifs																			
T17	Diffuser des informations aux ayants droits																			
	O7																			
T18	Assurer le suivi des liasses fiscales																			
T19	Procéder au calcul du résultat fiscal conformément aux textes du Code général des impôts																			

Source : Nous-mêmes.

6.2. Evaluation des procédures.

L'évaluation des procédures se fera ici en deux (2) volets. Il s'agira dans un premier temps de vérifier l'existence des procédures rédigées au sein du manuel de procédures et ensuite de vérifier leur adéquation au système en place ainsi que leur application de manière permanente.

6.2.1. Tests d'existence.

Il ne s'agit pas dans cette partie de réaliser des tests à proprement parler. En effet l'élément sur lequel on se fonde pour assurer de l'existence ou non d'une procédure est le manuel de procédures. Dans le cas du cabinet GT, l'existence des procédures d'arrêté des comptes et

de détermination du résultat fiscal se prouvera à travers la prise de connaissance du manuel des procédures interne au cabinet.

Tableau 26. Test d'existence des procédures

Types de procédures	Existence d'un manuel	Mention des procédures dans le manuel	Existences de procédures détaillées
Arrêté comptable	Oui	Oui	Non
Détermination du résultat fiscal	Non	Non	Non

Source : Nous-mêmes.

On peut donc affirmer que les tests d'existence sur les procédures s'avèrent :

- concluant quant aux procédures d'arrêté comptable ;
- non concluant quant aux procédures de détermination du résultat fiscal.

On note cependant l'absence de détails concernant le déroulement des procédures d'arrêté des comptes.

6.2.2. Evaluation préliminaire des procédures et tests de permanence.

L'évaluation des procédures constitue la phase principale de l'audit. Il s'agira de déterminer les risques et d'évaluer leur criticité sur l'ensemble du processus.

6.2.2.1. Identification des risques liés aux procédures d'arrêté comptable.

L'évaluation préliminaire des procédures d'arrêté comptable consiste en la revue des différents risques qui peuvent survenir lors de la réalisation sans tenir compte des conséquences ou de la probabilité d'occurrence.

Ainsi donc dans le processus arrêté comptable on peut noter.

Tableau 26 : Tableau d'identification des risques liés au processus d'arrêté comptable.

Tâches/procédures	Risques	Dispositifs de CI	Effectivité du CI
Evaluation des immobilisations	-Sur ou sous-évaluation des immobilisations	-Procédures d'inventaire prévues	Oui
	-Mauvaise estimation des amortissements	-Tests d'impairment	Non
	-omission de l'évaluation d'une immobilisation	-Qualification des agents en charge	Oui
Evaluation des stocks	-confusion lors de l'évaluation de biens de même nature	Comptage par au moins 2 équipes d'inventaire et confrontation des résultats	
	-Mauvaise estimation de la valeur des stocks	Immatriculation des immobilisations et inscription d'un signe distinctif sur les immobilisations déjà inventoriées	Oui
	-Mauvaise estimation des provisions	-Procédures d'inventaire de stocks	Non
Evaluation des créances et autres actifs	-mauvaise estimation des créances recouvrable et non comptabilisation de provisions	-contrôle de la qualité des stocks	Non
	-enregistrement d'une créance client dans un mauvais compte	-procédures de calcul des provisions	Non
		- Qualification des agents en charge	Oui
Inventaire des disponibilités	-non concordance du compte banque avec le relevé de banque	-Existence de bases pour le reclassement des créances	Oui
		-suivi des créances	Non
		-vérification et lettrage des comptes clients	Oui
		-Etablissement des rapprochements bancaires périodiques	Oui

	-erreurs au niveau des soldes comptables et des avoirs réels en trésorerie	-inventaire physique de la caisse -circularisations de la banque	Non Non
Régularisation des comptes	-omissions de certaines informations -erreurs lors du passage des écritures de régularisation	-vérifications des comptes de gestions concernés -contrôle des écritures de régularisations passées	Oui Non
Contrôle de la balance de clôture	-Non concordance entre la balance de clôture et les balances auxiliaires -non traçabilité des soldes de la balance de clôture avec les balances avant clôture et les journaux -édition d'une balance de clôture incomplète ne faisant pas ressortir certains comptes	-centralisation automatique des comptes par le logiciel -centralisation automatique des comptes par le logiciel -pointage des comptes Paramétrage du logiciel et vérification manuelle des totaux des soldes des comptes	Oui Oui Oui Oui
Analyse des comptes et justifications	-Persistance de soldes anormaux -persistance des soldes dans les comptes d'attente -omission de certains comptes lors de l'analyse	-Analyse et pointage des comptes -analyse et pointage, demande de justificatifs au client -deuxième vérification par un autre agent	Oui Non Oui
Ajustements	Omissions d'ajuster les comptes	Contrôle de la balance	Oui
Clôture informatisée et archivage	-Perte des données numériques -Clôture après les délais réglementaires -généralisation d'une erreur à l'ensemble des	Sauvegarde quotidienne des données numériques sur au moins 2 supports Etablissement d'un tableau et d'un planning de clôture Contrôle régulier des comptes et contrôle général avant arrêté définitif	Oui Non Oui

	documents comptables		
Edition des états financiers définitifs	-Erreur au niveau des soldes des comptes -mauvais paramétrage du logiciel	-Relecture et analyse des états financiers avant communication -vérification des paramètres du logiciel avant édition	Oui Oui

Source : Nous-mêmes

6.2.2.2. Identification des risques liés aux procédures de détermination du résultat fiscal.

De même, l'évaluation préliminaire des procédures de détermination du résultat fiscal nous a permis de recenser les risques suivants.

Tableau 27 : Tableau d'identification des risques liés au processus de détermination du résultat fiscal.

Eléments à comptabiliser	Réintégrations	Déductions	Risques liés à la comptabilisation
	X si bénéfice	Y Si perte	
Loyer du personnel excédentaire	X du montant du loyer - nombre de pièces *100000, le plafond étant de 400 000.		Risque de déduire des charges locatives supérieures au plafond autorisé
Quote-part des frais de siège	X pour 80 % au moins du montant des frais		Risque déduire un montant des frais de siège supérieur à 20% du bénéfice comptable avant déduction de la quote-part des frais de siège
Dons	X		-Risque de réintégrer des dons donnant droit à déduction -risque de déduire des dons faits aux organismes agréés au-delà de la limite fixée à 2 pour mille.
IS	X		Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat

IMF	X		Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat
Taxe spéciale sur les véhicules des personnes morales	X		Risque de déduire abusivement la taxe payée
Amendes et pénalités	X		Risque de déduire les amendes et pénalités
Assurances retraites complémentaires	X		Risque de déduire les assurances retraites complémentaires
Intérêts excédentaires des comptes courants des associés	X		Risque de déduire abusivement ces intérêts pour une société qui ne remplit pas les conditions : Taux d'intérêt < taux BCEAO+2 Capital entièrement libéré et compte courant < capital social pour les sociétés de capitaux
Amortissements excédentaires	X		Risque de déduire abusivement des amortissements non déductibles sur le plan fiscal
Provision non déductible	X		Risque de déduire abusivement des provisions sans objet
Provision pour congé de l'exercice N	X		Risque de déduire abusivement des provisions pour congés de l'exercice N
Provision pour congés payés de l'exercice N-1		Y	Risque de ne pas tenir compte fiscalement des provisions pour congés payés/ de réintégrer les provisions pour congés payés de l'exercice N-1
Produits des participations des sociétés mères		Y	Risque de déduction pour une entreprise ne remplissant pas les conditions Risque de ne pas bénéficier droit à

			la déduction pour une entreprise remplissant les conditions
Intérêts des valeurs de l'Etat		Y	Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction
Intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales		Y	Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction sur les intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales
Intérêts de la BHS		Y	Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction
Déficits ordinaires reportés		Y	Risque de perdre le droit à la déduction des déficits s'ils datent de plus de 3 ans.
Amortissements réputés différés		Y	Risque d'omission de déduction d'un amortissement différé
Plus-values de cession d'éléments d'actif ou de fusion		Y	Risque de réintégrer la plus-value investie avant les 3 ans et dont le montant est supérieur ou égal aux disponibilités (amortissement + prix de cession)
Investissement de bénéfice au Sénégal		Y	Risque de déduction abusive de l'impôt pour une entreprise ne remplissant pas les conditions Risque de ne pas bénéficier de la déduction pour les entreprises y ayant droit

Source : Nous-mêmes.

6.3. Evaluation des risques opérationnels liés aux procédures d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal.

Suite à l'identification des risques, il convient alors de les évaluer car nous rappelons qu'il ne convient pas de traiter tous les risques. Il existe en effet différentes attitudes qu'on peut adopter face à un risque :

- l'acceptation ;
- la prévention ;
- la réduction ;
- le transfert.

L'une ou l'autre étant adoptée selon le degré d'importance ou de criticité du risque. L'évaluation d'un risque étant l'évaluation de sa criticité, cette dernière se fera sur 2 axes :

- la probabilité d'occurrence (sa fréquence);
- et son impact (conséquences attendues).

La criticité sera définie par le produit probabilité X impact.

6.3.1. Evaluation de la probabilité d'occurrence des risques.

La fréquence d'occurrence d'un risque peut être définie comme étant dans un échantillon donné, le nombre de fois que le risque est identifié chez un individu de l'échantillon. Cependant, dans l'absence de données nécessaires à l'échantillonnage, nous procéderons à une évaluation qualitative et les données recueillies le seront sur la base d'un questionnaire d'évaluation soumis aux différents agents du service comptable.

Pour la mesure de la probabilité d'occurrence du risque, nous nous servirons de l'échelle suivante :

Tableau 28 : Tableau d'évaluation de la probabilité d'occurrence des risques.

Notes	Fréquences	Explications
1	Négligeable	Il est très rare que le risque se réalise
2	Faible	Il est peu probable que le risque se réalise
3	Moyenne	Les évènements réalisation et non-réalisation du risque sont équiprobables
4	Forte	Il est probable que le risque se réalise
5	Très forte	Il est très probable que le risque se réalise

Source : Bernard & al. (2006 :72)

6.3.2. Evaluation du degré de gravité des risques.

Le degré de gravité ou d'impact d'un risque s'évalue par les conséquences que pourrait avoir la survenance dudit risque sur la capacité de l'organisation à réaliser ses objectifs.

Dans notre cas, il s'agit de l'impact des risques sur la capacité du service d'assistance comptable à réaliser ses objectifs (délais de clôture, fiabilité, sincérité et régularité des comptes, élimination des contentieux fiscaux etc.)

L'évaluation de l'impact du risque se fera également selon une approche qualitative. L'échelle retenue pour réaliser cette évaluation est la suivante :

Tableau 29 : Tableau d'évaluation de l'impact des risques.

Notes	Impacts des risques	Explications
1	Insignifiant	Incidence très faible voire négligeable
2	Mineur	Tolérable
3	Modéré	Ne peut être toléré que provisoirement mais doit être traité dans les meilleurs délais
4	Majeur	Influence fortement la décision d'un utilisateur des états financiers donc doit être traité
5	Catastrophique	Remet en cause la fiabilité des informations financières et peut conduire à un refus de certification

Source : Nous-mêmes à partir de Bernard & al. (2006 :72)

6.3.3. Présentation des résultats de l'évaluation des risques.

Le questionnaire d'évaluation des risques nous a permis d'obtenir les résultats suivants :

- Concernant les risques liés à l'arrêté des comptes

Tableau 30 : Tableau d'évaluation de la criticité des risques liés à l'arrêté comptable

Risques	gravité	fréquence	criticité
1-Sur ou sous-évaluation des immobilisations	1	1	1
2-Mauvaise estimation des amortissements	1	1	1
3-Omission de l'évaluation d'une immobilisation	2	1	2
4-Confusion lors de l'évaluation de biens de même nature	2	1	2
5-Mauvaise estimation de la valeur des stocks	2	2	4
6-Mauvaise estimation des provisions	2	1	2
7-Mauvaise estimation des créances recouvrables et non comptabilisation de provisions	2	3	6
8-Enregistrement d'une créance client dans un mauvais compte	1	1	1
9-Non concordance du compte banque avec le relevé de banque	1	1	1
10-Erreurs au niveau des soldes comptables et des avoirs réels en trésorerie	1	1	1
11-Omissions de certaines informations	2	2	4
12-Erreurs lors du passage des écritures de régularisation	1	1	1
13-Non concordance entre la balance de clôture et les balances auxiliaires	1	1	1

14-Non traçabilité des soldes de la balance de clôture avec les balances avant clôture et les journaux	1	1	1
15-Edition d'une balance de clôture incomplète ne faisant pas ressortir certains comptes	1	2	2
16-Persistance de soldes anormaux	2	1	2
17-Persistance des soldes dans les comptes d'attente	2	2	4
18-Omission de certains comptes lors de l'analyse	1	2	2
19-Omissions d'ajuster les comptes	1	2	2
20-Perte des données numériques	3	3	9
21-Clôture après les délais règlementaires	1	1	1
22-généralisation d'une erreur à l'ensemble des documents comptables	1	1	1
23-Erreur au niveau des soldes des comptes	1	1	1
24-mauvais paramétrage du logiciel	1	1	1

- Concernant les risques liés à la détermination du résultat fiscal.

Tableau 31 : Tableau d'évaluation de la criticité des risques liés à la détermination du résultat fiscal.

Risques	Gravité	fréquence	Criticité
1-Risque de déduire des charges locatives supérieures au plafond autorisé	2	2	4
2-Risque déduire un montant des frais de siège supérieur à 20% du bénéfice comptable avant déduction de la quote-part des frais de siège	2	2	4
3-Risque de réintégrer des dons donnant droit à déduction	2	1	2
4-Risque de déduire des dons faits aux organismes agréés au-delà de la limite fixée à 2 pour mille.	2	1	2
5-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat	1	1	1
6-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat	1	1	1
7-Risque de déduire abusivement la taxe payée	1	1	1
8-Risque de déduire les amendes et pénalités	1	1	1
9-Risque de déduire les assurances retraites complémentaires	1	2	2
10-Risque de déduire abusivement les intérêts pour une société qui ne remplit pas les conditions :	2	2	4
11-Risque de déduire abusivement des amortissements non déductibles sur le plan fiscal	2	2	4
12-Risque de déduire abusivement des provisions sans	2	2	4

objet			
13-Risque de déduire abusivement des provisions pour congés de l'exercice N	2	1	2
14-Risque de ne pas tenir compte fiscalement des provisions pour congés payés/ de réintégrer les provisions pour congés payés de l'exercice N-1	2	1	2
15-Risque de déduction des provisions pour congés payés pour une entreprise ne remplissant pas les conditions	2	2	4
16-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction pour une entreprise remplissant les conditions	2	2	4
17-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction	3	2	6
18-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction sur les intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales	3	2	6
19-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction	3	3	9
20-Risque de perdre le droit à la déduction des déficits s'ils datent de plus de 3 ans.	3	4	12
21-Risque d'omission de déduction d'un amortissement différé	1	1	1
22-Risque de réintégrer la plus-value investie avant les 3 ans et dont le montant est supérieur ou égal aux disponibilités (amortissement + prix de cession)	2	2	4
23-Risque de déduction abusive de l'impôt pour une entreprise ne remplissant pas les conditions	2	2	4
24-Risque de ne pas bénéficier de la déduction pour les entreprises y ayant droit	2	2	4

6.3.4. Hiérarchisation des risques.

Les risques ainsi évalués seront alors classés par ordre de criticité décroissant. L'ordre ainsi défini servira à établir les priorités de traitement des risques.

- Hiérarchisation des risques liés au processus d'arrêté des comptes.

Tableau 32 : Tableau de hiérarchisation des risques liés à l'arrêté comptable

Risques	gravité	fréquence	Criticité
20-Perte des données numériques	3	3	9
7-Mauvaise estimation des créances recouvrables et non comptabilisation de provisions	2	3	6
5-Mauvaise estimation de la valeur des stocks	2	2	4
11-Omissions de certaines informations	2	2	4

17-Persistance des soldes dans les comptes d'attente	2	2	4
3-Omission de l'évaluation d'une immobilisation	2	1	2
4-Confusion lors de l'évaluation de biens de même nature	2	1	2
6-Mauvaise estimation des provisions	2	1	2
15-Edition d'une balance de clôture incomplète ne faisant pas ressortir certains comptes	1	2	2
16-Persistance de soldes anormaux	2	1	2
18-Omission de certains comptes lors de l'analyse	1	2	2
19-Omissions d'ajuster les comptes	1	2	2
1-Sur ou sous-évaluation des immobilisations	1	1	1
2-Mauvaise estimation des amortissements	1	1	1
8-Enregistrement d'une créance client dans un mauvais compte	1	1	1
9-Non concordance du compte banque avec le relevé de banque	1	1	1
10-Erreurs au niveau des soldes comptables et des avoirs réels en trésorerie	1	1	1
12-Erreurs lors du passage des écritures de régularisation	1	1	1
13-Non concordance entre la balance de clôture et les balances auxiliaires	1	1	1
14-Non traçabilité des soldes de la balance de clôture avec les balances avant clôture et les journaux	1	1	1
21-Clôture après les délais règlementaires	1	1	1
22-généralisation d'une erreur à l'ensemble des documents comptables	1	1	1
23-Erreur au niveau des soldes des comptes	1	1	1
24-mauvais paramétrage du logiciel	1	1	1

- Hiérarchisation des risques liés à la détermination du résultat fiscal.

Tableau 33 : Tableau de hiérarchisation des risques liés à la détermination du résultat fiscal.

Risques	Gravité	Fréquence	criticité
20-Risque de perdre le droit à la déduction des déficits ordinaires reportés s'ils datent de plus de 3 ans.	3	4	12
19-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction des intérêts des comptes de dépôts à la BHS	3	3	9
17-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction des intérêts payés par l'Etat	3	2	6
18-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction sur les intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales	3	2	6
1-Risque de déduire des charges locatives supérieures au plafond autorisé	2	2	4
2-Risque déduire un montant des frais de siège supérieur à 20% du bénéfice comptable avant déduction de la quote-part des frais de siège	2	2	4
10-Risque de déduire abusivement ces intérêts pour une société qui ne remplit pas les conditions :	2	2	4
11-Risque de déduire abusivement des amortissements non déductibles sur le plan fiscal	2	2	4
12-Risque de déduire abusivement des provisions sans objet	2	2	4
15-Risque de déduction des provisions pour congés payés pour une filiale ne remplissant pas les conditions de déductibilité	2	2	4
16-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction pour une filiale remplissant les conditions de déductibilité	2	2	4
22-Risque de réintégrer la plus-value	2	2	4

investie avant les 3 ans et dont le montant est supérieur ou égal aux disponibilités (amortissement + prix de cession)			
23-Risque de déduction abusive de l'impôt pour une entreprise ne remplissant pas les conditions de réinvestissement du bénéfice au Sénégal	2	2	4
24-Risque de ne pas bénéficier de la déduction pour les entreprises y ayant droit remplissant les conditions de réinvestissement de bénéfice au Sénégal	2	2	4
3-Risque de réintégrer des dons donnant droit à déduction	2	1	2
4-Risque de déduire des dons faits aux organismes agréés au-delà de la limite fixée à 2 pour mille.	2	1	2
9-Risque de déduire les assurances retraites complémentaires	1	2	2
13-Risque de déduire abusivement des provisions pour congés de l'exercice N	2	1	2
14-Risque de ne pas tenir compte fiscalement des provisions pour congés payés/ de réintégrer les provisions pour congés payés de l'exercice N-1	2	1	2
5-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat	1	1	1
6-Risque de comptabiliser à deux reprises l'IMF dû à l'Etat	1	1	1
7-Risque de déduire abusivement la taxe payée	1	1	1
8-Risque de déduire les amendes et pénalités	1	1	1
21-Risque d'omission de déduction d'un amortissement différé	1	1	1

6.3.5. Matrices de criticité.

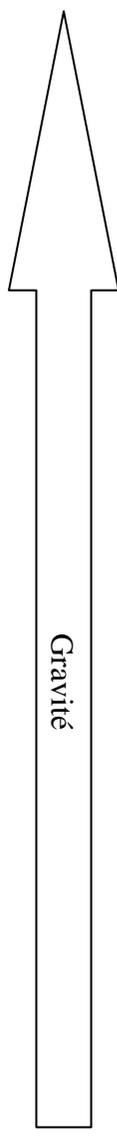
Les tableaux suivants constituent la cartographie des risques liés aux processus d'arrêté des comptes et de détermination du résultat fiscal.

Tableau 34 : Cartographie des risques liés à l'arrêté comptable

		20-Perte des données numériques		
Gravité ↑	3-Omission de l'évaluation d'une immobilisation 4-Confusion lors de l'évaluation de biens de même nature 6-Mauvaise estimation des provisions 16-Persistance de soldes anormaux	5-Mauvaise estimation de la valeur des stocks 11-Omissions de certaines informations 17-Persistance des soldes dans les comptes d'attente	7-Mauvaise estimation des créances recouvrable et non comptabilisation de provisions	
	1-Sur ou sous-évaluation des immobilisations 2-Mauvaise estimation des amortissements 8-Enregistrement d'une créance client dans un mauvais compte 9-Non concordance du compte banque avec le relevé de banque 10-Erreurs au niveau des soldes comptables et des avoirs réels en trésorerie 12-Erreurs lors du passage des écritures de régularisation 13-Non concordance entre la balance de clôture et les balances auxiliaires 14-Non traçabilité des soldes de la balance de clôture avec les balances avant clôture et les journaux 21-Clôture après les délais règlementaires 22-généralisation d'une erreur à l'ensemble des documents comptables 23-Erreur au niveau des soldes des comptes 24-mauvais paramétrage du logiciel	15-Edition d'une balance de clôture incomplète ne faisant pas ressortir certains comptes 18-Omission de certains comptes lors de l'analyse 19-Omissions d'ajuster les comptes		

Probabilité →

Tableau 35 : Cartographie des risques liés à la détermination du résultat fiscal.



			20-Risque de perdre le droit à la déduction des déficits ordinaires reportés s'ils datent de plus de 3 ans.	
	17-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction des intérêts payés par l'Etat 18-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction sur les intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales	19-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction des intérêts des comptes de dépôts à la BHS		
3-Risque de réintégrer des dons donnant droit à déduction 4-Risque de déduire des dons faits aux organismes agréés au-delà de la limite fixée à 2 pour mille. 9-Risque de déduire les assurances retraites complémentaires 13-Risque de déduire abusivement des provisions pour congés de l'exercice N 14-Risque de ne pas tenir compte fiscalement des provisions pour congés payés/ de réintégrer les provisions pour congés payés de l'exercice N-1	1-Risque de déduire des charges locatives supérieures au plafond autorisé 2-Risque déduire un montant des frais de siège supérieur à 20% du bénéfice comptable avant déduction de la quote-part des frais de siège 10-Risque de déduire abusivement ces intérêts pour une société qui ne remplit pas les conditions 11-Risque de déduire abusivement des amortissements non déductibles sur le plan fiscal 12-Risque de déduire abusivement des provisions sans objet 15-Risque de déduction pour une filiale ne remplissant pas les conditions de déductibilité 16-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction pour une filiale remplissant de déductibilité 22-Risque de réintégrer la plus-value investie avant les 3 ans et dont le montant est supérieur ou égal aux disponibilités (amortissement + prix de cession) 23-Risque de déduction abusive de l'impôt pour une			

	entreprise ne remplissant pas les conditions de réinvestissement du bénéfice au Sénégal 24-Risque de ne pas bénéficier de la déduction pour les entreprises y ayant droit remplissant les conditions de réinvestissement de bénéfice au Sénégal			
5-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat 6-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat 7-Risque de déduire abusivement la taxe payée 8-Risque de déduire les amendes et pénalités 1-Risque d'omission de déduction d'un amortissement différé	9-Risque de déduire les assurances retraites complémentaires			



6.4. Plans d'action

Au vu de l'évaluation des risques, des plans d'actions sont proposés pour y faire face dans un premier temps.

- Plans d'action concernant l'arrêté des comptes.

Tableau 36 : Proposition de plans d'action pour l'arrêté comptable

Risques	Gravité	Fréquence	criticité	Plans d'action
20-Perte des données numériques	3	3	9	sauvegarde sur un serveur réseau et archivage
7-Mauvaise estimation des créances recouvrable et non comptabilisation de provisions	2	3	6	circularisations des clients et vérification de leur solvabilité
5-Mauvaise estimation de la valeur des stocks	2	2	4	Contrôle de la qualité des stocks par un expert
11-Omissions de certaines informations	2	2	4	Vérification et pointage
17-Persistance des soldes dans les comptes d'attente	2	2	4	Analyse et justification des soldes
3-Omission de l'évaluation d'une immobilisation	2	1	2	Définir les procédures de comptage des immobilisations
4-Confusion lors de l'évaluation de biens de même nature		1	2	Identification et immatriculation des immobilisations
6-Mauvaise estimation des provisions	2	1	2	
15-Edition d'une balance de clôture incomplète ne faisant pas ressortir certains comptes	1	2	2	Vérification et paramétrage du logiciel
16-Persistance de soldes anormaux	2	1	2	Analyse et vérification
18-Omission de certains comptes lors de l'analyse	1	2	2	vérification des travaux d'analyse
19-Omissions d'ajuster les comptes	1	2	2	vérification des travaux d'ajustement des comptes
1-Sur ou sous-évaluation des immobilisations	1	1	1	Mettre en place des procédures d'évaluation des

				immobilisations et les communiquer
2-Mauvaise estimation des amortissements	1	1	1	Définir des bases et méthodes d'amortissement
8-Enregistrement d'une créance client dans un mauvais compte	1	1	1	vérification des enregistrements des factures clients
9-Non concordance du compte banque avec le relevé de banque	1	1	1	réalisation de rapprochements bancaires périodiques
10-Erreurs au niveau des soldes comptables et des avoirs réels en trésorerie	1	1	1	Mettre en place des dispositifs d'inventaire de trésorerie
12-Erreurs lors du passage des écritures de régularisation	1	1	1	Vérification
13-Non concordance entre la balance de clôture et les balances auxiliaires	1	1	1	Centralisation informatisée et pointage des soldes
14-Non traçabilité des soldes de la balance de clôture avec les balances avant clôture et les journaux	1	1	1	Centralisation et pointage
21-Clôture après les délais réglementaires	1	1	1	établir un calendrier de clôture
22-généralisation d'une erreur à l'ensemble des documents comptables	1	1	1	vérification avant validation
23-Erreur au niveau des soldes des comptes	1	1	1	vérification des totaux et paramétrage logiciel
24-mauvais paramétrage du logiciel	1	1	1	test du logiciel

- Plans d'action concernant la détermination du résultat fiscal.

Tableau 37 : Proposition de plans d'action pour la détermination du résultat fiscal.

Risques	Gravité	Fréquence	criticité	Plans d'action
20-Risque de perdre le droit à la déduction des déficits ordinaires reportés s'ils datent de plus de 3 ans.	3	4	12	Déduire les déficits par ordre d'ancienneté
19-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction des intérêts des comptes de dépôts à la BHS	3	3	9	déduire les intérêts des comptes de dépôts à la Banque de l'habitat
17-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction des intérêts payés par l'Etat	3	2	6	déduire les intérêts reçus payés par l'Etat
18-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction sur les intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales	3	2	6	déduire les intérêts reçus payés par l'Etat
1-Risque de déduire des charges locatives supérieures au plafond autorisé	2	2	4	vérifier les locaux à usage d'habitation
2-Risque déduire un montant des frais de siège supérieur à 20% du bénéfice comptable avant déduction de la quote-part des frais de siège	2	2	4	veiller au respect du plafond autorisé
10-Risque de déduire abusivement ces intérêts pour une société qui ne remplit pas les conditions :	2	2	4	vérifier les conditions des intérêts payés par la société sur les comptes courants
11-Risque de déduire abusivement des amortissements non déductibles sur le plan fiscal	2	2	4	établir un tableau d'amortissement fiscal
12-Risque de déduire abusivement des provisions sans objet	2	2	4	réintégrer momentanément l'ensemble des provisions et déduire celles admissibles fiscalement

15-Risque de déduction des provisions pour congés payés pour une filiale ne remplissant pas les conditions de déductibilité	2	2	4	vérifier les conditions de réintégration
16-Risque de ne pas bénéficier du droit à la déduction pour une filiale remplissant les conditions de déductibilité	2	2	4	Ne déduire que la quote-part de 5%
22-Risque de réintégrer la plus-value investie avant les 3 ans et dont le montant est supérieur ou égal aux disponibilités (amortissement + prix de cession)	2	2	4	déduire les plus-values
23-Risque de déduction abusive de l'impôt pour une entreprise ne remplissant pas les conditions de réinvestissement du bénéfice au Sénégal	2	2	4	vérifier les modalités de réinvestissement du bénéfice
24-Risque de ne pas bénéficier de la déduction pour les entreprises y ayant droit remplissant les conditions de réinvestissement de bénéfice au Sénégal	2	2	4	vérifier les modalités de réinvestissement du bénéfice
3-Risque de réintégrer des dons donnant droit à déduction	2	1	2	vérifier l'exactitude des déclarations de dons
4-Risque de déduire des dons faits aux organismes agréés au-delà de la limite fixée à 2 pour mille.	2	1	2	vérifier les plafonds autorisés
9-Risque de déduire les assurances retraites complémentaires	1	2	2	réintégrer les contributions d'assurances pour retraite complémentaire
13-Risque de déduire abusivement des provisions pour congés de l'exercice N	2	1	2	réintégrer les provisions pour congés de l'exercice
14-Risque de ne pas tenir compte fiscalement des provisions pour congés payés/ de réintégrer les provisions pour congés payés de l'exercice N-1	2	1	2	déduire les provisions pour congé payé de l'exercice N-1
5-Risque de comptabiliser à deux	1	1	1	réintégrer l'IS payée

reprises l'impôt dû à l'Etat				
6-Risque de comptabiliser à deux reprises l'IMF dû à l'Etat	1	1	1	réintégrer l'IMF payée
7-Risque de déduire abusivement la taxe payée	1	1	1	réintégrer la taxe payée
8-Risque de déduire les amendes et pénalités	1	1	1	réintégrer les amendes et pénalités payées
21-Risque d'omission de déduction d'un amortissement différé	1	1	1	établir un tableau récapitulatif des amortissements différés

6.5. FRAP et formulation des recommandations.

La revue du dispositif de contrôle des procédures d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal de Grant Thornton nous a permis de formuler des recommandations. Ces recommandations ont été proposées à la lumière des défaillances décelées à travers le questionnaire de contrôle et la cartographie des risques.

6.5.1. Feuille de résolution et d'analyse de problèmes

Suite à la proposition de plan d'actions pour agir dans un premier temps, il convient d'analyser les risques et ainsi d'en déceler les causes pour parvenir à limiter leur impact de façon durable. L'outil à notre disposition est la FRAP (Feuille de résolution et d'analyse de problèmes).

6.5.1.1. FRAP relative au calendrier de clôture

Tableau 38 : FRAP relative au calendrier de clôture

FRAP N° 01
Risque identifié
Omission de certaines étapes du processus de clôture
Constats
Le processus n'est pas entièrement maîtrisé
Certaines étapes sont omises, ou sont réalisées en constatant de nombreux manquements
Causes

Absence de formalisation des procédures
Non planification des travaux de clôture
Conséquences
Répétition de certaines tâches lors des travaux
Retard dans la production des états financiers
Recommandations
Formalisation d'instructions détaillées sur les travaux et mise en place d'un planning de clôture qui servira de modèle pour les travaux à venir.

6.5.1.2. FRAP relative au contenu des éléments du dossier de clôture

Tableau 39 : FRAP relative au contenu des éléments du dossier de clôture

FRAP N° 02
Risque
Perte d'informations ou d'éléments du dossier de clôture
Constats
La détection des erreurs est rendue difficile sur certaines étapes du processus
Causes
Les travaux de clôture ne font pas l'objet d'un classement dans un dossier spécifique
Conséquences
Les responsables de mission procèdent à un classement personnel
Recommandations
Mise en place de procédures de classement et d'archivage au cours des travaux

6.5.1.3. FRAP relative au respect du planning de clôture

Tableau 40 : FRAP relative au respect du planning de clôture

FRAP N° 3
Risques
Perte de temps et non respect des délais
Constats
Les travaux de clôture sont volumineux et rébarbatifs
Causes
Les travaux de pré-clôture ne sont pas réalisés
Conséquences
Retard dans la clôture de certains dossiers et répétitions de certaines tâches
Recommandations
Procéder à des arrêtés périodiques et à l'audit desdits travaux

6.5.1.4. FRAP relative à la conservation des données numériques

Tableau 41 : FRAP relative à la conservation des données numériques

FRAP N° 04
Risques
Perte de données numériques
Constats
Les données ne sont pas centralisées sur un serveur unique et la sauvegarde n'est réalisée qu'une seule fois dans la journée
Causes
Absence d'instructions claires, écrites détaillant les dispositifs de sécurisation des données
Conséquences
Les données sont partiellement vulnérables
Recommandation
Centraliser les données et mettre en place un système de sauvegarde automatique et régulière

6.5.1.5. FRAP relative à l'évaluation des créances

Tableau 42 : FRAP relative à l'évaluation des créances

FRAP N° 05
Risques
Mauvaise estimation de la solvabilité des clients
Constats
Le cabinet ne dispose pas toujours de l'ensemble des éléments nécessaires à l'appréciation des créances
Causes
Absence de transmission des documents dans les temps et pas de circularisations des clients
Conséquences
Mauvaise estimation de l'état des créances et importants travaux postérieurs à la clôture
Recommandation
Octroi de mandat au chef des missions pour procéder aux circularisations et relances régulières en cas de besoin des éléments d'appréciation des créances

6.5.2. Synthèse des recommandations

A la lumière des recommandations proposées dans les FRAP, nous proposons une réorganisation de ces dernières de façon à les centrer sur les acteurs et les processus.

6.5.2.1. Recommandations à l'endroit de la direction générale

L'absence de formalisation du processus de clôture est la principale critique que l'on peut faire. En effet, elle pourrait expliquer de nombreuses failles décelées dans la réalisation de ces travaux, notamment l'omission de certaines étapes. Nous recommandons donc à Grant Thornton d'inclure dans son manuel de procédures des instructions spécifiques et détaillées pour la réalisation des travaux d'arrêté comptable.

6.5.2.2. Recommandations à l'endroit des responsables de missions comptables.

Les travaux de clôture ne font pas l'objet d'un classement à part entière au sein d'un dossier de travail spécifique. Cela rend difficile la vérification desdits travaux et la détection des erreurs survenues lors de leur réalisation. Nous suggérons donc à Grant Thornton de mettre en place des procédures concernant la tenue de dossier de travail relatif aux travaux d'arrêté. Ce dossier devra être tenu suivant un modèle prédéfini et uniformisé et être archivé une fois les travaux terminés.

6.5.2.3. Recommandations relatives aux processus en amont

Le cabinet ne réalise pas de pré-clôture ou d'arrêté périodique. Ces opérations ont pour but de faciliter et de réduire les délais de clôture. En réalisant des arrêts périodiques qui eux-mêmes seraient audités, Grant Thornton verrait ainsi l'étendue des travaux réduite de façon considérable. Nous recommandons alors à Grant Thornton de recourir à des arrêts périodiques et de procéder à des audits de ces clôtures. Cela pourrait optimiser le processus d'arrêté annuel.

6.5.2.4. Recommandations relatives à la perte des données numériques

L'informatisation d'une grande partie des activités comptables de Grant Thornton fait apparaître le risque de perte des données numériques suite à des problèmes informatiques. Pour pallier ces risques, nous recommandons à Grant Thornton de centraliser toutes les informations en temps réels dans un serveur et de dupliquer régulièrement les informations sur des supports de stockage externe n'appartenant pas au réseau. Des dispositifs de sécurité devront également être prévus pour assurer la préservation de ces supports de stockage externe.

6.5.2.5. Recommandations relatives aux créances

L'appréciation de la solvabilité d'un client n'étant pas aisée, il y a de fortes chances qu'une insolvabilité soit constatée trop tard. Nous recommandons à Grant Thornton d'obtenir de ses clients un mandat afin de procéder au suivi périodique des créances qu'ils détiennent et de faire si besoin est des circularisations auprès des partenaires débiteurs.

6.5.2.6. Recommandations quant à la vérification des travaux.

Nous recommandons au chef de mission de mettre en place des dispositifs prévoyant plusieurs niveaux de contrôle des travaux réalisés par un responsable de dossier. Cela limitera le risque qu'une erreur ne soit pas décelée. Les éléments fournis par les clients devront également être vérifiés dès constatation d'irrégularités persistantes.

6.5.2.7. Recommandations relatives au calcul du résultat fiscal.

Dans cette étape, la hiérarchisation nous a permis d'établir que les éléments portant le plus à risque sont les déficits ordinaires reportés, ainsi que les intérêts des comptes à la BHS et des valeurs de l'Etat. Nous recommandons à Grant Thornton de porter une attention particulière sur ces éléments lors du remplissage du tableau de détermination du résultat fiscal.

Egalement, le recours à un spécialiste de la fiscalité en qualité de superviseur de ces travaux permettrait de s'assurer du respect des règles fiscales.

Conclusion.

Ce chapitre nous a permis de passer en revue les risques liés aux procédures en place dans le cabinet Grant Thornton en vue de réaliser les travaux d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal. Bien que le cabinet semble dans l'ensemble avoir une bonne maîtrise de ses processus, certaines défaillances ont été remarquées et nous avons jugé utile de les mentionner. Nous en avons évalué la probabilité de réalisation ainsi que l'impact afin de définir la catégorie de chaque risque, ce qui nous a permis de les prioriser et de ne nous appesantir que sur ceux jugés relativement significatifs. Par la suite nous avons formulé des recommandations à l'endroit des acteurs du processus en vue de contribuer à son amélioration.

Conclusion de la deuxième partie.

La seconde partie de notre mémoire constituait le cadre pratique de nos travaux. Nous avons tout d'abord dans le chapitre IV présenté le cabinet Grant Thornton, l'entité qui nous a accueillis pour la réalisation de cette étude. Nous avons notamment présenté le cabinet tout en le situant dans le monde et plus particulièrement au Sénégal. Par la suite, nous avons présenté brièvement ses missions et son fonctionnement. Dans le chapitre V, il s'agissait pour nous de décrire les procédures étudiées ainsi que le cadre légal et réglementaire auxquels doit se soumettre Grant Thornton dans leur réalisation. Le chapitre VI a quant à lui constitué le chapitre d'analyse. C'est dans ce chapitre que nous avons déroulé notre méthodologie de l'audit afin d'identifier les risques, de les évaluer, de les hiérarchiser en vue de proposer des recommandations appropriées.

CSAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

L'audit est un examen portant sur l'appréciation globale des procédures d'un système sur la base d'un référentiel. Dans la gestion moderne, il s'agit d'un outil indispensable sur lequel se basent la plupart des managers pour évaluer leur efficacité et trouver des solutions pour l'améliorer. De nos jours, l'entreprise présente des intérêts pour de nombreux acteurs, intérêts qui s'avèrent parfois être opposés. C'est pourquoi, la loi exige aux entreprises la communication régulière des informations financières les concernant. Afin donc de garantir la fiabilité de ces informations, il est important de maîtriser le processus qui mène à leur détermination. Cela nous a donc motivé à mener cette étude sur l'audit des procédures d'arrêté comptable et de détermination du résultat fiscal.

Qu'elles aient l'obligation de communiquer leurs informations financières ou non, l'arrêté comptable est une étape importante dans la vie des entreprises. Elle leur permet en effet d'évaluer périodiquement leur performance entre 2 exercices et se retrouve donc ainsi à la base de nombreuses décisions importantes qui vont conditionner l'avenir de ces entreprises. Plus l'entreprise maîtrisera donc ce processus, mieux ses comptes reflèteront la réalité et mieux elle sera en mesure de prendre les décisions appropriées.

Notre étude a été menée au sein du département des missions comptables du cabinet Grant Thornton. Nous avons réalisé les travaux de façon autonome en nous inspirant de la méthodologie préconisée par la norme. Ayant nous-mêmes participé à la réalisation des travaux de clôture, nous avons en plus de nos constats soumis des questionnaires aux autres acteurs du processus. Les principales difficultés auxquelles nous étions confrontées outre les contraintes de temps étaient liées à la prudence quant à la divulgation d'informations sensibles, notamment celles concernant les entreprises clientes. Nous avons toutefois pu réaliser notre étude et l'avons soumise aux responsables du cabinet et du département des missions comptables. Ces derniers bien qu'ayant jugé pertinent le thème de l'étude, ont reconnu être conscients de l'existence de certaines failles relevées dans nos travaux. Ils ont également souligné la pertinence des recommandations formulées mais n'ont pas manifesté leur intention de les implémenter dans le court terme.

Nos travaux nous ont conduits dans la première partie à répertorier la littérature que nous avons jugée pertinente et adaptée à notre thème. En passant en revue la réalisation des processus étudiés dans un cabinet ainsi que les différentes approches méthodologiques de l'audit, cela s'est conclu par la réalisation d'un modèle d'analyse qui nous a servi de dans

la réalisation de nos travaux. Ainsi, nous avons pu par la suite identifier les principales étapes de ces procédures ainsi que les risques qui y sont liés. A l'aide des outils d'audit à notre disposition nous avons hiérarchisé ces risques et y avons formulé des recommandations en vue de les réduire car rappelons le, le risque 0 n'existe pas.

Nous espérons ainsi avoir apporté notre contribution à la littérature portant sur le sujet et pensons au terme de notre étude que le département des missions comptables de Grant Thornton gagnerait à mettre en œuvre nos recommandations et espérons que la direction générale en tiendra compte.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

parts d'intérêts :	<input type="text"/>	déductible (40%)	<input type="text"/>		
Autres déductions (à établir sur feuillet séparé)				+	260
Déduction au titre du crédit d'impôt (Code des investissements)				+	270
(Joindre une copie de la notification du crédit d'impôt)					
TOTAL II (additionnez les lignes 200 à 270)				=	290

III- RÉSULTAT FISCAL (Remplir les annexes)

	Bénéfice (TOTAL I – TOTAL II si positif)			300
Résultat fiscal avant imputation des déficits reportables et des amortissements réputés différés			-	310
	Déficit (TOTAL I – TOTAL II si nég.)			
Amortissements réputé différés, créés au titre de l'exercice			+	320
			-	
Déficits antérieurs imputés sur le résultat de l'exercice				330
Amortissements réputés différés, imputés sur le résultat de l'exercice				340
RÉSULTAT FISCAL	BÉNÉFICE IMPOSABLE			350
	DÉFICIT REPORTABLE			360

IV- IMPÔT À PAYER

Est-ce votre premier exercice fiscal ?	Oui : <input type="checkbox"/> Non : <input type="checkbox"/>	400
Entreprise Franche d'Exportation ?	Oui : <input type="checkbox"/> Non : <input type="checkbox"/>	405
Point franc, située dans la zone franche industrielle ou exonéré ?	Oui : <input type="checkbox"/> Non : <input type="checkbox"/>	410
Montant d'IR retenus à la source		420
Autres retenues		430

Montant payé par acompte provisionnel _____

440

Partie 3 - Certification

J'atteste que toutes les informations fournies dans ce formulaire et ses annexes, le cas échéant, sont complètes et exactes.

Nom du signataire : _____ Poste occupé : _____

Signature : _____

Signé à _____, le _____

Représentation

si vous avez un représentant, veuillez compléter l'information ci-dessous.

NINEA du représentant

Nom du représentant _____

Profession _____

Adresse du représentant _____

Motif de la représentation _____

Signature du représentant _____

Téléphone _____

Annexe 1 – Déficits, provisions et charges à payer non déductible

1. Grille de calcul des déficits reportables

	Déficits imputables		Déficit imputé au titre de l'année n (en cours)		Déficit reportable	
Exercice n-3		A		E		
Exercice n-2		B		F		I
Exercice n-1		C		G		J
Exercice actuel						K
Total		D		H		L

Le montant de la case H représente le montant qui peut être imputé sur la déclaration au titre des déficits ordinaires reportables des années antérieures. Ce montant ne peut être supérieur au montant de la ligne 300 de la déclaration. Reportez le montant de la case H sur la ligne 330 de votre déclaration. Si le montant de la ligne 300 est nul, vous ne pouvez pas imputer les déficits des années antérieures cette année.

La case K correspond au montant du déficit ordinaire reportable de l'année. Ce montant pourra être inscrit à la case C de la déclaration de votre prochaine année et être déduit du revenu imposable lors d'une période d'imposition subséquente.

2. Grille de calcul des amortissements différés des années antérieures

	Disponibles		Montant imputé au titre de l'année n (en cours)		Montants différents (Disponibles – imputés)	
Année actuelle		M		P		S
Années précédentes		N		Q		T
Total		O		R		U

Le montant de la case M représente le montant des amortissements créés au titre de l'exercice. Le montant inscrit à la case Q représente les amortissements réputés différés des années antérieures imputés sur l'exercice courant. Ce montant ne peut être supérieur au montant de la ligne 300 diminué de la ligne 330.

Le montant de la case U pourra être reporté à la case M de votre déclaration de la prochaine année afin d'être imputé à titre d'amortissements réputés différés des années antérieures.

Annexe 2 – Provisions et charges à payer non déductibles¹		
	Dotation de l'exercice	Reprises sur l'exercice
Congés à payer et charges sociales		
Indemnités pour congés à payer		
Charges sociales et fiscales correspondantes		
(a) Total des congés à payer et charges sociales		
Provisions pour risques et charges		
(b) Total des provisions pour risques et charges		
Provisions pour dépréciation		
(c) Total pour provisions pour dépréciation		
Charges à payer non déductibles		
(d) Total pour charges à payer non déductibles		
Total non déductible (a+b+c+d)	(L)	(M)

¹ À détailler sur feuillet séparé, au besoin

Annexe 3 – Suivi du crédit d'impôt (Code des investissements)

No d'agrément	Date d'agrément
Montant admis crédit d'impôt	A B

Veillez effectuer dans le tableau ci-dessous le suivi de l'imputation sur un maximum de cinq années d'imposition consécutives. Référez-vous au Code des investissements pour les détails d'application du crédit d'impôt.

Reportez le montant imputable de l'année d'imposition sur la ligne 655 de votre déclaration d'impôt.

Joignez la décision du Directeur général des Impôts et Domaines arrêtant le montant du crédit d'impôt accordé.

Année fiscale	Bénéfice imposable de l'année	Montant imputable ²	Reliquat reportable

Annexe 2 : Questionnaire de contrôle interne.

	Section		
Questionnaire de contrôle interne			Exercice
Objectifs :			
	Réponses		Commentaires
Questions	Oui	Non	
Votre processus de clôture est-il formalisé ?			
Utilisez-vous un planning de clôture ?			
Ce planning est-il communiqué à tous les acteurs de la clôture ?			
Une personne est-elle dédiée au pilotage et à la coordination de la clôture ?			
Le service d'assistance comptable dispose-t-il d'un manuel de procédures ?			
Ce manuel a-t-il été remis à jour à l'occasion de l'évolution des contraintes réglementaires ?			
Les travaux de clôture sont-ils formalisés dans un			

dossier de travail (justification des soldes, etc.) ?			
Automatisez-vous certaines opérations comptables ?			
Mettez-vous en œuvre une pré-clôture ?			
Réalisez-vous des abonnements comptables ?			
Mettez-vous en œuvre une pré-clôture ?			
Effectuez-vous des estimations statistiques ?			
Réalisez-vous des arrêts de cycles anticipés ?			
Faites-vous des clôtures mensuelles ?			
Faites-vous au moins une clôture intermédiaire complète (mensuelle, trimestrielle, semestrielle) ?			
Votre clôture semestrielle est-elle auditée ?			
Vos clôtures trimestrielles sont-elles auditées ?			
Votre fonction comptable bénéficie-t-elle d'une cellule support aux applications informatiques ?			

Annexe 3 : Questionnaire d'évaluation de la gravité des risques liés à l'arrêté des comptes.

Sur une échelle de 1 à 5, quelle évaluation faites-vous de la gravité des risques suivants ?

Risques	Cote				
	1	2	3	4	5
1-Sur ou sous-évaluation des immobilisations					
2-Mauvaise estimation des amortissements					
3-Omission de l'évaluation d'une immobilisation					
4-Confusion lors de l'évaluation de biens de même nature					
5-Mauvaise estimation de la valeur des stocks					
6-Mauvaise estimation des provisions					
7-Mauvaise estimation des créances recouvrable et non comptabilisation de provisions					
8-Enregistrement d'une créance client dans un mauvais compte					
9-Non concordance du compte banque avec le relevé de banque					
10-Erreurs au niveau des soldes comptables et des avoirs réels en trésorerie					
11-Omissions de certaines informations					
12-Erreurs lors du passage des écritures de régularisation					
13-Non concordance entre la balance de clôture et les balances auxiliaires					
14-Non traçabilité des soldes de la balance de clôture avec les balances avant clôture et les journaux					
15-Edition d'une balance de clôture incomplète ne faisant pas ressortir certains comptes					

16-Persistance de soldes anormaux					
17-Persistance des soldes dans les comptes d'attente					
18-Omission de certains comptes lors de l'analyse					
19-Omissions d'ajuster les comptes					
20-Perte des données numériques					
21-Clôture après les délais règlementaires					
22-généralisation d'une erreur à l'ensemble des documents comptables					
23-Erreur au niveau des soldes des comptes					
24-mauvais paramétrage du logiciel					

CFEASAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 4 : Questionnaire d'évaluation de la probabilité de survenance des risques liés à l'arrêté comptable.

Sur une échelle de 1 à 5, quelle évaluation faites-vous de la fréquence de survenance des risques suivants ?

Risques	Cote				
	1	2	3	4	5
1-Sur ou sous-évaluation des immobilisations					
2-Mauvaise estimation des amortissements					
3-Omission de l'évaluation d'une immobilisation					
4-Confusion lors de l'évaluation de biens de même nature					
5-Mauvaise estimation de la valeur des stocks					
6-Mauvaise estimation des provisions					
7-Mauvaise estimation des créances recouvrable et non comptabilisation de provisions					
8-Enregistrement d'une créance client dans un mauvais compte					
9-Non concordance du compte banque avec le relevé de banque					
10-Erreurs au niveau des soldes comptables et des avoirs réels en trésorerie					
11-Omissions de certaines informations					
12-Erreurs lors du passage des écritures de régularisation					
13-Non concordance entre la balance de clôture et les balances auxiliaires					
14-Non traçabilité des soldes de la balance de clôture avec les balances avant clôture et les journaux					

15-Edition d'une balance de clôture incomplète ne faisant pas ressortir certains comptes					
16-Persistance de soldes anormaux					
17-Persistance des soldes dans les comptes d'attente					
18-Omission de certains comptes lors de l'analyse					
19-Omissions d'ajuster les comptes					
20-Perte des données numériques					
21-Clôture après les délais règlementaires					
22-généralisation d'une erreur à l'ensemble des documents comptables					
23-Erreur au niveau des soldes des comptes					
24-mauvais paramétrage du logiciel					

Annexe 5 : Questionnaire d'évaluation de la gravité des risques liés à la détermination du résultat fiscal.

Sur une échelle de 1 à 5, quelle évaluation faites-vous de la gravité des risques suivants ?

Risques	Cote				
	1	2	3	4	5
1-Risque de déduire des charges locatives supérieures au plafond autorisé					
2-Risque déduire un montant des frais de siège supérieur à 20% du bénéfice comptable avant déduction de la quote-part des frais de siège					
3-Risque de réintégrer des dons donnant droit à déduction					
4-Risque de déduire des dons faits aux organismes agréés au-delà de la limite fixée à 2 pour mille.					
5-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat					
6-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat					
7-Risque de déduire abusivement la taxe payée					
8-Risque de déduire les amendes et pénalités					
9-Risque de déduire les assurances retraites complémentaires					
10-Risque de déduire abusivement ces intérêts pour une société qui ne remplit pas les conditions :					
11-Risque de déduire abusivement des amortissements non déductibles sur le plan fiscal					
12-Risque de déduire abusivement des provisions sans objet					
13-Risque de déduire abusivement des provisions pour congés de l'exercice N					
14-Risque de ne pas tenir compte fiscalement des provisions pour congés payés/ de réintégrer les provisions pour congés payés de l'exercice N-1					
15-Risque de déduction pour une entreprise ne remplissant pas les conditions					
16-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction pour une entreprise remplissant les conditions					
17-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction					
18-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction sur les intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les					

collectivités locales					
19-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction					
20-Risque de perdre le droit à la déduction des déficits s'ils datent de plus de 3 ans.					
21-Risque d'omission de déduction d'un amortissement différé					
22-Risque de réintégrer la plus-value investie avant les 3 ans et dont le montant est supérieur ou égal aux disponibilités (amortissement + prix de cession)					
23-Risque de déduction abusive de l'impôt pour une entreprise ne remplissant pas les conditions					
24-Risque de ne pas bénéficier de la déduction pour les entreprises y ayant droit					

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe 6 : Questionnaire d'évaluation de la probabilité de survenance des risques liés à l'arrêté comptable.

Sur une échelle de 1 à 5, quelle évaluation faites-vous de la fréquence de survenance des risques suivants ?

Risques	Cote				
	1	2	3	4	5
1-Risque de déduire des charges locatives supérieures au plafond autorisé					
2-Risque déduire un montant des frais de siège supérieur à 20% du bénéfice comptable avant déduction de la quote-part des frais de siège					
3-Risque de réintégrer des dons donnant droit à déduction					
4-Risque de déduire des dons faits aux organismes agréés au-delà de la limite fixée à 2 pour mille.					
5-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat					
6-Risque de comptabiliser à deux reprises l'impôt dû à l'Etat					
7-Risque de déduire abusivement la taxe payée					
8-Risque de déduire les amendes et pénalités					
9-Risque de déduire les assurances retraites complémentaires					
10-Risque de déduire abusivement ces intérêts pour une société qui ne remplit pas les conditions :					
11-Risque de déduire abusivement des amortissements non déductibles sur le plan fiscal					
12-Risque de déduire abusivement des provisions sans objet					
13-Risque de déduire abusivement des provisions pour congés de l'exercice N					
14-Risque de ne pas tenir compte fiscalement des provisions pour congés payés/ de réintégrer les provisions pour congés payés de l'exercice N-1					
15-Risque de déduction pour une entreprise ne remplissant pas les conditions					
16-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction pour une entreprise remplissant les conditions					
17-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction					

18-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction sur les intérêts et autres produits des emprunts contractés par l'Etat, les communes et les collectivités locales					
19-Risque de ne pas bénéficier droit à la déduction					
20-Risque de perdre le droit à la déduction des déficits s'ils datent de plus de 3 ans.					
21-Risque d'omission de déduction d'un amortissement différé					
22-Risque de réintégrer la plus-value investie avant les 3 ans et dont le montant est supérieur ou égal aux disponibilités (amortissement + prix de cession)					
23-Risque de déduction abusive de l'impôt pour une entreprise ne remplissant pas les conditions					
24-Risque de ne pas bénéficier de la déduction pour les entreprises y ayant droit					

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

❖ **Ouvrages**

1. Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (2000), 234 pages
2. AHOANGANSI Evariste (2010), *Audit et révision des comptes* 2^e édition Editions Mondexperts 923 pages.
3. APOTHELOZ Bernard, STETTLER Alfred et DOUSSE Vincent (2007), *Théorie comptable et théorie des comptes*, 6^e édition, Editions Presses polytechniques et universitaires romandes, 442 Pages
4. BARTHELEMY Jérôme (2001), *Stratégies d'externalisation*, Dunod, 168 pages
5. BARTHELEMY Jérôme (2007), *Stratégies d'externalisation*, Dunod 3^{ème} édition
6. BARTHELEMY Jérôme. (2004), *Stratégies d'externalisation*, Dunod, Paris, 192 pages.
7. BECOUR & BOUQUIN, *Audit opérationnel*, 3^{ème} édition, Gestion Financière Et Fiscalité, Bourse 444 pages
8. BERNARD Frédéric, GAYRAUD Rémi et LAURENT Rousseau, (2006), *Contrôle Interne*, MAXIMA, 72 pages
9. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne, Enjeux et pratiques à l'international*, Editions d'organisation, 320 Pages
10. *Code général des impôts* 2013
11. COSO I, (1985), *"Internal Control – Integrated Framework"*
12. DAYAN Armand & al. (2004), *Manuel de gestion*, Ellipses Edition Marketing S.A. Vol 1 2^e édition 975 pages.
13. ERSA (2010), *Précis de comptabilité* tome 2, Dakar. P.229.
14. GOUADAIN Daniel & WADE Mohamed El Bachir (2002), *Comptabilité générale système comptable de l'OHADA*.
15. Guide de gestion RF (2003), *L'arrêté des comptes, Tome 1, Le contrôle de la balance*
16. Guide de gestion RF (2003), *L'arrêté des comptes, Tome 2, Les comptes annuels et les déclarations fiscales*
17. HAMZAOUI Mohamed (2007), *Audit : La gestion des risques et contrôle interne : Normes ISA 200, 315, 330 et 500.-* Paris : Village mondial, collection Gestion, - 243 pages

18. LEMANT Olivier (1995) *La conduite d'une mission d'audit interne*, éditions Dunod, 279 pages
19. MIKOL Alain, *Le contrôle interne*, Presses Universitaires de France - PUF, 1998 - 127 pages
20. NIANG Mor (2010), *Comptabilité des sociétés commerciales, comptabilité approfondie, comptabilité des groupes*, Dakar, 3^{ème} édition. P.462
21. *Normes IIA*, Juin 1999
22. *PCG*
23. PORTER Michael (1986), *L'Avantage concurrentiel*, Inter Editions, 647 pages
24. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne* 7^{ème} édition, Editions d'organisation, groupe Eyrolles, Paris 469 pages
25. SAMBE Oumar et IBRA Mamadou (2003), *Le praticien, Système comptable OHADA*, Dakar, Editions comptables et juridiques. 1055 pages.
26. SCHICK Pierre, VERA Jacques, BOURROUILH-PAREGE Olivier (2010), *Audit et référentiels de risques : gouvernance, management des risques, contrôle interne*, Dunod, Paris, 339 pages
27. SETTLER.H (1976), *Audit : principes et méthodes générales*, Publi Union, 898 pages

❖ **Articles et revues**

28. AMMAR Sourour, *Le rôle de l'auditeur interne dans le processus de gouvernance de l'entreprise à travers l'évaluation du contrôle interne*, 3 pages
29. COEURDEROY.R et QUELIN.B [1997] : *L'économie des coûts de transaction. Un bilan des études empiriques sur l'intégration verticales*, Revue d'Economie Politique, 107, pp. 145-181
30. DIRECTIVE N°02/97/CM/UEMOA
31. HUYNH ThiNgoc Van et TONDEUR Hubert, *Externalisation de la fonction comptable face au risque de dépendance*, Revue Française de Comptabilité N°443 mai 2011, Page 24
32. INGRAM David (2004), *Best Practices For The Risk Mapping Process*, article, 1-4 pages.

33. JMAL Abdelaziz et HALIOUI Khamoussi, *Comptabilités, économie et société*, Montpellier : France (2011)", 11 pages ;
34. Norme ISO 9000 :2005
35. Référentiel, *FD X 50-176*, AFNOR (Juin 2000)
36. Règlement N°01/2009/CM/UEMOA
37. Revue fiduciaire Comptable n°375
38. SANDRIN Manon, (2012), DAF Magazine N°7 - 06/09/2012 -
39. VINCENTI Dominique, « *Dresser une cartographie des risques* », in Revue Audit, n°144
40. Williamson O.E (1975), *Market and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press;
41. Williamson O.E (1985), *The Economic Institutions of Capitalism*, Free Press;
42. Williamson O.E (1996), *The Mechanisms of governance*, Oxford University Press ;

❖ **Webographie**

43. Site internet Grant Thornton Sénégal
www.grantthornton.sn, le 25 octobre 2013.
44. Wikipédia, l'encyclopédie **libre**, *Risque-wikipédia*
www.wikipedia.org, le 11 octobre 2013.