



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CESAG BF – CCA

**BANQUE, FINANCE, COMPTABILITE,
CONTROLE & AUDIT**

Master Professionnel en Audit et

Contrôle de Gestion

(MPACG)

Promotion 6

(2011-2013)

Mémoire de fin d'études

THEME

**APUREMENT DES COMPTES DE TIERS DU PROJET
D'APPUI AU SECTEUR EDUCATION ET FORMATION
EFFECTUE PAR LE CABINET MOIHE, AUDIT &
CONSEIL (CÔTE D'IVOIRE)**

Présenté par :

KONTA Aïssata

Dirigé par :

M. Mahamadi ZOUNGRANA

Expert Comptable à SEC DIARRA

Octobre 2013

DEDICACES

A mon père, à ma mère, à mon oncle Lamine THIOUNE sans qui ce mémoire n'aurait jamais vu le jour.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Les remerciements vont à :

- mes parents grâce à qui j'ai eu droit à l'éducation ;
- mon oncle Lamine THIOUNE et ma tante Assitan DIARRA THIOUNE, pour m'avoir accueillie et intégrée dans leur famille pendant mes années de formation;
- Monsieur Mahamadi ZOUNGRANA, Directeur de mémoire, pour son encadrement et ses conseils précieux ;
- Monsieur Joseph Koffi YAO, Associé-gérant du Cabinet MOIHE, Audit & Conseil, pour l'opportunité qu'il m'a offerte en m'accueillant au sein de son cabinet ;
- Monsieur Richmond KOUAME, Chef de mission au Cabinet MOIHE, Audit et Conseil pour sa disponibilité ;
- Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF), pour son concours à la réussite de notre formation ;
- l'ensemble de ma famille et de mes amis proches pour leur soutien ;
- tout le corps professoral et aux membres de l'administration du CESAG

ABREVIATIONS, ACRONYMES ET SIGLES

BM :	Banque Mondiale
BRVM :	Bourse Régionale des Valeurs Mobilières
CEMAC :	Communauté Economique et Monétaire d'Afrique Centrale
DPD :	Demande de Paiement Direct
DRF :	Demande de Remboursement de Fonds
IAS:	International Accounting Standards
IASB:	International Accounting Standards Board
IASCF:	International Accounting Standards Committee Foundation
IDA:	International Development Association
IESBA:	International Ethics Standards Board for Accountant
IFRS:	International Financial Reporting Standards
IPSAS:	International Public Sector Accounting Standards
MEN :	Ministère de l'Education Nationale
OHADA :	Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
SYSCOA :	Système Comptable Ouest Africain
UEMOA :	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES

❖ TABLEAUX

Tableau 1 : Récapitulatif des états financiers selon le régime comptable	12
Tableau 2 : Les comptes de la classe 4, comptes de tiers	16
Tableau 3 : Phases du processus d'apurement des comptes de tiers	24
Tableau 4 : Avantages et inconvénients des techniques de correction des erreurs	31
Tableau 5 : Critères pour l'acceptation d'une pièce comptable	59
Tableau 6 : Correction enregistrement de la Demande de Paiement Direct.....	72
Tableau 7 : Correction enregistrement de la Demande de Remboursement de Fonds.....	73

❖ FIGURE

Figure 1 : Modèle d'analyse	35
-----------------------------------	----

TABLE DES MATIERES

DEDICACES.....	i
REMERCIEMENTS	ii
ABREVIATIONS, ACRONYMES ET SIGLES	iii
LISTE DES TABLEAUX ET FIGURES.....	iv
TABLE DES MATIERES.....	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THÉORIQUE DE L'ETUDE.....	7
Chapitre 1 : L'APUREMENT DES COMPTES DE TIERS.....	10
1.1. Comptabilité : système comptable et cadre conceptuel	10
1.1.1. Le système comptable OHADA	11
1.1.2. Le cadre conceptuel	11
1.1.2.1. La structure des états financiers.....	11
1.1.2.2. La pertinence partagée	12
1.1.2.3. Les principes comptables de base et l'image fidèle.....	13
1.1.2.4. Les méthodes d'évaluation	14
1.1.2.5. Le cadre comptable et le plan des comptes.....	14
1.2. Comptes de tiers : Principes de fonctionnement et éléments de contrôle	15
1.2.1. Fournisseurs et comptes rattachés.....	16
1.2.1.1. Principes de fonctionnement.....	16
1.2.1.2. Eléments de contrôle.....	17
1.2.2. Personnel.....	17
1.2.2.1. Principes de fonctionnement.....	18
1.2.2.2. Eléments de contrôle.....	18
1.2.3. Organismes internationaux	19
1.2.3.1. Principes de fonctionnement.....	19
1.2.3.2. Les éléments de contrôle.....	19
1.2.4.1. Principes de fonctionnement.....	20
1.2.4.2. Eléments de contrôle.....	20
Chapitre 2 : DEMARCHE D'APUREMENT DES COMPTES DE TIERS.....	22
2.1. Objectif de la démarche.....	22
2.2. Les règles de la démarche	23
2.3. Phases du processus d'apurement des comptes de tiers	24

2.3.1.	La prise de connaissance de l'environnement d'intervention.....	24
2.3.2.	Le diagnostic des procédures comptables.....	25
2.3.3.	Analyse et justification des comptes de tiers	26
2.3.3.1.	Analyse et justification des soldes d'ouverture	26
2.3.3.2.	Justification des comptes de Fournisseurs	26
2.3.3.3.	Justification des incohérences entre les balances auxiliaires et les comptes généraux	27
2.3.3.4.	Justification des opérations relatives aux comptes de subvention.....	27
2.3.3.5.	Justification des fonds de dotation.....	28
2.3.3.6.	Justification des comptes de personnel et organismes sociaux.....	28
2.3.4.	Opérations de rectification des erreurs	29
2.3.4.1.	La correction par contre-passation.....	30
2.3.4.2.	La correction par virement.....	30
2.3.4.3.	Le complément à zéro.....	30
2.3.4.4.	La correction en négatif	31
2.3.5.	Synthèse et rapport de mission	32
2.4.	Portée des travaux	33
Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE		34
3.1.	Modèle théorique d'analyse	34
3.2.	Outils de collecte de données	36
3.2.1.	Le questionnaire de prise de connaissance	36
3.2.2.	La revue analytique.....	36
3.2.3.	Collecte des données.....	36
3.2.4.	Entretien.....	36
3.2.5.	L'analyse documentaire	37
3.2.6.	L'entretien.....	37
3.2.7.	La narration.....	37
3.2.8.	Le logiciel comptable.....	37
3.3.	Outils d'analyse des données	37
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE		39
Chapitre 4 : PRESENTATION DU PROJET D'APPUI AU SECTEUR EDUCATION ET FORMATION EN CÔTE D'IVOIRE (PASEF)		41
4.1.	Aperçu général et objectifs du PASEF.....	41
4.1.1.	Aperçu général du projet.....	41

4.1.2.	Les objectifs du Projet	42
4.2.	Composantes du Projet.....	42
4.3.	L'exécution du Projet.....	43
4.3.1.	Dispositions en matière d'exécution.....	43
4.3.2.	Dispositions en matière d'acquisition.....	44
4.3.3.	Gestion financière et décaissements	44
4.3.4.	Audit	44
4.3.5.	Le suivi	45
4.4.	Présentation du système comptable et financier du Projet.....	45
4.4.1.	Principes appliqués pour l'élaboration des états financiers.....	45
4.4.2.	Mode de comptabilisation.....	45
4.4.3.	Mobilisation des fonds du crédit.....	46
4.4.4.	Avances de fonds	46
4.4.5.	Conversions monétaires	46
4.4.6.	Immobilisations corporelles et incorporelles	46
Chapitre 5 : DESCRIPTION DE L'APUREMENT DES COMPTES DE TIERS DU PASEF EFFECTUÉ PAR LE CABINET MOIHE		48
5.1.	La prise de connaissance de l'environnement d'intervention	48
5.2.	Le diagnostic des procédures comptables	49
5.2.1.	Examen du manuel de procédures	49
5.2.2.	Examen des travaux comptables réalisés	49
5.2.2.1.	Travaux quotidiens	50
5.2.2.2.	Travaux mensuels	50
5.2.2.3.	Travaux annuels	51
5.2.2.4.	Autres travaux	52
5.2.3.	Examen des procédures de contrôle mises en place	52
5.3.	Analyse et justification des comptes de tiers	53
5.3.1.	Analyse et justification des comptes de fournisseurs ordinaires	53
5.3.2.	Analyse et justification des comptes de retenues de garantie	54
5.3.3.	Analyse et justification des comptes des avances et acomptes versés aux fournisseurs.....	54
5.3.4.	Analyse et justification des comptes de personnel et charges afférentes ..	54
5.3.5.	Analyse et justification des comptes de subvention	55
5.3.6.	Analyse et justification des comptes de charges constatées d'avance.....	56

5.4.	Opérations de corrections d'erreurs	56
5.5.	Synthèse et rapport de mission.....	56
6.1.	Présentation et analyse des résultats.....	58
6.1.1.	Diagnostic des procédures comptables	58
6.1.2.	Analyse et justification des comptes de fournisseurs ordinaires	59
6.1.2.1.	Présentation des résultats	60
6.1.2.2.	Analyse des résultats.....	63
6.1.3.	Analyse et justification des comptes de retenues de garantie	63
6.1.3.1.	Présentation des résultats	63
6.1.3.2.	Analyse des résultats.....	64
6.1.4.	Analyse et justification des comptes d'avances et acomptes perçus par les fournisseurs.....	64
6.1.4.1.	Présentation des résultats	65
6.1.4.2.	Analyse des résultats.....	66
6.1.5.	Analyse et justification des comptes de personnel et charges afférentes ..	66
6.1.5.1.	Présentation des résultats	67
6.1.5.2.	Analyse des résultats.....	68
6.1.6.	Analyse et justification des charges constatées d'avance	69
6.1.6.1.	Présentation des résultats	69
6.1.6.2.	Analyse des résultats.....	69
6.1.7.	Analyse et justification des comptes de subventions.....	69
6.1.7.1.	Présentation des résultats	69
6.1.7.2.	Analyse des résultats.....	71
6.1.8.	Opérations de rectifications des erreurs.....	72
6.1.9.	Synthèse et rapport de mission	74
6.2.	Recommandations	75
6.2.1.	Recommandations concernant les procédures comptables	75
6.2.2.	Recommandations concernant les soldes non justifiés	76
	CONCLUSION GENERALE	78
	ANNEXE.....	81
	BIBLIOGRAPHIE	85

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Les organisations, dans le cadre de leurs activités, sont amenées à poursuivre un certain nombre d'objectifs. Pour plus de rentabilité et de compétitivité, la gestion des organisations doit intégrer harmonieusement six (06) fonctions essentielles : administrative, financière, commerciale, sécurité et sociale, technique et comptable (FAYOL, 1916 : 73).

L'une des fonctions de l'organisation qui, sans aucun doute, contribue à la réalisation de ses objectifs est la fonction comptable. En effet, la comptabilité remplit trois fonctions distinctes et complémentaires : elle est un instrument de preuve, une technique de bonne administration et un support de la communication sociale permettant à certains acteurs économiques de rendre compte (ou rendre des comptes) à d'autres acteurs économiques. Sa fonction de preuve lui confère une forte empreinte juridique voire judiciaire. Tous les agents économiques publics ou privés, à but lucratif ou non-lucratif, doivent conserver des traces des opérations qu'ils ont réalisées pour en justifier le bien-fondé et la régularité. Sa fonction de bonne administration permet de connaître le détail des comptes parce que sans ces informations, même si l'organisation prend de bonnes décisions de gestion, elle ne pourra fonctionner correctement.

La nécessité, pour toute organisation, de rendre compte est essentielle. Tout organisme public ou privé doit rendre des comptes aux agents économiques qui lui ont confié des fonds à gérer ou qui sont intéressés par ses performances :

- les dirigeants qui ont besoin de ces informations pour mener à bien les activités ;
- les actionnaires, les associés qui sont soucieux quant à l'évolution financière des activités ;
- les tiers (clients, fournisseurs, Etat...) qui traitent avec l'organisation.

DISLE (2008 : 5) définit la comptabilité comme un système d'information permettant de formaliser les données relatives à l'organisation. Grâce à elle, les relations de l'organisation avec ses partenaires sont bien entretenues et permet également d'informer sur la situation patrimoniale et les performances de l'organisation.

Ainsi, consciente de la nécessité de la comptabilité pour les organisations, l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) a pris des dispositions aidant dans cette lancée.

Selon l'article 1 de l'Acte Uniforme sur la comptabilité des entreprises, toute entreprise doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe et à son propre usage. A cet effet :

- elle classe, saisit, enregistre dans sa comptabilité toute opération entraînant des mouvements de valeur qui sont traités avec des tiers ou qui sont constatés ou effectués dans le cadre de sa gestion interne ;
- elle fournit, après traitement approprié de ces opérations, les redditions de comptes auxquelles elle est assujettie légalement ou de par ses statuts, ainsi que les informations nécessaires aux besoins des divers utilisateurs.

Ainsi, la comptabilité des projets de développement, lorsqu'elle est tenue, obéit à certaines règles spécifiques basées essentiellement sur la notion d'équilibre entre ressources et emplois. Ces règles permettent le plus souvent de faire ressortir des grandeurs pertinentes à l'appréciation de l'exécution des projets sans toutefois obéir à l'intégralité des exigences du droit comptable OHADA. Dans d'autres espaces, il est observé un cadre comptable spécifique à ces projets. Les normes IPSAS, les modèles anglo-saxon et européen ont permis d'y illustrer le système comptable applicable aux projets.

Des dispositions comptables spécifiques dans l'espace OHADA sont en cours d'élaboration. Mais pour le moment, on relève de nombreuses difficultés pour les projets de développement à tenir une comptabilité empreinte d'image fidèle, respectant les principes comptables de base. D'où une présentation de leurs états financiers sous des formes diverses et variées, qui le plus souvent ne s'inscrivent pas dans un format normé.

Selon la Commission Européenne (1997 : 9), les projets humanitaires et certains programmes sociaux contre la pauvreté peuvent parfois bénéficier du même type d'analyse financière voire économique ; mais la pertinence de l'application de ces méthodes doit être examinée au cas par cas.

Le Projet d'Appui au Secteur Education et Formation (PASEF) financé par la Banque Mondiale, objet de notre étude, ne fait pas exception à cette catégorie d'analyse. Dans le cadre du développement du secteur de l'éducation et de la formation, le Gouvernement de la République de Côte d'Ivoire, avec le concours financier de la Banque Mondiale (BM) a mis en place un projet dont la coordination générale et l'exécution ont été confiées au

Ministère de l'Education Nationale (MEN). Les principaux objectifs assignés à ce projet sont :

- le renforcement de l'enseignement aux niveaux primaire et secondaire ;
- la facilitation de l'accès à l'enseignement de base ;
- le renforcement de la capacité de gestion du secteur Education-Formation ;
- le renforcement de la coordination sectorielle et la planification.

Le Projet, objet de notre étude, a subi les conséquences des nombreuses crises politiques qui ont secoué la Côte d'Ivoire. Ce qui a causé une interruption momentanée du Projet pour quelques temps.

Le point qui attire notre attention est la gestion comptable et financière du Projet. Effectivement, il a été constaté que la comptabilité du Projet n'était plus en mesure de justifier tout ou partie des comptes. Plusieurs facteurs sont à l'origine de cette situation et entraînent de lourdes conséquences. Au nombre de ces facteurs, nous pouvons citer:

- l'ancienneté des comptes ;
- l'absence de supports justificatifs ;
- l'ancienneté et l'importance des suspens dans les états de rapprochements bancaires ;
- les incohérences des soldes avec des situations extra -comptables ou des confirmations de soldes ;
- les écarts non justifiés entre les différents états comptables.

Une telle situation ne permet pas de garantir une image fidèle des comptes et plusieurs conséquences peuvent en découler :

- sources de fraudes ;
- obstacle à la certification des comptes par le commissaire aux comptes ;
- difficulté de suivi de la gestion comptable, financière et administrative.

L'aspect majeur à prendre en compte est que cette situation peut entraîner la suspension des décaissements par la BM, ce qui aurait pour cause la fermeture définitive du Projet.

Au regard de cette situation, le bureau chargé de la gestion du Projet a jugé utile de faire appel au Cabinet MOIHE Audit & Conseil dans le cadre d'une mission d'apurement des comptes de tiers du Projet.

Une mission d'apurement des comptes devra donc permettre à travers une révision comptable de mettre en évidence les soldes justifiés et les soldes non justifiés des comptes de tiers et de proposer des écritures de redressement pour assainir les comptes du Projet.

Dès lors, nous avons le choix entre plusieurs centres de réflexion :

- l'apurement des comptes de tiers du Projet à l'aide des démarches auprès des partenaires (Etat, client, fournisseurs, banques...) afin de se procurer des informations financières ;
- l'analyse de l'apurement des comptes de tiers du Projet sur la base des supports justificatifs mis à notre disposition.

Nous trouvons la dernière situation plus appropriée parce que plus facile quant à l'accessibilité des informations. Il est tout de même à noter que pour d'éventuels compléments d'informations, un recours aux partenaires serait nécessaire. Dès lors la question fondamentale que nous nous posons est la suivante : « Quelles sont les diligences à mettre en œuvre pour l'apurement des comptes de tiers? ».

En d'autres termes :

- en quoi consiste l'apurement des comptes et qu'entend-t-on par apurement de comptes de tiers ?
- comment mettre en évidence les soldes justifiés et ceux non justifiés afin de proposer des écritures comptables de redressement au PASEF?

Pour répondre à toutes ces interrogations, le choix de notre thème a porté sur :

« Apurement des comptes de tiers du Projet d'Appui au Secteur Education et Formation effectué par le Cabinet MOIHE Audit & Conseils (Côte d'Ivoire) ».

L'objectif principal de cette étude est de procéder à un apurement des comptes de tiers du Projet. Les objectifs spécifiques qui en découlent sont :

- comprendre la notion de comptes de tiers dans l'espace OHADA ;
- comprendre la notion d'apurement des comptes et savoir en quoi consiste l'apurement des comptes de tiers ;
- analyser la méthode utilisée pour le redressement et l'assainissement des comptes concernés.

Notre intérêt pour cette étude se retrouve à plusieurs niveaux. Nous souhaitons que ce travail soit d'un intérêt particulier pour le PASEF qui ne demande qu'à satisfaire les exigences de la BM afin d'obtenir la relance du Projet.

De même, nous pensons que nos travaux pourront servir de référence à d'autres Projets de développement. En effet, les résultats de nos recherches leur permettront d'avoir une base pour mener au besoin des études similaires.

Par ailleurs, ce travail permettra aux stagiaires du CESAG de percevoir l'utilité de l'apurement des comptes de tiers, encore méconnu par bon nombre de personnes.

Enfin, ces travaux nous permettront de mettre en pratique les connaissances acquises au cours de notre formation.

Ainsi, ce mémoire sera scindé en deux (02) grandes parties comportant chacune trois (03) chapitres. La première partie sera essentiellement consacrée à la revue de littérature. Nous allons d'abord présenter les comptes de tiers, ensuite nous exposerons la démarche d'apurement des comptes de tiers. Nous concluons cette partie par l'élaboration du modèle d'analyse. La deuxième partie débutera par la présentation du Projet, ensuite la description de l'apurement des comptes de tiers appliqué au Projet, pour terminer par la présentation et l'analyse des résultats.

PREMIERE PARTIE :
CADRE THÉORIQUE DE L'ETUDE

La comptabilité est un sujet et une profession qui a évolué grandement avec le temps et qui évolue encore beaucoup à ce jour. Les premières notions de comptabilité sont apparues pendant l'antiquité.

SAMBE et DIALLO (2003 : 25) affirment que la comptabilité est une invention vieille de plusieurs siècles, puisque déjà dans l'antiquité romaine il était d'usage d'inscrire les opérations dans un journal et de les classer. Au fil du temps, cette technique a dû s'adapter aux exigences de l'environnement économique.

C'est ainsi que de technique de traitement de l'information, elle est devenue un véritable système d'organisation nécessitant, de la part des praticiens et des utilisateurs, plus de réflexions que de réflexes techniques.

Au début, l'organisation de la comptabilité a connu cinq systèmes comptables en dehors de ce dernier :

- la comptabilité à l'italienne ;
- le journal américain ;
- le système Obbo ;
- la comptabilité mécanisée sur positionneuses comptables à introduction frontale ;
- la comptabilité informatique ;

Ce fut ensuite le tour de la comptabilité conversationnelle par lettrages informatiques de révolutionner à la fois la gestion des grandes entreprises et le monde des ordinateurs. Toutefois, l'origine de la comptabilité dite moderne remonte en 1494 avec les travaux de Luca PACIOLI, considéré comme le père du principe connu sous le nom de « comptabilité en partie double ».

Ainsi, la comptabilité est un moyen de :

- connaître le montant et l'origine de « résultats » (économiques notamment) ;
- aider à vérifier le bien-fondé de décisions prises (à cet égard on peut estimer qu'il s'agit également d'un outil concourant à la gestion, à l'évaluation et à la prévision) ;
- de suivre au jour le jour le montant de sa caisse (dans le cas d'un commerce, d'une entreprise) ;

- de connaître la valeur du patrimoine concerné, son évolution, sa valeur ajoutée et l'ampleur de ses engagements vis-à-vis des tiers.

Ainsi, trois chapitres seront abordés dans cette partie théorique :

- le chapitre 1 traitera de l'apurement des comptes de tiers en mettant l'accent sur les aspects de la comptabilité en général ;
- le chapitre 2 traitera de la démarche d'apurement des comptes de tiers ;
- le chapitre 3 précisera la méthodologie de l'étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 1 : L'APUREMENT DES COMPTES DE TIERS

Les relations avec les tiers étant délicates et capitales, les dirigeants se tournent vers l'apurement des comptes en vue d'obtenir des comptes de bilan analysés et justifiés par des documents probants. L'apurement des comptes peut être mis en œuvre soit par le service comptable d'une entité soit par un organe externe.

L'apurement des comptes de tiers vient pour assister les entreprises qui ne font pas d'analyse de comptes et qui doutent soit de la réalité soit de l'exhaustivité des opérations enregistrées dans les comptes de tiers. En effet, on peut résumer les principaux objectifs et finalités de l'apurement des comptes de tiers dans les quatre points suivants :

- s'assurer que toutes les factures sont exhaustivement comptabilisées ;
- s'assurer de la réalité de toutes les opérations enregistrées à travers leur rapprochement aux pièces justificatives ;
- déceler les éventuelles erreurs de comptabilisation dans les comptes ;
- justifier les comptes de tiers et obtenir des comptes analysés ne contenant que les opérations relatives aux dettes non encore réglées.

Ce chapitre vise donc à comprendre le processus d'apurement des comptes de tiers en passant par les notions de comptabilité.

1.1. Comptabilité : système comptable et cadre conceptuel

Le système juridique et judiciaire de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) est l'une des expériences d'intégration juridique les plus réussies de la fin du 20^{ème} siècle. Créée par le Traité de Port-Louis du 17 octobre 1993 (révisé le 17 octobre 2008 à Québec - Canada), l'OHADA est une organisation internationale de plein exercice, dotée d'une personnalité juridique internationale, qui poursuit une œuvre d'intégration juridique entre les pays qui en sont membres. L'adhésion, prévue par l'article 53 du Traité, est ouverte à tout État membre de l'Union africaine non signataire et à tout État non-membre de l'Union africaine et invité à y adhérer d'un commun accord de tous les États partie.

1.1.1. Le système comptable OHADA

L'Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises (OHADA, 2000 :1) a été adopté le 24 Mars 2000 à Yaoundé. Ainsi, depuis le 1^{er} janvier 2001, le système comptable OHADA est entré en vigueur pour ce qui concerne les comptes individuels et depuis le 1^{er} janvier 2002 pour ce qui concerne les comptes consolidés et les comptes combinés (GOVOIE, 2007 : 29). L'Acte uniforme de l'OHADA établit les normes comptables et le cadre conceptuel sur lequel repose le SYSCOHADA (KLUTSCH et NGUEMA, 2010 :50).

1.1.2. Le cadre conceptuel

Selon COLASSE (2009 :105), le cadre conceptuel constitue le fondement de la pratique comptable. Le cadre conceptuel du SYSCOA s'articule autour de cinq (05) points :

- la structure des états financiers annuels ;
- la pertinence partagée ;
- les principes comptables de base et l'image fidèle ;
- les méthodes d'évaluation ;
- le cadre comptable et la structure du plan des comptes.

1.1.2.1. La structure des états financiers

Les états financiers sont une représentation financière structurée des événements affectant une entreprise, et des transactions réalisées par celle-ci. Leur objectif est de fournir des informations sur la situation financière, la performance, et les flux de trésorerie d'une entreprise, ces informations étant utiles à une gamme variée d'utilisateurs lors de leur prise de décisions économiques. Les états financiers servent ainsi à comparer dans le temps la performance d'une entreprise par rapport à ses performances passées, mais aussi par rapport à d'autres entreprises.

Pour réduire considérablement les difficultés d'élaboration des comptes annuels, une bonne organisation comptable est nécessaire, selon GUERRA (2004 :19). Ainsi, les états financiers comprennent cinq (5) éléments : le bilan, le compte de résultat, le tableau financier des ressources et emplois (TAFIRE), l'état annexé et le système minimal de trésorerie (SMT).

Dans le tableau ci-après, nous avons récapitulé le contenu des états financiers en fonction du système comptable auquel est soumise l'entreprise.

Tableau 1 : Récapitulatif des états financiers selon le régime comptable

SYSTEME COMPTABLE	CONDITIONS A REMPLIR	CONTENU DES ETATS FINANCIERS
Normal	Chiffre d'affaires (CA) supérieur à 100 000 000 de FCFA indépendamment du secteur d'activité	<ul style="list-style-type: none"> • Bilan • Compte de résultat • TAFIRE • Etats annexés
Allégé	Chiffre d'affaires (CA) inférieur à 100 000 000 de FCFA	<ul style="list-style-type: none"> • Bilan • Compte de résultat • Etats annexés
Système minimal de trésorerie (SMT)	<ul style="list-style-type: none"> • Entreprises commerciales et de négoce dont le CA < 30 000 000 FCFA • Entreprises artisanales dont le CA < 20 000 000 FCFA • Entreprises artisanales dont le CA < 10 000 000 FCFA 	Etat des recettes et des dépenses

Source : OHADA (2001).

1.1.2.2. La pertinence partagée

Le SYSCOA, contrairement aux cadres conceptuels américains et de l'IASB qui désignent l'investisseur boursier comme destinataire privilégié de l'information financière, donne à la norme comptable l'objectif de répondre, au mieux, aux besoins d'information des parties prenantes (GOVOEI, 2007 :710, 802-804).

Cette pertinence partagée devient toutefois relative car ce qui est pertinent pour l'un ne l'est pas forcément pour l'autre étant donné que les partenaires de l'entreprise ont souvent des intérêts divergents. Cependant, l'information produite à leur endroit doit être suffisamment fiable pour faciliter la prise de décision. Pour ce faire, sa présentation et son contenu doivent tenir compte d'un certain nombre de principes.

1.1.2.3. Les principes comptables de base et l'image fidèle

Toute comptabilité utilise un certain nombre de principes, postulats et conventions regroupés sous l'appellation de principes comptables. Ils tirent leur essence de la nécessité de définir des règles applicables en matière de comptabilité et d'harmoniser les pratiques techniques en vue d'obtenir une information comptable et financière de qualité (UEMOA, 1996 : 75).

L'acte uniforme de l'OHADA portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises a retenu huit (08) principes comptables et une partie d'un neuvième principe comptable.

Ces principes sont :

- la prudence ;
- la permanence des méthodes ;
- l'intangibilité des bilans ;
- la spécialisation des exercices ;
- la continuation de l'exploitation ;
- le coût historique ;
- la transparence ;
- l'importance significative ;
- la prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique.

L'application intégrale du neuvième principe « prééminence de la réalité économique sur l'apparence juridique », d'origine anglo-saxonne, est délicate et peut être source de distorsions d'une entité à une autre.

D'après DOBBIL (2008 :30), les enregistrements comptables doivent prendre en compte les principes de réalité, d'exhaustivité et de séparation des exercices. L'application correcte de ces principes devrait conduire à obtenir dans les états financiers une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise.

1.1.2.4. Les méthodes d'évaluation

Les méthodes d'évaluation des éléments inscrits en comptabilité sont fondées sur la convention du coût historique et sur l'application des principes généraux de prudence et de continuité d'exploitation. Cependant, il peut être procédé à la réévaluation des éléments dans des conditions fixées par les autorités compétentes, selon l'article 35 du SYSCOHADA.

Cette évaluation doit être effectuée de façon cohérente au cours des années successives pour ne pas entraîner un non-respect de la permanence des règles et procédures. Sont concernés : les immobilisations, les stocks, les créances, les dettes et les disponibilités. Selon NJAMPIEP (2008 :72), cette évaluation intervient :

- à l'entrée des biens en comptabilité, on parlera entre autres de coût d'acquisition, de coût d'achat, de coût de production ;
- à la sortie des biens, on parlera notamment de Coût Moyen Pondéré (CMP), de Premier Entré Premier Sorti (PEPS);
- à l'inventaire, il sera question de valeur résiduelle.

1.1.2.5. Le cadre comptable et le plan des comptes

Toute entreprise non financière exerçant des activités au sein de l'espace économique formé par les Etats-Parties, dit espace OHADA, doit recourir au plan de comptes normalisés dont la liste figure dans le Système comptable OHADA.

Au demeurant, la codification de base du Système comptable OHADA est limitée, dans la mesure où les comptes divisionnaires atteignent au plus quatre chiffres.

En vertu des dispositions du présent Acte Uniforme, le plan de comptes de chaque entreprise doit être suffisamment détaillé pour permettre l'enregistrement des opérations. Lorsque les comptes prévus par le Système comptable OHADA ne suffisent pas à l'entreprise pour enregistrer distinctement toutes ses opérations, elle peut ouvrir toutes subdivisions nécessaires.

Inversement, si les comptes prévus par le Système comptable OHADA s'avéraient trop détaillés par rapport aux besoins de l'entreprise, elle peut les regrouper dans un

compte global de même niveau, plus contracté, à condition que le regroupement ainsi opéré puisse au moins permettre l'établissement des états financiers annuels dans les conditions prescrites.

Le cadre comptable est subdivisé en neuf (09) classes. Les huit premières classes sont réservées à la comptabilité générale tandis que la comptabilité des engagements et la comptabilité analytique de gestion (CAGE) se partagent la dernière classe.

Il serait intéressant pour nous dans le cadre de notre étude de nous appesantir sur les comptes de tiers.

1.2. Comptes de tiers : Principes de fonctionnement et éléments de contrôle

Les comptes de la classe 4 retracent les relations de l'entreprise avec les tiers. Ils servent donc à comptabiliser les dettes et les créances de l'entreprise à l'exclusion de celles inscrites respectivement dans les comptes de ressources stables et les comptes d'actif immobilisé.

Pour MANDOU (2003 :7), la comptabilité est un outil de communication interne et externe pour toute organisation. La comptabilité devient au delà de l'obligation légale, un moyen de promotion de l'organisation dans son environnement.

Figurent également dans la classe 4 les comptes de régularisation qui sont utilisés pour répartir les charges et les produits dans le temps, de manière à rattacher à un exercice déterminé toutes les charges et tous les produits qui le concernent effectivement.

Cette section comprend dix (10) comptes présentés dans le tableau suivant :

Tableau 2 : Les comptes de la classe 4, comptes de tiers

40	FOURNISSEURS ET COMPTES RATTACHÉS
41	CLIENTS ET COMPTES RATTACHÉS
42	PERSONNEL
43	ORGANISMES SOCIAUX
44	ÉTAT ET COLLECTIVITÉS PUBLIQUES
45	ORGANISMES INTERNATIONAUX
46	ASSOCIÉS-GROUPE
47	DÉBITEURS ET CRÉDITEURS DIVERS
48	CRÉANCES ET DETTES HORS ACTIVITÉS ORDINAIRES (H.A.O.)
49	DÉPRÉCIATIONS ET RISQUES PROVISIONNÉS (Tiers)

Source : UEMOA (1996 :285)

Sachant que l'apurement des comptes permet à travers une révision, de mettre en évidence les soldes justifiés et non justifiés, nous allons présenter chacun des comptes de tiers concernés et mettre en évidence les différents éléments de contrôle afférant aux cycles. Dans le cadre de notre étude, nous nous intéresserons à seulement quatre (04) de ces comptes qui représentent l'étendue des travaux de notre mission.

1.2.1. Fournisseurs et comptes rattachés

Les fournisseurs d'exploitation sont des tiers auxquels l'entreprise a recours pour ses achats de fournitures de toutes natures et de services. Ainsi, figurent à ce compte les dettes et avances liées à l'acquisition de biens ou de services.

1.2.1.1. Principes de fonctionnement

Le compte 40 « Fournisseurs et comptes rattachés » fonctionne généralement de la manière suivante :

- il est crédité du montant des factures d'achats de biens ou de prestations de services des fournisseurs ou des sous-traitants ;
- il est débité pour le montant des factures d'avoir reçues pour retour des marchandises aux fournisseurs ;

- il est débité des avances acomptes ou retenues de garantie versés aux fournisseurs ainsi que des règlements effectués sur factures ;
- il est débité des rabais, remises et ristournes sur achats obtenus hors factures ;
- il est débité des escomptes de règlement obtenus des fournisseurs ;

Pour toutes ces opérations, les comptes de contrepartie sont généralement « les comptes de la classe 6 », « les comptes de la classe 3 », « 4094 - fournisseurs, créances pour emballages et matériels à rendre », « 443 – Etat, TVA facturée », « les comptes de trésorerie », « les comptes d'effets à payer », « 773 – escomptes obtenus ».

1.2.1.2. Eléments de contrôle

Une analyse des comptes fournisseurs permet à l'entreprise d'une part d'identifier pour chaque fournisseur quelles sont exactement les dettes qui n'ont pas encore été réglées et permet au responsable du recouvrement d'autre part de pouvoir ainsi les régler.

Selon AHOUGANSI (2006 :451), le compte peut être contrôlé à partir :

- des procédures d'achat (commande, réception, retour de marchandises, avoirs, autorisations nécessaires) ;
- des lettres de confirmation de soldes ;
- des comptes 60, 61, 62 et 63 et les comptes de TVA récupérable.

Ce compte peut également être contrôlé à partir des factures, chèques de règlements, effets...

Il est aussi important de vérifier que ce compte n'a pas servi à enregistrer les fournisseurs d'immobilisations. Si c'est le cas, il convient de reclasser l'écriture dans le compte « 481 – Fournisseurs d'investissement »

1.2.2. Personnel

Le compte Personnel enregistre l'ensemble des opérations qui interviennent entre l'entreprise et les personnes qui lui sont liées par un contrat de travail. Par extension, les opérations qui concernent les représentants du personnel ou les organismes similaires lui sont rattachées.

1.2.2.1. Principes de fonctionnement

Le compte « 42 – Personnel » fonctionne généralement de la manière suivante :

- il est crédité des rémunérations brutes à payer au personnel (ou au comité d'entreprise) ;
- il est débité du montant des avances et acomptes faits au personnel (ou au comité d'entreprise) ainsi que des rémunérations versées au personnel ;
- il est débité des sommes dues par le personnel ;
- il est débité des versements effectués aux organismes sociaux pour le compte du personnel (cotisations salariales) ;
- il est débité en cas d'opposition de tiers sur salaires, du versement de la fraction de salaire soumise à saisie ;

Pour toutes ces opérations, les comptes de contrepartie sont généralement « 66 – charges de personnel », « les comptes de trésorerie », « les comptes de produits », « 43 – organismes sociaux ».

1.2.2.2. Eléments de contrôle

Selon AHOANGANSI (2006 :454), le compte peut être contrôlé à partir :

- des procédures de paie ;
- des comptes 66 – charges du personnel ;
- des fiches de paie ;
- des déclarations sociales ;
- des contrats de prêts ;
- des procès-verbaux de saisie-arrêt ;
- des avis à tiers détenteur.

Il est important de vérifier que ce compte n'a pas servi à enregistrer les prêts consentis au personnel ; si c'est le cas on reclasse l'écriture dans le compte « 272 – prêts au personnel ». Aussi, les opérations en compte courant des associés et administrateurs pour les mouvements de fonds n'intéressant pas la rémunération de leur travail ne doivent pas être inscrites dans le compte « 42 – personnel » mais plutôt dans celui « 46 – associés et groupe ».

1.2.3. Organismes internationaux

Les opérations à inscrire à ce compte concernent les dettes et créances autres que celles liées à l'activité de l'entreprise.

1.2.3.1. Principes de fonctionnement

Le compte « 45 – organismes internationaux » fonctionne généralement de la manière suivante :

- il est crédité de la constatation par l'entreprise des dettes dont elle est redevable envers les organismes internationaux ;
- il est crédité lors du règlement par les organismes internationaux de sommes dues à l'entreprise ;
- il est débité des dépenses dont l'entreprises doit assumer la charge ;
- il est débité de la constatation de la dette des organismes internationaux envers l'entreprise ;

Pour toutes ces opérations, les comptes de contrepartie sont généralement « les comptes de charges concernés », « les comptes de trésorerie », « les comptes des classes 1 et 4 », « les comptes des classes 7 et 8 concernés ».

1.2.3.2. Les éléments de contrôle

Selon AHOUGANSI (2006 :458), le compte peut être contrôlé à partir :

- des relevés bancaires ;
- des avis de versement ;
- des avis d'octroi de subventions.

Il est important de préciser que ce compte ne doit pas enregistrer les opérations faites avec les organismes internationaux en tant que fournisseurs et les opérations faites avec les organismes internationaux en tant que clients.

1.2.4. Débiteurs et créditeurs divers

Ce compte enregistre les opérations en instance de régularisation et relatives aux créances et dettes liées à l'acquisition des charges non consommées, des produits constatés d'avance, des écarts sur opérations libellées en monnaies étrangères, et des créances sur travaux non encore facturables.

1.2.4.1. Principes de fonctionnement

Le compte « 47 – Débiteurs et créditeurs divers fonctionne généralement de la manière suivante :

- il est crédité des dettes contractées ou des remboursements de créances par le débit des comptes de trésorerie concernés ;
- il est crédité des apports effectués par l'exploitant en cours d'exercice par le débit des comptes de trésorerie concernés ;
- il est crédité des virements restant à effectuer sur des titres non encore totalement libérés par le débit du compte 26 — Titres de participation ; ou du compte 274 — Titres immobilisés ; ou du compte 50 — Titres de placement ;
- il est crédité, à la clôture de l'exercice, des produits perçus pendant l'exercice et se rattachant à l'exercice à venir (produits constatés d'avance) par le débit des comptes de produits concernés ;
- il est débité des créances sur les tiers ou du remboursement des dettes contractées par le crédit d'un compte de tiers ou des comptes de trésorerie concernés ;
- il est débité des retraits effectués par l'exploitant en cours d'exercice par le crédit d'un compte de trésorerie ;
- il est débité, à la clôture de l'exercice, des charges payées pendant l'exercice et se rattachant à l'exercice à venir (charges payées d'avance) par le crédit des comptes de charges concernés.

1.2.4.2. Eléments de contrôle

Le compte « 47 – Débiteurs et créditeurs divers » peut être contrôlé à partir :

- des contrats ;
- des conventions ;

- des décomptes de régularisation ;
- des chèques ;
- des relevés de banque.

Il est important de préciser que ce compte ne doit pas enregistrer les charges imputables au compte fournisseurs et les produits imputables au compte clients

Ce chapitre nous a fait découvrir la comptabilité mais a surtout permis d'approfondir les notions que nous avons sur le contenu des comptes de tiers et comment procéder à leur contrôle. Le référentiel comptable que nous utilisons est le SYCOHADA. Toutefois, l'harmonisation du SYCOHADA et des normes comptables internationales présente des enjeux importants. PERECHON (2000 :913-915) soutient même que le SYSCOA est une réconciliation des modèles comptables continentaux anglo-saxons et internationaux.

Après ce tour d'horizon, nous allons aborder dans le chapitre suivant la démarche d'apurement des comptes de tiers.

Chapitre 2 : DEMARCHE D'APUREMENT DES COMPTES DE TIERS

L'apurement des comptes est un ensemble de moyens d'analyse comptable mis en œuvre, soit par le service comptable d'une entité soit par un organe externe, en vue d'obtenir des comptes de bilan analysés et justifiés par des documents probants. Bien que l'objectif de l'apurement des comptes soit unique et consiste essentiellement en l'obtention de comptes analysés et fiables, la perception de l'apurement des comptes de la part des gestionnaires peut avoir des connotations différentes selon les cycles comptables étudiés.

2.1. Objectif de la démarche

L'objectif de la démarche d'apurement des comptes de tiers est de permettre à travers une révision, de mettre en évidence les soldes justifiés et les soldes non justifiés et de proposer des écritures comptables de redressement pour assainir les comptes.

Ainsi, il s'agit de s'assurer que toutes les informations stockées dans les comptes possèdent des justificatifs qui ont permis de les traiter. Cela suppose que toutes les régularisations nécessaires concernant ces comptes ont été faites sur la base des pièces justificatives.

Selon GRANDGUILLOT (2002 : 70), les pièces comptables devant servir de justificatifs ont deux origines : celles produites par l'entreprise et celles générées par les tiers. Dès lors, les comptes présentent une réalité des opérations traitées et donc fournissent une information fiable sur laquelle des décisions peuvent être prises.

Il découle de cela qu'un compte apuré remplit les critères de fiabilité de l'information :

- validité ou réalité
- autorisation
- valeur correcte ;
- exhaustivité ;
- évaluation ;
- temps opportun.

Tout professionnel comptable exécutant une mission d'apurement des comptes de tiers est tenu de respecter certaines règles.

2.2. Les règles de la démarche

Pour mener à bien sa mission, le professionnel est tenu de mettre en œuvre les diligences nécessaires pour traiter le flot d'informations financières et comptables mis à sa disposition. Ainsi, il doit suivre un certain nombre de règles : l'intégrité, l'objectivité, la compétence professionnelle, la confidentialité et le respect des normes techniques et professionnelles (IESBA, 2012 : 19-24).

Le contenu sommaire de ces règles est le suivant :

- Intégrité

L'importance de l'intégrité dans la profession comptable réside dans l'aptitude à fournir l'image la plus exacte possible. Ainsi, les professionnels comptables se doivent d'être honnêtes dans leur travail et leurs relations professionnelles afin que l'information comptable produite soit de qualité.

- Objectivité

L'importance de l'objectivité dans la profession comptable réside dans l'aptitude à éviter tout conflit d'intérêt et de jugement. Ainsi, les professionnels comptables se doivent de traduire raisonnablement les faits comptables dans les comptes au regard du référentiel comptable applicable.

- Compétence

Le professionnel comptable doit avoir reçu une formation technique adéquate et doit avoir une expérience professionnelle suffisante.

- Confidentialité

Le professionnel comptable est tenu au secret professionnel, il a donc un devoir de discrétion dans l'utilisation des informations dont il a eu accès dans le cadre de ses travaux.

- Respect des normes techniques et professionnelles

Le professionnel comptable dans le cadre de ses travaux d'apurement des comptes de tiers, doit se baser sur le référentiel comptable applicable dans la zone géographique de son intervention.

2.3. Phases du processus d'apurement des comptes de tiers

Selon PINTEA (1995 : 49) : « un processus est une suite ordonnée d'actions qui permet d'atteindre un résultat ». Le processus trace la ligne directrice que le comptable doit suivre pour mener à bien sa mission.

Dans le cadre d'une mission d'apurement des comptes de tiers, la ligne directrice à suivre peut être scindée en cinq (05) thèmes. Le tableau ci-après nous en donne le récapitulatif. Il présente les phases successives des travaux du professionnel comptable qui aboutissent à l'apurement des comptes de tiers.

Tableau 3 : Phases du processus d'apurement des comptes de tiers

PHASES	ELEMENTS
1	Prise de connaissance de l'environnement d'intervention
2	Diagnostic des procédures comptables
3	Analyse et justification des comptes de tiers
4	Opérations de rectification des erreurs
5	Synthèse et rapport de mission

Source : nous-mêmes à partir d'AHOUANGANSI (377–385).

Afin de mieux comprendre le contenu de ces cinq (05) phases, nous allons les passer en revue.

2.3.1. La prise de connaissance de l'environnement d'intervention

MITONNEAU (2006 : 25) et GRAND (2006 : 20) s'accordent sur le fait que la prise de connaissance vise à rassembler des informations sur l'entreprise, sur son activité et sur l'environnement dans lequel elle opère. Ainsi, toutes les missions normalisées de l'IFAC

prévoient une étape initiale dédiée à la prise de connaissance de l'environnement d'intervention.

Le professionnel comptable en prélude aux travaux d'apurement des comptes de tiers, devra collecter les informations utiles à la connaissance de l'entreprise en vue d'orienter la mission et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs. Il s'agit entre autres d'informations générales sur l'entreprise, la clientèle, les informations juridiques...

En général, le compte acquiert ces connaissances de par son expérience ou, le cas échéant, en s'informant auprès du personnel de l'entreprise.

2.3.2. Le diagnostic des procédures comptables

Le diagnostic des procédures de gestion comptable a pour but d'identifier les faiblesses qui ont été à la base des dysfonctionnements constatés dans les livres comptables et de permettre la formulation de recommandations adaptées à la taille de l'entreprise.

Il appartiendra au professionnel comptable dans ce cas de :

- examiner l'organisation de la comptabilité, son positionnement et ses relations hiérarchiques et fonctionnelles avec les autres structures ;
- examiner l'organigramme et les fiches de fonction ;
- examiner le manuel de procédures pour en déceler les faiblesses de conception ;
- tester les procédures mises en place pour apprécier leur degré d'application ;
- apprécier la qualité et le nombre du personnel comptable en fonction de la taille de l'entreprise en vue de formuler les recommandations appropriées pour limiter les risques d'erreurs et de surcharges ;
- examiner la traçabilité des documents comptables élaborés, les périodicités et les différents destinataires ;
- examiner les mécanismes de contrôle mis en place pour les vérifications périodiques des opérations comptables.

La qualité de la comptabilité n'est en dernière analyse que le reflet du degré d'organisation de l'entreprise, de la culture et de la compétence de ses dirigeants. Une bonne organisation comptable et de bonnes procédures administratives sont de nature à aider les professionnels

comptables dans l'exécution de leurs travaux et à leur conférer le maximum de sécurité et d'efficacité.

Cette étape permettra également d'identifier les zones de risques potentiels du système de gestion comptable pour faciliter une orientation de la mission de justification des comptes.

2.3.3. Analyse et justification des comptes de tiers

Selon SERE et SAWADOGO (2002 : 29), tout enregistrement comptable doit s'appuyer sur une pièce justificative établie sur un support qui assure sa fiabilité et la conservation de son contenu pendant les délais prescrits conformément à l'article 59 de l'OHADA. A ce titre, les pièces justificatives constituent la matière première pour les travaux d'apurement des comptes de tiers vu que l'objectif des pièces comptables est de pouvoir retracer à tout instant l'ensemble des opérations qui ont affecté le patrimoine de l'entreprise.

Ainsi, cette phase commence par la justification des soldes d'ouverture avant de procéder à celle de chacun des comptes de tiers.

2.3.3.1. Analyse et justification des soldes d'ouverture

Au titre de la justification des soldes d'ouverture, le professionnel comptable s'assura sur la base des circularisations et des justifications internes de la réalité des soldes.

Toutes les écritures comptables qui ont été constatées dans les différents comptes seront examinées depuis la création des comptes individuels. Les écritures comptables erronées seront identifiées et au cas où le comptable est limité par l'absence de supports fiables, il proposera des écritures de régularisation en vue d'un apurement définitif des reports à nouveaux non justifiés.

2.3.3.2. Justification des comptes de Fournisseurs

Ce volet consistera pour chacun des sous-comptes concernés et par exercice à :

- rechercher les pièces justificatives de chaque mouvement (factures, chèques de règlement, effets, impayés, relances clients, dossiers contentieux);
- analyser les pièces conformément aux enregistrements comptables qui sont faits ;

- faire des rapprochements, des recoupements avec les écritures passées en contrepartie dans l'autre compte ;
- procéder si besoin est aux circularisations nécessaires ;
- faire un lettrage des opérations à chaque fois que cela est nécessaire, le lettrage pouvant chevaucher sur deux exercices ;
- justifier de façon nominative les soldes des comptes collectifs constitués des sous-comptes individuels ;
- faire la situation des anomalies comptables et proposer les corrections nécessaires;
- dégager les soldes après ajustements les plus sincères possibles ;
- mettre en relief les anomalies procédurales liées à la gestion de ces comptes et proposer des mesures correctives ;
- mettre en relief toutes irrégularités préjudiciables à l'entreprise liées à la gestion et à la tenue de ces comptes.

2.3.3.3. Justification des incohérences entre les balances auxiliaires et les comptes généraux

Les incohérences observées peuvent avoir comme sources des dysfonctionnements du logiciel de gestion.

Le professionnel comptable procédera à une revue critique du paramétrage du logiciel pour détecter les éventuelles erreurs de paramétrage. Dans ce cas, le cabinet peut faire appel à l'expertise d'un spécialiste du logiciel utilisé par l'entreprise.

Une solution alternative pourrait consister à constituer les mouvements débits et crédits de chaque compte et de chaque sous-compte sur la base des grands-livres généraux et des balances auxiliaires ou de tout autre document comptable en tenant lieu.

2.3.3.4. Justification des opérations relatives aux comptes de subvention

Au titre de l'appréciation de ces opérations, le professionnel comptable procédera à :

- l'analyse des procédures liées à la gestion de ces comptes ;
- l'identification des services et départements concernés ;
- l'examen du circuit de circulation des documents et informations ;
- l'identification des supports et pièces justificatives ;

- l'identification, la nature et le contenu de chaque sous-compte « opérations à passer au débit, opérations à passer au crédit » ;
- l'examen des mécanismes de justification de ces comptes et les périodicités ;
- l'examen des modalités d'apurement de ces comptes ;
- l'analyse du mode de comptabilisation avec les comptes de contrepartie ;
- l'inventaire des conventions de financement signées avec des partenaires en vue d'établir la cohérence des données financières avec les livres comptables de l'entreprise.

Les dysfonctionnements et les erreurs de comptabilisation qui seront relevées feront l'objet d'un traitement approprié.

2.3.3.5. Justification des fonds de dotation

Au titre de la justification des fonds de dotation, le comptable procédera à l'inventaire de toutes les conventions de financement. Un rapprochement sera fait entre les données financières des différentes conventions et les données issues de la comptabilité. Il procédera également par des demandes d'informations auprès des partenaires et bailleurs de fonds.

Le contenu des comptes individuels servant de base à la comptabilisation des fonds de dotation sera analysé. Toutes les écritures comptables au débit et au crédit seront rapprochées avec les pièces justificatives de base.

Les mécanismes de comptabilisation ou des erreurs de schémas d'écritures peuvent être à la base des anomalies relevées. Il appartiendra au professionnel comptable d'établir des schémas convenables et appropriés et de corriger les erreurs éventuelles.

2.3.3.6. Justification des comptes de personnel et organismes sociaux

Au titre de la justification de ces opérations, le professionnel comptable procédera à :

- l'analyse des procédures de la paie ;
- l'analyse des procédures d'évaluation des provisions pour départ à la retraite ;
- l'analyse des procédures liées à l'octroi des avances et acomptes ;
- l'analyse des procédures liées à l'octroi des prêts ;

- l'analyse du circuit de circulation des documents et informations ;
- l'appréciation du système d'autorisation, de contrôle et d'exécution en vigueur ;
- l'identification des services et départements concernés ;
- l'identification des supports et pièces justificatives et leur localisation ;
- l'examen du système de comptabilisation des salaires ;
- l'examen du système de comptabilisation des avances, acomptes et prêts ;
- l'analyse du système de comptabilisation des différentes retenues ;
- l'examen des modalités d'apurement de ces comptes ;
- l'examen du mode de calcul des charges sociales et des retenues d'impôt, de cotisations salariales ;
- l'analyse de la nature et du contenu de chaque sous-compte ;
- l'examen du système de comptabilisation des charges sociales : nature, contenu de chaque sous-compte ;
- l'appréciation des méthodes de travail en vigueur : périodicité dans la justification des soldes de ces comptes ;
- l'appréciation du suivi extra-comptable en vigueur.

La justification des comptes du personnel se fera avec les services des ressources humaines en vue de favoriser une unicité de l'information.

Les rapprochements avec les données comptables se feront sur la base des supports juridiques disponibles. Les écarts observés seront justifiés et régularisés. Des confirmations de soldes pourront éventuellement être directement demandées au personnel.

Selon CAVAREC (2011 : 29), la non existence d'un élément comptabilisé en charge dans les écritures comptables suffit à suspecter la fraude. Ainsi, toutes ces vérifications effectuées par le professionnel comptable conduisent à l'élaboration d'un rapport de mission qui sera présenté aux dirigeants.

2.3.4. Opérations de rectification des erreurs

Ces opérations permettent de corriger des anomalies matérielles dans la tenue de comptabilité. Elles sont normalement entreprises avant tout travail de justification et de régularisation, parce qu'elles permettent de redresser des erreurs qui peuvent avoir des répercussions sur n'importe quel autre compte de l'entreprise.

Selon ANTRAIGUE (2010 : 5), deux techniques permettent de corriger ce genre d'erreurs :

- la correction par contre-passation ;
- la correction par virement.

Mais on peut dénombrer deux autres techniques de correction d'erreurs :

- le complément à zéro ;
- la correction en négatif.

2.3.4.1. La correction par contre-passation

C'est la technique reconnue par l'OHADA. Elle consiste d'abord à annuler l'écriture erronée pour ensuite enregistrer l'écriture correcte. Certains logiciels comptables permettent d'effectuer ce type de correction à l'aide de montants négatifs qui évitent de modifier les totaux des comptes.

2.3.4.2. La correction par virement

Cette technique consiste à :

- inscrire dans les comptes concernés les mouvements exacts ;
- contre-passer, dans les comptes erronés, les montants erronés pour annulation.

Cette méthode se limite à rectifier donc la partie erronée de l'écriture uniquement de telle sorte que l'écriture erronée et l'écriture rectifiée donnent ensemble l'écriture correcte.

2.3.4.3. Le complément à zéro

Cette méthode consiste à mouvementer les mêmes comptes utilisés mais de valeur complémentaire à zéro. Donc annuler l'article et par la suite passer l'écriture correcte dans un nouvel article.

Le complément à zéro d'un nombre est son inverse, par exemple 40 a pour complément à zéro -40.

2.3.4.4. La correction en négatif

Cette méthode consiste à passer une nouvelle écriture avec les mêmes comptes pour la même valeur précédée du signe (-) ou valeur mise entre parenthèses, ce qui conventionnellement produit la même signification.

Ces quatre (04) techniques poursuivent le même but, celui de la correction des erreurs. Mais la technique retenue par l'OHADA dans ce cas est la correction par contre-passation.

Une analyse des différentes techniques est présentée dans le tableau ci-après afin de déceler les avantages et inconvénients liés à chacune de ces techniques :

Tableau 4 : Avantages et inconvénients des techniques de correction des erreurs

Méthode de correction des erreurs	Avantages	Inconvénients
1. La contre-passation	<ul style="list-style-type: none"> - Très commode et facile à mettre en œuvre. - Simple. - Que l'erreur porte sur les sommes ou sur les comptes, la correction se fait toujours de la même manière. 	<ul style="list-style-type: none"> - Fausse la signification des totaux des débits et des crédits qui ne correspondent plus aux flux. Cet inconvénient n'est pas significatif car de toute façon il est rare que les totaux des débits et crédits correspondent aux flux. - Cette méthode engendre un gonflement des montants des mouvements du journal général. - Cette méthode exige une grande clarté dans la rédaction des libellés.
1. Le virement	<ul style="list-style-type: none"> - Simple et rapide car une seule écriture permet de rétablir le bon compte et d'annuler le compte erroné. 	<ul style="list-style-type: none"> - Même inconvénient que la contre-passation. En pratique, il arrive souvent que les écritures de virement ne soient pas suffisamment expliquées.

	<ul style="list-style-type: none"> - Simplification pratique de la méthode de contre-passation. - Facile à pratiquer. - Modère le gonflement des mouvements du journal général. 	<ul style="list-style-type: none"> - Nécessite une excellente maîtrise technique pour ne pas compliquer d'avantage la situation par une nouvelle écriture erronée.
2. Le complément à zéro	<ul style="list-style-type: none"> - Maintien la signification des sommes de débit et de crédit. - Cette méthode permet d'éviter le gonflement des montants des mouvements du journal général qui résulte du procédé de la contre-passation ou du virement. 	<ul style="list-style-type: none"> - Avantage de faible utilité. La méthode aggrave les risques de mauvaise lecture des signes (-). - Méthode non compatible avec les applications informatiques standards. - méthode tombée en désuétude. - Ce procédé est déconseillé dans la pratique, il faut absolument écrire le nombre négatif qui est toujours 1 en rouge.
3. La correction en négatif	<ul style="list-style-type: none"> - Mêmes avantages que le complément à zéro avec en plus une plus grande simplicité d'utilisation. - Facile à pratiquer. 	<ul style="list-style-type: none"> - Méthode tombée en désuétude avec la généralisation de l'informatique. - Lorsqu'on écrit au journal, le signe (-) est déconseillé car il peut être une source d'erreur.

Source : <http://www.procomptable.com> (2004)

2.3.5. Synthèse et rapport de mission

Tout au long des travaux d'apurement des comptes de tiers, le professionnel comptable effectuera des restitutions hebdomadaires auprès des responsables de la Direction Administrative et financière afin de mettre tous les acteurs au même niveau d'information. Ceci permettra de pallier les éventuels goulots d'étranglement dont la mission pourra faire l'objet.

Les travaux donneront ainsi lieu aux rapports suivants :

- un rapport détaillé des soldes de l'ensemble des comptes classifiés en soldes justifiés et non justifiés avec des propositions de régularisation ;
- un rapport identifiant toutes les erreurs d'imputation pour chaque compte, ainsi que les propositions de schémas d'écriture de régularisation.
- des conclusions et recommandations globales.

2.4. Portée des travaux

Il s'agit de rappeler que le professionnel comptable doit avoir en tête qu'il n'est pas tenu d'évaluer le contrôle interne, ni de vérifier les données. Toutefois, s'il s'aperçoit que les informations fournies par la direction sont incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes, il doit envisager de mettre en œuvre des procédures alternatives. Ainsi, il doit demander à la direction de fournir des informations complémentaires, si elle s'y refuse, le professionnel comptable peut temporairement interrompre ses travaux et informer l'entité des raisons de sa décision.

Ce chapitre nous a permis de prendre connaissance de la démarche d'apurement des comptes de tiers. Maintenant, il nous reste à identifier une méthodologie et un modèle d'analyse qui puissent nous orienter dans la phase pratique de nos travaux.

Chapitre 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

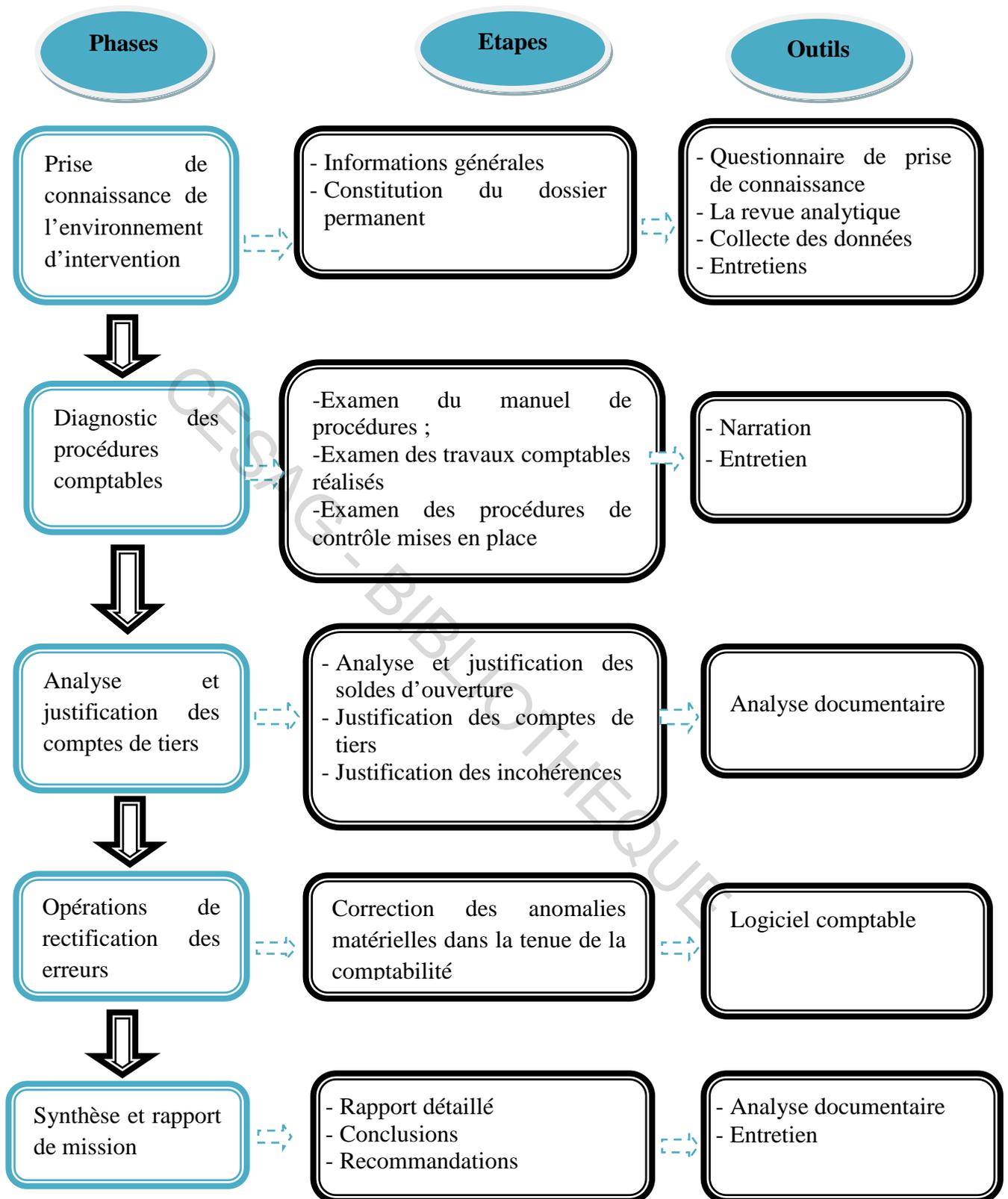
A travers ce chapitre, nous exposerons la démarche que nous utiliserons en vue de répondre à notre principale interrogation à savoir : quelles sont les diligences à mettre en œuvre pour l'apurement des comptes de tiers ? Ainsi, après avoir présenté et commenté le modèle d'analyse, nous décrirons les différentes techniques de collecte des données utiles à notre travail.

3.1. Modèle théorique d'analyse

Afin de donner une vision claire et globale de notre modèle d'analyse, nous avons résumé les différentes phases de la démarche, le contenu de chaque phase et les outils de collecte de données dans la figure ci-après.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Figure 1 : Modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.2. Outils de collecte de données

La collecte des données se fera à l'aide des outils suivants.

3.2.1. Le questionnaire de prise de connaissance

Afin de veiller à l'exhaustivité de la prise de connaissance, il s'agira d'utiliser des questionnaires de prise de connaissance qui couvrent l'ensemble des cycles d'activités de l'entreprise et qui sont adaptés aux différents secteurs d'activités. Cette adaptation peut se faire au cours d'un séminaire en interne lors de la préparation de la mission.

3.2.2. La revue analytique

Lors de la prise de connaissance de l'entreprise, les procédures analytiques permettent au professionnel comptable de se faire une idée suffisamment précise non seulement de l'activité et de la rentabilité de l'entité contrôlée, mais de sa situation financière également.

Ces procédures consistent à faire des comparaisons entre les données résultant des comptes et des données antérieures, postérieures ou prévisionnelle de l'entité ou des données d'entité similaires afin d'établir des relations entre elles. Elles consistent aussi à analyser les variations significatives et à étudier et analyser les éléments ressortant de ces comparaisons.

3.2.3. Collecte des données

Le professionnel comptable se fait communiquer un certain nombre de documents en vue de l'appréciation des risques. Il s'agit notamment des informations générales, des informations juridiques, du système comptable, de la politique financière, de la paie et du personnel...

3.2.4. Entretien

Le professionnel comptable rencontre d'une part le chef et d'autre part les autres responsables. Sur la base du principe que pose dans certains cas le secret professionnel, le professionnel comptable prend contact, le cas échéant, avec les commissaires aux comptes. Il obtient communication, si possible, de leur dossier de travail.

3.2.5. L'analyse documentaire

Il s'agira de consulter les différents documents internes et externes de la structure. Notamment les lois, les documents de base, les manuels de procédures, les pièces comptables, etc seront analysés et exploités pour l'atteinte de l'objectif des travaux. Tout autre document susceptible d'aider à la réussite des travaux pourra faire l'objet de demande soit à l'interne ou soit à l'externe.

3.2.6. L'entretien

L'objectif sera de mieux cerner la situation comptable de la structure. L'entretien sera individuel avec des questions ouvertes. Il se déroulera dans le bureau de l'agent concerné et à chaque fois, une feuille de couverture d'entretien sera utilisée.

3.2.7. La narration

Elle a pour but de décrire un cadre général et constitue souvent le premier contact avec l'entreprise. Le professionnel comptable reste passif et se contente d'écouter et relever le récit de son interlocuteur. Ce qui exige alors de ce dernier des qualités d'habileté à prendre des notes et d'aptitude à les transcrire et les interpréter.

3.2.8. Le logiciel comptable

Pour une utilisation optimale du logiciel comptable, le manuel pédagogique de Sage (2006 : 18-65) sera exploité.

3.3. Outils d'analyse des données

Une fois toutes les données collectées, elles seront analysées afin de déceler les points forts et les points faibles du système.

Conclusion de la première partie

Cette première partie de notre étude nous a permis de mieux comprendre le sujet sur un plan théorique et de définir une méthodologie pour la conduite de la deuxième partie de l'étude.

La revue littéraire a servi à avoir une vue plus précise du contenu des comptes de tiers et leur contrôle d'une part et de la démarche à adopter pour leur apurement d'autre part. Après, le modèle d'analyse élaboré sera utilisé pour la deuxième partie de notre travail.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE :
CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

Bien que l'objectif de l'apurement des comptes soit unique et consiste essentiellement en l'obtention de comptes analysés et fiables, la perception de l'apurement des comptes de la part des gestionnaires peut avoir des connotations différentes selon les cycles comptables étudiés.

Au cours de cette deuxième partie, nous analyserons la méthodologie de l'apurement des comptes de tiers. Précisons que dans le cadre de notre étude, cette analyse se fera sur le Projet d'Appui au Secteur Education et Formation (PASEF) en Côte d'Ivoire.

Pour atteindre les objectifs de notre étude, cette partie se déclinera en trois (03) chapitres suivant la chronologie suivante :

- le chapitre 4 sera consacré à la présentation du PASEF
- le chapitre 5 sera consacré à l'apurement des comptes de tiers du Projet effectué par le Cabinet MOIHE;
- le dernier chapitre sera consacré à la présentation des résultats et une analyse de ces derniers afin d'émettre des recommandations sur les dysfonctionnements relevés.

Chapitre 4 : PRESENTATION DU PROJET D'APPUI AU SECTEUR EDUCATION ET FORMATION EN CÔTE D'IVOIRE (PASEF)

Dans le cadre du développement du secteur de l'éducation et de la formation, le Gouvernement ivoirien a sollicité et obtenu l'assistance de la BM pour la mise en place d'un projet dont la coordination générale et l'exécution ont été confiées au Ministère de l'Education Nationale et de la Formation de Base.

Le Projet d'Appui au Secteur Education et Formation en Côte d'Ivoire a été approuvé le 29 Mai 1998 et a été clôturé le 31 Août 2012. Le coût total de projet du projet était estimé à USD 82,80 millions mais le montant engagé est USD 53,30 millions.

4.1. Aperçu général et objectifs du PASEF

Cette rubrique a pour but de décrire le Projet de façon générale et d'énumérer les objectifs qui lui sont assignés.

4.1.1. Aperçu général du projet

Le Projet d'Appui au Secteur Education et Formation a pour principale mission de permettre l'accroissement du taux de scolarisation des enfants dans les milieux défavorisés en Côte d'Ivoire. Ce projet interviendra dans 10 préfectures du pays, réparties sur 10 des 31 régions du pays. Les zones bénéficiaires sont les zones rurales les plus pauvres, particulièrement les régions où les enfants prennent part aux travaux domestiques et agricoles.

La Banque Mondiale, à travers l'IDA, intervient aux côtés de la République de la Côte d'Ivoire avec un don de 53,30 millions USD. L'IDA coordonne avec la RCI au niveau de l'approche, et complète les activités de renforcement des capacités et de réalisation des infrastructures scolaires à travers le pays. Le projet s'étend sur une période de quatorze (14) ans allant de 1998 à 2012.

Les principaux résultats attendus sont la construction de trois cent dix(310) infrastructures scolaires équipées d'un terrain de sport et d'une cantine.

4.1.2. Les objectifs du Projet

Les principaux objectifs assignés sont :

- le renforcement de l'enseignement aux niveaux primaire et secondaire ;
- la facilitation de l'accès à l'enseignement de base ;
- le renforcement de la capacité de gestion du secteur Education-Formation ;
- le renforcement de la coordination sectorielle et la planification ;
- le développement de la politique sectorielle et des outils pour son exécution pour des réformes à long terme dans le secteur ;
- l'amélioration de la qualité de l'enseignement dans tout le système en se concentrant d'abord sur l'éducation primaire et secondaire de sorte que le taux de 90% d'enfants scolarisés, ciblé par le Gouvernement, puisse être atteint;
- l'amélioration de l'efficacité interne du système d'éducation en Côte d'Ivoire.

4.2. Composantes du Projet

Le PASEF regroupe trois (03) principales composantes :

- le renforcement des capacités : cette composante a pour objet de contribuer au renforcement des capacités des populations bénéficiaires et des principaux Ministères impliqués dans la mise en œuvre du Projet ;
- développement des infrastructures de base : cette composante a pour objet de contribuer à la reconstitution de l'offre publique des services sociaux de base, qui a été considérablement réduite durant les différentes crises qui ont secoué la Côte d'Ivoire. Cette situation a accentué la dégradation des conditions de vie des populations et la réduction considérable de leur niveau d'alphabétisation. La composante financera, dans la zone du projet, la réhabilitation des infrastructures scolaires dégradées et des constructions nouvelles dans les localités où les besoins non satisfaits existent ;
- la gestion et suivi-évaluation : cette composante sera exécutée sous la responsabilité du Ministère de l'Education Nationale et de la Formation de Base, par une Unité d'Exécution Centrale (UEC) qui sera créée et installée au sein du Bureau d'Etude des Projets. Les activités du Projet dans cette composante comprendront essentiellement le recrutement du personnel du Projet, la réhabilitation et

l'équipement des locaux du Projet, la préparation des dossiers d'acquisition et de demande de décaissement, la réalisation d'enquêtes et d'études d'impacts, la réalisation des audits annuels, l'élaboration des rapports trimestriels d'activités, l'organisation de la revue à mi-parcours et la préparation du rapport d'achèvement du Projet.

4.3. L'exécution du Projet

Dans le cadre du PASEF, plusieurs dispositions ont été prises concernant l'exécution des tâches, l'acquisition des biens, la gestion financière, l'audit et le suivi.

4.3.1. Dispositions en matière d'exécution

Les dispositifs d'exécution comprennent un niveau national, à Abidjan, et un niveau local, dans les régions de la zone du Projet. Au niveau national, une Unité d'Exécution Centrale du Projet (UEC) est créée au sein du Bureau d'Etude des Projets qui ensuite rendra compte au Ministère de l'Education Nationale et de la Formation de Base. Au niveau local, les activités du Projet dans les régions de la zone d'intervention seront coordonnées par quatre (04) Unités d'Exécution Régionales (UER), qui seront les prolongements de l'UEC dans les régions.

L'UEC a la composition suivante :

- un (01) coordonnateur du projet
- un (01) spécialiste en passation de marchés
- un (01) spécialiste en suivi-évaluation
- un (01) spécialiste en développement rural
- un (01) spécialiste en gestion financière
- un (01) comptable
- une (01) secrétaire
- deux (02) chauffeurs
- un (01) gardien

4.3.2. Dispositions en matière d'acquisition

Toutes les acquisitions de biens, de travaux et de services de consultants financées sur les ressources de la Banque se font selon *ses Règles et procédures pour l'acquisition de biens et travaux* ou, selon le cas, selon *ses Règles et procédures pour l'utilisation des consultants*, à l'aide des dossiers d'appel d'offres types de la Banque. L'UEC sera chargée de l'acquisition des biens, travaux et services de consultants.

4.3.3. Gestion financière et décaissements

La comptabilité du Projet est tenue par l'UEC selon les principes comptables admis par la Banque Mondiale. Il revient à l'UEC de recruter un comptable et de mettre en place un système de gestion financière et comptable informatisé qui devra permettre de suivre les dépenses du Projet par sources de financement, par catégories de dépenses, et par composantes. Les états financiers du Projet sont préparés annuellement.

Les décaissements se font selon le calendrier des dépenses du Projet et la liste des biens et services. Les ressources provenant du bailleur de fonds, la BM, sont considérées comme des subventions. Elles sont traduites comme telles en comptabilité, seulement lorsqu'elles ont été confirmées éligibles et remboursées par le bailleur. Le Projet ouvre ainsi un compte bancaire destiné à recevoir les ressources mises à sa disposition.

4.3.4. Audit

Le Projet fait l'objet d'un audit annuel qui est effectué par des auditeurs externes indépendants, dont les compétences et qualifications sont jugées acceptables par la BM. Les termes de référence des auditeurs sont établis selon le modèle-type de la Banque et seront soumis à la BM pour non-objection. Les audits couvrent en détail les aspects financiers et ceux liés à l'acquisition de biens, travaux et services effectués avec les ressources de la BM. Ils couvrent les aspects aussi les aspects organisationnels, de gestion et de contrôle interne. Les termes de référence précisent que les auditeurs préparent, outre le rapport financier, une lettre à la direction du Projet dans laquelle ils présentent leurs commentaires, identifient les carences particulières et portent à l'attention du donataire tous les points qu'ils jugent pertinents. Le rapport doit parvenir à la BM dans les six (06) mois suivant la fin de l'exercice comptable concerné.

4.3.5. Le suivi

Le Projet a mis en place un système de suivi-évaluation informatisé dont est responsable le spécialiste en suivi-évaluation recruté à l'UEC. Le suivi effectué par l'UEC et les UER consiste en des missions de suivi des activités sur le terrain. Il est prévu une mission par trimestre. Au cours de celles-ci, l'UEC et l'UER collectent des informations qui permettront d'apprécier les avancées du Projet et qui serviront d'aide à la décision.

4.4. Présentation du système comptable et financier du Projet

Le BEP utilise un logiciel de gestion financière conçu par un Expert financier consultant indépendant. Ce logiciel décompose le montant du prêt par composante, catégorie et financement, en monnaie locale ou en devises.

Sur le plan financier, l'avance de préparation du Projet se déroule par la conclusion de contrats. La signature d'un contrat (acte engageant le Projet) quel qu'il soit, entraîne la constatation d'un engagement dans un registre manuel tenu à cet effet. Cette opération consiste à réserver des crédits affectés à ce contrat.

De même, les paiements sont renseignés dans un registre manuel spécifique dès leur initiation. L'ensemble des informations portées aux registres est par la suite saisi dans le logiciel.

4.4.1. Principes appliqués pour l'élaboration des états financiers

Les comptes sont tenus conformément aux dispositions du Système Comptable Ouest Africain (SYSCOA). Les états financiers dérogent à la présentation recommandée par le SYSCOA pour tenir compte de la spécificité des projets de développement et des attentes du bailleur de fonds.

4.4.2. Mode de comptabilisation

Le Projet tient une comptabilité d'engagement. Ainsi, les opérations sont comptabilisées dès lors que l'engagement contractuel du Projet ou des tiers est établi.

Le principe de spécialisation des exercices pour la comptabilisation des charges et des produits liés (subventions) n'est pas d'une application stricte. Le fait générateur des

dépenses est leur facturation ou leur paiement dans certains cas, et plus généralement leur exigibilité. Il n'est pas procédé à l'évaluation des charges ainsi qu'à l'enregistrement de produits à recevoir autres que les subventions.

Les schémas de comptabilisation retenus reflètent le circuit de traitement des dépenses dans les projets. Ils reposent sur l'équilibre de base consistant en la neutralisation systématique des charges par des produits concomitants (subventions).

4.4.3. Mobilisation des fonds du crédit

Les fonds du crédit sont mobilisés sur présentation de Demandes de Remboursement de Fonds (DRF) ou des Demandes de Paiement Direct (DPD). Dans cette dernière méthode de tirage, les fournisseurs sont directement réglés par le bailleur de fonds et la dette annulée en comptabilité à la réception de l'avis de décaissement émis à cet effet.

4.4.4. Avances de fonds

Le dépôt initial de fonds effectué par l'IDA est porté au passif en contrepartie de la trésorerie. Il s'agit d'une avance renouvelable sur présentation de justificatifs de dépenses dont le montant n'est modifié que sur décision expresse du bailleur de fonds.

En ce qui concerne le fonds de roulement constitué par l'Etat ivoirien, son montant est directement affecté par les virements reçus du Trésor Public et les dépenses réglées.

4.4.5. Conversions monétaires

Elles sont effectuées au taux de change historique selon les avis de paiement de l'IDA. Les dépenses sont remboursées par l'IDA pour leur contre-valeur en francs CFA de sorte qu'il n'est pas constaté de gain, ni de perte de change.

4.4.6. Immobilisations corporelles et incorporelles

Les immobilisations corporelles et incorporelles sont enregistrées en comptabilité pour leur coût historique. Elles ne font pas objet d'amortissement en raison de la spécificité du financement des projets.

En effet, les immobilisations sont acquises au moyen de subventions et leur renouvellement n'est pas prévu au terme du Projet. Le Projet ne dégagant pas de résultat, il est admis que les immobilisations ne soient pas dépréciées en comptabilité.

Par ailleurs, les cessions et autres sorties d'immobilisations ne sont pas reflétées dans les comptes afin de mettre en évidence l'utilisation des fonds reçus du bailleur.

Après la présentation de l'entité faisant l'objet de notre étude, nous allons dans le prochain chapitre décrire l'apurement des comptes de tiers du PASEF effectué par le Cabinet MOIHE, Audit & Conseil.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 5 : DESCRIPTION DE L'APUREMENT DES COMPTES DE TIERS DU PASEF EFFECTUÉ PAR LE CABINET MOIHE

MOIHE Audit & Conseil est une firme d'audit, d'expertise comptable et de conseil. Il est doté des plus récents outils et méthodes de travail utilisés par les cabinets internationaux pour être un partenaire privilégié en vue d'accompagner ses clients et permettre une amélioration constante de leurs performances. C'est ainsi que le PASEF a fait appel au Cabinet MOIHE pour l'apurement de ses comptes de tiers.

Pour un apurement efficace des comptes de tiers du Projet, cinq (05) phases seront mises en avant :

- la prise de connaissance de l'environnement d'intervention ;
- le diagnostic des procédures comptables ;
- l'analyse et la justification des comptes de tiers ;
- les opérations de rectification des erreurs ;
- la synthèse et le rapport de mission.

Nous allons donc passer en revue toutes les diligences mises en œuvre à chacune de ces phases par le Cabinet MOIHE afin d'en déceler les forces et faiblesses apparentes.

5.1. La prise de connaissance de l'environnement d'intervention

L'équipe de travail constituée de quatre (04) professionnels comptables a fait une visite des bureaux du Projet. Sur la base du questionnaire de prise de connaissance, toutes les informations générales ont été récoltées. Par informations générales on entend le nombre d'employés, la date d'approbation du Projet, la date de démarrage et de clôture du Projet, aussi le coût total du Projet...

Toutes ces informations permettent de constituer le dossier permanent du Projet. Il contient tous les éléments ayant un caractère permanent dans l'entreprise. Il est créé dès le commencement du mandat et est mis à jour tout au long du traitement du dossier, afin de ne pas perdre son caractère opérationnel. Ce dossier représente la mémoire de l'entreprise. Il comprend entre autres :

- les généralités sur la société qui comprend : la fiche signalétique de la société, lettre de mission, avenants, coupures de presse;
- la section juridique refermant: la liste des commissaires aux comptes, Police SODECI, CIE, CI TELECOM
- la section sociale qui comprend les cotisations sociales CSS et IPRES, les déclarations annuelles de la situation de main d'œuvre, les contrats de travail et déclaration de mouvement des travailleurs ;
- la section comptabilité qui comprend les plaquettes des états financiers des deux (2) derniers exercices, les rapports du commissaire aux comptes, les factures relatives aux immobilisations non encore amorties ou cédées à ce jour, les justificatifs des montants figurant dans les dépôts et cautionnements, les tableaux d'amortissement des immobilisations et des emprunts à long terme.

5.2. Le diagnostic des procédures comptables

Le diagnostic des procédures comptables du PASEF passe d'abord par l'examen du manuel de procédures, ensuite l'examen des travaux comptables pour terminer par l'examen des procédures de contrôle mises en place.

5.2.1. Examen du manuel de procédures

L'examen du manuel de procédures permet, dans le cadre de l'étude, de comprendre l'organisation du service comptable, les méthodes de saisie et de traitement des informations.

Il doit comprendre les informations ayant trait au plan des comptes et à la description du contenu des comptes. Il doit aussi décrire les procédures de collecte de saisie, de traitement et de contrôle des informations.

5.2.2. Examen des travaux comptables réalisés

Selon BELOT (2003 : 65), à l'instar de toute activité suffisamment complexe pour justifier d'une spécialisation des tâches, le Projet mobilise des acteurs différents selon les domaines de compétence nécessaires à la réalisation des travaux. Les travaux comptables réalisés par le Projet objet de notre étude se distinguent par la périodicité de leurs réalisations.

5.2.2.1. Travaux quotidiens

Les travaux quotidiens concernent deux rubriques :

- **Achat**

A la réception des factures, l'assistante du comptable est chargée de l'imputation des factures. Ensuite, le comptable contrôle les imputations effectuées et renvoie les factures à l'assistante pour qu'elle procède à leur saisie dans le logiciel comptable.

- **Trésorerie banque:**

L'imputation des transactions bancaires (chèques, ordres de virement, bordereaux de versement, avis de débit et de crédit, remises de chèques) est effectuée par l'assistante comptable sous le contrôle du comptable. Ensuite, elle procède à la saisie des transactions bancaires dans le logiciel comptable.

Après l'édition des brouillards de caisse, le comptable contrôle les saisies et valide les écritures passées dans le logiciel comptable.

5.2.2.2. Travaux mensuels

Les travaux mensuels comportent quatre (04) rubriques :

- **Achats**

- édition du journal d'achat ;
- contrôle des saisies du mois ;
- rapprochement des documents informatiques pour cohérence avec les supports de saisie ;
- justification des soldes fournisseurs et analyse.

- **Trésorerie banque**

- collecte des relevés bancaires ;
- comptabilisation des frais bancaires ;
- saisie des frais bancaires ;
- édition des journaux de banque ;
- contrôle des saisies du mois ;
- établissement des états de rapprochement bancaire et analyse.

- **Ecritures de régularisation**

- édition des journaux de banque définitifs ;
- vérification ;
- suivi des opérations de trésorerie non dénouées (opérations de virement en attente, chèques ou documents réceptionnés mais non transmis, etc.).

- **Suivi comptable**

- édition du grand-livre et de la balance générale ;
- édition des états de suivi analytiques ;
- édition des états de suivi budgétaires ;
- comparaison des réalisations de la période avec le budget et explication des écarts

5.2.2.3. Travaux annuels

Les travaux annuels comportent trois (03) rubriques :

- **Inventaire des immobilisations :**

- inventaire physique des immobilisations ;
- édition du tableau des immobilisations et rapprochement avec les données d'inventaire;
- identification des immobilisations à sortir éventuellement du fichier et des comptes ou des immobilisations à céder.

- **Inventaire comptable**

- réalisation des travaux d'inventaire comptable.

- **Edition des états financiers et audit des comptes :**

- édition des états financiers de fin d'exercice ;
- audit des comptes par un auditeur.

5.2.2.4. Autres travaux

Les autres travaux réalisés par le Projet concernent 5 rubriques :

- contrôle des dépenses effectuées ;
- reconstitution des comptes spéciaux ;
- établissement des demandes de paiement ;
- suivi des dépenses rejetées ;
- tenue permanente de la situation d'exécution du projet par catégorie et composante.

On note également que le Projet s'assure :

- d'une part, que les soldes de certains comptes collectifs sont bien supportés dans le détail par les comptes individuels correspondants ;
- et, d'autre part, que les comptes individuels sont bien justifiés par le détail des opérations.

5.2.3. Examen des procédures de contrôle mises en place

Certains contrôles conduisent :

- au lettrage de comptes ;
- à la vérification des encaissements et des décaissements de fonds ;
- à l'analyse de compte à solde nul mais ayant enregistré des mouvements au titre de l'exercice ;
- au pointage des comptes (charges d'abonnement, comptes de sécurité sociale, impôts, rémunérations du personnel et virements internes) ;
- à vérifier que toutes les factures reçues et traitées pendant le mois ont bien été enregistrées en comptabilité ;
- au contrôle de cohérence du compte d'immobilisations corporelles et du fichier des immobilisations.

5.3. Analyse et justification des comptes de tiers

Les travaux du Cabinet à ce niveau ont consisté à l'analyse et la justification:

- des comptes fournisseurs et comptes rattachés (fournisseurs ordinaires, retenues de garantie, les avances et acomptes versés aux fournisseurs) ;
- des comptes de personnel ;
- des comptes de subvention ;
- des charges constatées d'avance.

5.3.1. Analyse et justification des comptes de fournisseurs ordinaires

Les objectifs visés par le Cabinet MOIHE pour les travaux de validation des comptes de fournisseurs ordinaires ont été de s'assurer de la sincérité et de l'exhaustivité des dettes fournisseurs de la période concernée et de s'assurer que seuls les achats de l'exercice ont été comptabilisés.

Trois supports ont été utilisés par le cabinet afin de justifier les opérations de Fournisseurs et comptes rattachés. Il s'agit de :

- la balance auxiliaire fournisseurs ;
- le grand-livre fournisseurs annoté ;
- chrono des factures

Les travaux que nous avons effectués se présentent comme suit :

- le rapprochement de la balance auxiliaire fournisseur à la balance générale ;
- la vérification de l'absence de compensation ;
- la vérification de la cohérence du crédit fournisseur ;
- le calcul du délai moyen de règlement des fournisseurs (comparaison d'une année à une autre) ;
- la justification de tout solde ancien ;
- la justification de tout solde débiteur ;
- la recherche de pièces justificatives et des causes de non paiement des dettes ;

- les relances de confirmation de solde aux fournisseurs ayant déjà fait l'objet de circularisation par le commissaire aux comptes et faire de nouvelles demandes de confirmations pour les autres fournisseurs. ;
- l'analyse des effets à payer ;
- la vérification des ristournes annuelles.

5.3.2. Analyse et justification des comptes de retenues de garantie

Les objectifs visés par nos travaux de validation des comptes de retenues de garantie ont été de s'assurer de la sincérité et de l'exhaustivité des dettes fournisseurs relatives aux retenues de garantie de la période concernée.

Les travaux que nous avons effectués ont principalement consisté à la vérification des comptes fournisseurs débiteurs –retenues de garanties figurant dans les états financiers.

5.3.3. Analyse et justification des comptes des avances et acomptes versés aux fournisseurs

Les objectifs visés par les travaux de validation des comptes d'avances perçues par les fournisseurs ont été de s'assurer de la sincérité et de l'exhaustivité des créances sur les fournisseurs de la période concernés.

Les travaux que nous avons effectués se présentent comme suit :

- obtenir les journaux et les grands - livres pour apprécier les dates des transactions ;
- analyser et trier les transactions pour les classer année par année de 1999 à 2011 ;
- rechercher les pièces justificatives des décaissements et les causes de leur maintien en comptabilité ;
- procéder à la vérification des comptes fournisseurs débiteurs figurant dans les états financiers.

5.3.4. Analyse et justification des comptes de personnel et charges afférentes

Les objectifs visés par le cabinet à ce niveau ont été de s'assurer que les toutes les dettes et créances du Projet sont correctement évaluées et classifiées vis-à-vis du personnel et que le Projet s'acquitte normalement des rémunérations et des charges sociales.

Les supports utilisés pour nos travaux sont au nombre de deux (02) :

- le journal de paie
- la DISA (Déclaration Individuelle des Salaires Annuels)

Les principaux travaux que nous avons effectués ont consisté à :

- analyser tous les mouvements apparaissant dans les comptes de personnel ;
- analyser les soldes de tous les comptes de personnel ;
- rapprocher tous les salaires avec le journal de paie ;
- calcul de la provision pour congés payés ;
- vérification du traitement comptable de la provision pour congés payés ;
- vérification du calcul de la provision pour 13^{ième} mois ou prime.

Concernant les charges sociales incombant à l'employeur et aux salariés, nos travaux ont consisté à :

- analyser tous les mouvements des comptes des organismes sociaux ;
- justifier tous les soldes : recoupement avec les dernières déclarations du mois ou du trimestre ;
- vérifier le taux global des charges sociales et sa cohérence ;
- demander des explications sur les retards de paiements des charges et évaluer les pénalités et intérêts de retard ;
- contrôler et évaluer tous les charges à payer ;
- vérifier que le compte de personnel du Projet ne dissimule pas des prélèvements de certains associés dans le cas d'avances ;
- contrôler tous les avantages en nature ;

5.3.5. Analyse et justification des comptes de subvention

Les objectifs visés par les travaux de contrôle des comptes de subvention ont principalement consisté à analyser les subventions mobilisées et les emplois financés par ces subventions.

Les travaux réalisés ont consisté à :

- la vérification du montant des subventions mobilisées ;
- le rapprochement entre les subventions mobilisées et les emplois financés ;
- la justification des écarts.

5.3.6. Analyse et justification des comptes de charges constatées d'avance

Les objectifs visés par nos travaux de validation des charges constatées d'avance ont consistés à s'assurer que les différentes opérations sont régulières et justifiées. L'équipe s'est principalement penchée sur le respect du principe de non compensation.

Les travaux que nous avons effectués ont principalement constitué à vérifier :

- à partir des informations obtenues sur le fonctionnement des différents comptes, que les opérations enregistrées dans lesdits comptes d'attente sont justifiées et régulières ;
- que tous les comptes d'attente sont soldés ;
- l'apurement postérieur de ces comptes d'attente.

5.4. Opérations de corrections d'erreurs

Une fois que tous les comptes de tiers concernés par notre mission ont été analysés et justifiés, nous allons recenser toutes les anomalies constatées lors de nos travaux. La méthode utilisée par le Cabinet pour la rectification des anomalies est celle retenue par l'OHADA : la contre-passation.

Nous avons donc proposé l'annulation de toutes les écritures erronées pour enregistrer celles correctes. Le logiciel comptable utilisé par le Projet a permis d'effectuer ces corrections à l'aide de montants négatifs, de sorte qu'on ne modifie pas les totaux des comptes.

5.5. Synthèse et rapport de mission

Après les travaux effectués par l'équipe, un rapport de mission a été adressé aux dirigeants du Projet. Les principaux points concernent :

- l'état des soldes justifiés et des soldes non justifiés avec des propositions de régularisation ;
- les erreurs d'imputation pour chaque compte ainsi que les propositions de schémas d'écritures de régularisation ;
- des conclusions et recommandations globales.

Après la description de la pratique de l'apurement des comptes de tiers du Projet, nous allons passer à la présentation et l'analyse des résultats et énoncer des recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 6 : PRESENTATION, ANALYSE DES RESULTATS ET RECOMMANDATIONS

En prélude à la présentation et l'analyse des résultats de l'apurement des comptes de tiers du projet, il convient de préciser l'orientation retenue pour lesdits travaux. Ainsi, nous avons retenu l'apurement des comptes de tiers du Projet sur la base de supports justificatifs mis à notre disposition. Toutefois, dans le cadre de notre mémoire, nous mettrons uniquement l'accent sur quelques comptes de la classe 4 sur lesquels a porté la mission d'assistance comptable.

6.1. Présentation et analyse des résultats

La présentation et l'analyse des résultats se feront selon l'ordre d'enchaînement, des phases de la démarche, prévues dans le modèle d'analyse.

6.1.1. Diagnostic des procédures comptables

Première phase des travaux d'apurement des comptes de tiers, le diagnostic des procédures comptables a pour but d'identifier les faiblesses qui ont empêché le projet d'être en mesure de justifier tout ou partie des comptes.

Après l'analyse de la comptabilité du projet comme présentée dans le chapitre précédent, nous avons énuméré certains points qui constitueraient un frein au bon déroulement de la mission, notamment en ce qui concerne :

- **l'exhaustivité et le contenu des pièces comptables**

Les pièces comptables constituant pour le projet, un moyen de preuve sur le plan fiscal, administratif, comptable, il est impératif qu'elles soient présentées au professionnel comptable. Elles doivent comporter des informations capitales telles que la nature, le mode de règlement...

Dans l'exercice de ses fonctions, le projet est en relation avec divers partenaires, d'où la diversité des pièces comptables. On peut avoir entre autres :

- les factures fournisseurs ;
- les pièces de caisse ;

- les avis de débit et de crédit ;
- les relevés bancaires.

Dès réception des pièces comptables par le comptable du projet, nous avons aussitôt procédé à un tri. Nos critères pour l'acceptation d'une pièce comptable sont les suivants :

Tableau 5 : Critères pour l'acceptation d'une pièce comptable

Pièces comptables	Informations utiles
Factures	Date de création, numéro de la facture, nom et adresse du client, désignation de l'opération, montant.
Chèques	Date de création, numéro, nom du tireur, montant, signature.
Pièces de caisse	Date de création, nom du bénéficiaire, numéro, montant.

Source : Nous-mêmes adaptés des pièces comptables reçues

Ainsi, au cours des travaux, nous avons dénotés l'absence de certaines pièces à tous les niveaux de poste investigués. Exemple : indisponibilité des documents (certificats de paiements et décomptes) pour certains marchés.

Aussi, il y avait une incohérence entre les informations inscrites sur les pièces comptables et les libellés qui du reste n'étaient pas toujours explicites. Ce qui ralentit les travaux.

- **L'archivage**

L'absence d'organisation dans le classement des documents (rangement non chronologique, numérotation non harmonisée ou codifiée) constitue un obstacle à la bonne réalisation des travaux d'apurement.

6.1.2. Analyse et justification des comptes de fournisseurs ordinaires

Il s'agit dans cette rubrique de présenter et d'analyser les résultats obtenus lors de la justification des comptes de fournisseurs ordinaires.

6.1.2.1. Présentation des résultats

Nos travaux ont consisté à distinguer tout d'abord deux périodes : l'une allant de 2008 à 2012 et l'autre antérieure à 2008. Sur le solde total en 2011, nous avons couvert 87% du solde des comptes fournisseurs ordinaires.

Notre taux de couverture se répartit à 60% sur la période de 2008 à 2012 et à 40% sur la période antérieure à 2008. Sur le montant non justifié, 86,64% concernent des soldes antérieurs à 2008.

- **Exploitation des réponses aux circularisations**

En 2010, après confirmation des soldes par les fournisseurs, il existait toujours un écart. Nous avons donc proposé de comptabiliser cet écart en abandon vu que les Projets de développement ne génèrent pas de profit.

En 2011, nous n'avons reçu que deux réponses aux circularisations envoyées au titre de l'année.

Concernant le solde du premier fournisseur, après nos investigations auprès de la Direction Financière, il est ressorti que ce montant est lié à un autre projet. Les comptes réciproques sont donc correctement ajustés dans les deux comptabilités.

Concernant le solde du deuxième fournisseur, il se trouve que certaines factures de 2011 ne sont parvenues au service comptable du Projet qu'en 2012 et jusqu'à la date de démarrage de la mission, elles n'avaient pas été comptabilisées. Elles auraient dû être comptabilisées en factures à payer pour tenir compte de la prestation du fournisseur sur l'exercice 2011.

- **Pour les autres fournisseurs**

Concernant les fournisseurs qui n'ont pas fait l'objet de demandes de confirmations directes, nous notons que certains d'entre eux présentent des particularités.

On constate qu'il ya des fournisseurs qui n'ont toujours pas réclamé de paiement au Projet alors qu'ils ont déjà exécuté leurs travaux et il est difficile de les contacter soit à cause de l'ancienneté des factures ou à cause de leur situation géographique.

Le solde de certains fournisseurs est dû à une double comptabilisation d'une facture composée d'une retenue de garantie et d'une retenue fiscale. La facture ayant fait l'objet de paiement à 80% par la BM et à 20% par l'Etat, nous proposons des écritures de reclassement :

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
2xxx		Immobilisations	-X	
	401xxx	Fournisseur ordinaire		-X
	409509	Retenue de garantie		-X
		(Annulation de la facture)		

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
449400		Etat, subvention d'équipement à recevoir	-X	
458400		Bailleur, subvention d'équipement à recevoir	-X	
	141100	Etat, subvention d'équipement		-X
	141710	Subvention d'équipement bailleur à recevoir		-X
		(Annulation Etat subvention à recevoir)		

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
	401xxx	Fournisseur ordinaire		-X
	4478	Autres impôts et contributions		X

Aussi, nous nous retrouvons avec des fournisseurs dont le solde est constitué de la quote-part de 20% de l'Etat de Côte d'Ivoire et de la retenue fiscale de 10% pratiquée sur cette quote-part. Nous proposons donc de reclasser en compte d'impôts et taxes les retenues fiscales.

Enfin, des décomptes il a été constaté le versement d'une avance initiale au fournisseur alors que le contrat avec ce fournisseur a été résilié. L'avance constatée dans les comptes du Projet n'a donc jamais été décaissée. Nous proposons l'écriture de correction suivante :

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
409100		Avances et acomptes versés sur fournisseurs	-X	
	401xxx	Fournisseur ordinaire		-X

Le Projet prenant fin le 31 Août 2012, il convient donc de statuer sur les différentes dettes fournisseurs. En vertu de l'article 2277 du code civil ivoirien, les créances des fournisseurs dont l'existence est supérieure à cinq (05) ans sont prescrites.

Nous proposons donc les écritures suivantes pour apurer les dettes fournisseurs validées et supérieures à cinq (05) ans :

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
401xxx		Fournisseur ordinaire 1	X	
401xxx		Fournisseur ordinaire 2	X	
401xxx		Fournisseur ordinaire 3	X	
.		.	.	
.		.	.	
.		.	.	
.		.	.	
.		.	.	
401xxx		Fournisseur ordinaire n	X	
	846000	Abandon des créances obtenues		X
		(Pour apurement des comptes fournisseurs)		

En outre, nous avons constaté que le prélèvement des 10% sur les sommes mises en paiement et de 15% de retenues sur les charges locatives figuraient dans les comptes fournisseurs comme étant une dette. Nous avons donc procédé à des propositions d'écriture de reclassement dans le compte 4478 « Autres impôts et contributions ».

Par ailleurs, ces retenues devant être reversées au Trésor public doivent faire l'objet d'une autre écriture comptable permettant de solder le compte 4478 sur la base de supports justificatifs des versements au Trésor public par le Projet.

6.1.2.2. Analyse des résultats

Pour les dettes fournisseurs non validées, nous ne pouvons pas proposer d'écritures d'ajustement pour celles supérieures à cinq (05) ans puisque nous n'avons pas de certitude quant à la réalité et la sincérité du solde de ces différents fournisseurs. Néanmoins, les circularisations doivent être adressées pour toutes les dettes et les décisions de gestion seront arrêtées par la suite.

6.1.3. Analyse et justification des comptes de retenues de garantie

Il s'agit dans cette rubrique de présenter et d'analyser les résultats obtenus lors de la justification des comptes de retenues de garantie

6.1.3.1. Présentation des résultats

Après analyse des comptes des retenues de garantie, nous avons couvert 99,55% du solde des comptes retenues de garantie. Une bonne partie du solde couvert a été remboursé en 2012.

Lors de nos travaux, nous avons procédé à des reclassements qui se présentent comme suit :

- **409500 Fournisseurs, retenues de garanties**

Le compte 409500, compte général des retenues de garantie n'aurait pas dû être utilisé pour comptabiliser les opérations relatives aux retenues de garanties de certains fournisseurs au cours de l'exercice 2010.

Nous proposons donc de reclasser dans les comptes auxiliaires retenues de garantie, les opérations qui y sont enregistrées :

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
	409500	Fournisseurs retenues de garantie		-X
	4095xxx	Constat travaux effectué fournisseur x		X
	4095xxx	Constat travaux effectués fournisseur y		X
	4095xxx	Constat travaux effectués fournisseur z		X
		(Pour solde du compte 409500 et ajustement des comptes auxiliaires)		

Les travaux ont aussi permis de noter dans certains cas que les retenues de garanties correspondant à un fournisseur « x » ont été enregistrées dans le compte d'un autre fournisseur y. Nous proposons donc des écritures de reclassement suivantes :

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
	4095xxx	Fournisseur ordinaire x		-X
	4095xxx	Fournisseur ordinaire y		X

6.1.3.2. Analyse des résultats

Notre analyse fait ressortir que pour certains marchés, même après le remboursement intégral de la retenue de garantie, il demeure une différence. Ce qui veut dire que ce montant n'a toujours pas été remboursé alors que le délai d'un an après le décompte définitif est prescrit. Selon les explications du comptable en place, cette différence est due au changement du taux de la TVA qui est passée de 20% à 18%.

Au terme de nos travaux concernant cette rubrique, nous avons constitué un classeur des justificatifs pour la consultation du commissaire aux comptes.

6.1.4. Analyse et justification des comptes d'avances et acomptes perçus par les fournisseurs

Il s'agit dans cette rubrique de présenter et d'analyser les résultats obtenus lors de la justification des comptes d'avances et acomptes perçus par les fournisseurs.

6.1.4.1. Présentation des résultats

Nos travaux de validation des comptes d'avances perçues par les fournisseurs ont couvert un taux de 98,90%, dont 69% concernent les avances perçues avant l'année 2008.

Les travaux ont été difficiles à cause du temps important mis pour retrouver les justificatifs des transactions, surtout pour les avances trouvant leur origine antérieurement à l'exercice 2008. Nous présentons ci-après les particularités rencontrées.

Nous avons constaté que le solde d'un des fournisseurs ordinaires a pour origine l'année 2002. De même le solde du compte Avance perçue par ce fournisseur a pour origine également l'exercice 2002. Après nos investigations, il ressort qu'en 2002, les écritures relatives aux avances étaient ainsi passées :

- Constatation de l'avance

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
252000		Avances et acomptes versés sur immobilisations	X	
	401	Fournisseur ordinaire concerné		X

- Versement de l'avance au fournisseur

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
401000		Fournisseurs ordinaires	X	
	521	Banque		X

Le principe des avances est qu'une retenue de 30% (la retenue de 30% a pris fin en 2004 avec l'entrée en vigueur du nouveau pourcentage de 20%) du montant total des travaux soit versée au fournisseur avant le démarrage des travaux. Cette avance est ensuite récupérée à chaque décompte en retranchant du montant total à verser au fournisseur 30% de ce montant et ainsi de suite jusqu'à la récupération de l'avance consentie.

Ainsi donc, nous observons pour notre cas que, premièrement le compte du fournisseur n'a pas été soldé pour le montant de l'avance et deuxièmement, les décomptes n'ont pas été effectués pour cette même opération. Compte tenu des informations recueillies et du schéma d'écritures, nous considérons que l'avance doit faire l'objet de l'écriture suivante :

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
252000		Avances et acomptes versés sur immobilisations	X	
	401xxx	Fournisseur ordinaire concerné		X

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
409100		Avance et acompte sur immobilisations corporelles	-X	
	401xxx	Fournisseurs ordinaire concerné (Pour solde du compte fournisseur ordinaire)		-X

L'utilisation du compte 409100 se justifie par le fait que la totalité des écritures du compte 252000 a été transférée dans ce compte au cours de l'année 2010.

6.1.4.2. Analyse des résultats

Notre analyse fait ressortir que le problème le plus récurrent est le cas des marchés résiliés. On constate que certaines avances ont été remboursées, mais du fait d'absence de pièces justificatives nous nous voyons dans l'incapacité de justifier ces montants. On note un écart entre l'état récapitulatif des marchés résiliés et la réalité concernant la part supportée par l'Etat de Côte d'Ivoire. Cela s'explique par le fait que cette quote-part fait l'objet d'une retenue à la source sur les sommes mises en paiement par le Trésor public.

6.1.5. Analyse et justification des comptes de personnel et charges afférentes

Il s'agit dans cette rubrique de présenter et analyser les résultats obtenus lors de la justification des comptes de personnel et charges afférentes.

6.1.5.1. Présentation des résultats

Dans le cadre des accords de crédits de développement, la Banque Mondiale a accordé un prêt à la République de Côte d'Ivoire en 1998.

Selon la convention de base, les dépenses de formation et de consultance étaient financées à 80% par le bailleur et 20% par la République de Côte d'Ivoire. Sur cette base, le manuel de procédure indique qu'au départ de toute mission, 80% des frais sont payés immédiatement (80% supporté par le bailleur et 20% par l'Etat de Côte d'Ivoire) et les 20% restants (répartition du montant selon les mêmes modalités qu'au départ) au retour de la mission sur présentation expresse des ordres de mission visés par les autorités préfectorales et du rapport de mission.

Pour traduire de manière comptable ces opérations, le service comptable a créé quatre (04) comptes pour l'enregistrement des dépenses de formation :

- 421400 Frais de mission du personnel ;
- 421500 Mission par billetterie ;
- 421600 Mission de formation par billetterie ;
- 421900 Autres frais de mission.

La contrepartie de ces comptes étant le compte de charge 638400 Frais de mission.

Ces différents comptes sont crédités au départ de toutes les missions par le débit du compte 638400 Frais de mission pour la totalité des frais prévus au cours de la mission.

Mais c'est 64% des frais de mission (80% du bailleur sur les 80% du départ) qui seront effectivement versés aux personnes allant en mission dans la plupart des cas. L'Etat de Côte d'Ivoire ne couvre que très rarement sa partie au départ comme à l'arrivée.

Cette carence de l'Etat a entraîné un reliquat important de frais de mission à payer au 31 Décembre 2011. Selon les informations recueillies, cette défaillance de l'Etat pendant cette période serait due à un problème de trésorerie, l'Etat ne disposant pas de ressources suffisantes pour faire face à ses engagements. C'est ce reliquat qui constitue l'essentiel du solde des comptes en fin 2011.

Nous n'avons pas pu réaliser le travail d'apurement sur ces comptes du fait que les pièces comptables qui ont servi à passer les différentes écritures ne sont pas disponibles et les libellés des écritures sur le grand-livre ne mentionnent pas les références des missions.

En effet, à la reprise du projet en 2008, la convention de base ayant été révisée, le projet a été pris en charge à 100% par le bailleur. Cela a entraîné une révision du manuel de procédures et désormais, pour les missions effectuées à l'intérieur du pays, les frais sont payés à 100% sur la base de l'ordre de mission visé par le Contrôle Financier. Concernant celles effectuées à l'extérieur de la Côte d'Ivoire, une avance de 80% est payée au départ et 20% au retour au vu de l'ordre de mission comportant le visa de chaque aéroport de transit et du rapport de mission visé par le Contrôleur Financier.

Suivant notre analyse, tous les soldes des comptes créés en 2008 et gérés par la Direction actuelle ne posent aucun problème majeur. Les soldes s'annulent sur l'année suivante ainsi, les soldes de l'année 2008 se soldent sur l'année 2009 et ceux de l'année 2009 sur l'année 2010 et ainsi de suite.

Les suspens qui ont été justifiés proviennent tous de l'année 2012. Ainsi, on note des règlements de frais de démissions payés en 2009 par cinq (05) chèques dont nous n'avons pu avoir copie que de deux (02) chèques. Ces chèques payés en 2009 n'ont été saisis qu'en 2011. Nous n'avons pas pu obtenir d'explication sur un tel décalage de comptabilisation. A l'analyse des documents mis à notre disposition, nous avons noté que les chèques ont été émis à l'ordre d'un billeteur qui était chargé de payer les différentes personnes de ces missions (quatre missions et un séminaire).

6.1.5.2. Analyse des résultats

Notre analyse fait ressortir que de toutes les missions réalisées depuis 1999 jusqu'en 2007, il n'y a qu'une seule mission de 2003 qui a été payée. De plus, les différents paiements relatifs à cette mission ont été directement effectués par le Trésor public.

Le solde de 2011 n'a pas pu être apuré par nos travaux faute de documents. Le chef comptable et l'administrateur gestionnaire nous ont signifié qu'il n'est pas possible pour eux de nous fournir des documents sur ces éléments antérieurs à leur gestion. Etant donné que le projet est arrivé à son terme en Août 2012, nous proposons qu'une décision de gestion soit prise dans le but de solder ces comptes de personnel en produits.

6.1.6. Analyse et justification des charges constatées d'avance

Il s'agira dans cette rubrique de présenter et analyser les résultats obtenus lors de la justification des charges constatées d'avance.

6.1.6.1. Présentation des résultats

Les opérations enregistrées en compte d'attente sont des restitutions de retenue de garantie dont les preuves de restitution ne sont parvenues au service comptable qu'en 2012. Il s'agit des fournisseurs dont les procès verbaux de réception définitive des travaux ont été établis, ou encore des fournisseurs dont la caution personnelle a été délivrée en remplacement de la retenue de garantie prélevée.

Pour tenir compte de l'impact de ces documents sur 2011, les comptes de retenues de garantie concernant ces éléments ont été soldés en 2011 par les comptes 476000 « Charges constatées d'avance (CCA) ».

6.1.6.2. Analyse des résultats

Notre analyse fait ressortir que ces retenues auraient dûes rester dans les comptes concernés car les retenues de garantie pour des immobilisations n'impactent pas les comptes de charges.

Ces éléments de CCA ayant été soldés en 2012 par les remboursements des retenues de garanties aux différents fournisseurs, nous n'avons aucune observation à formuler.

Pour la consultation de l'auditeur, nous avons constitué un classeur des justificatifs.

6.1.7. Analyse et justification des comptes de subventions

Il s'agit de présenter et d'analyser les résultats obtenus lors de la justification des comptes de subvention.

6.1.7.1. Présentation des résultats

Le rapprochement entre les subventions mobilisées et les emplois financés par ces subventions sur l'année 2011 dégage un écart positif, les emplois étant supérieurs aux

subventions mobilisées. Cet écart est dû à des erreurs identifiées dans le schéma de comptabilisation.

Après les investigations menées auprès du service comptable, il ressort qu'avant l'année 2008, les avances versées aux fournisseurs étaient enregistrées dans le compte 252000 « Avances et acomptes sur immobilisations ».

Ces avances faisaient l'objet d'une comptabilisation en subvention. Ainsi, le montant avancé était débité dans le compte 458400 « Bailleur subvention d'équipement à recevoir » par le crédit du compte 141710 « Subventions d'équipement bailleur à recevoir » ;

A partir donc de 2009, le Projet a décidé que ces avances ne devraient plus être immobilisées. Elles ont finalement été reclassées du compte 252000 dans le compte tiers 409100 « Fournisseurs, avances et acomptes versés ». Cette décision a entraîné un nouveau schéma d'écritures illustré ci-après pour chaque décompte :

- **Pour la récupération de l'avance**

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
239000		Bâtiments et installations en cours	X	
	409100	Fournisseurs, avances et acomptes versés		X
	409500	Fournisseurs, retenues de garantie		X
	401000	Fournisseurs ordinaires		X
		(Pour solde du compte fournisseurs retenue de garantie)		

- **Pour la comptabilisation en subvention**

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
458400	141710	Bailleurs, subventions d'équipement à recevoir Subventions d'équipement bailleur à recevoir (Comptabilisation subvention)	X	X

Le nouveau schéma de comptabilisation constitue un double emploi au niveau des subventions.

Cela se justifie par le fait que les avances antérieures à 2009 avaient déjà fait l'objet d'une comptabilisation en subvention.

Une écriture de régularisation des comptes de subvention a été proposée pour la période antérieure à 2009:

Débit	Crédit	Libellés	Débit	Crédit
141710	458400	Subventions d'équipement bailleur à recevoir Bailleurs, subventions d'équipement à recevoir	X	X

6.1.7.2. Analyse des résultats

Notre analyse fait ressortir qu'il y a un écart entre les subventions d'équipement et les dépenses d'équipement depuis 2009. Cet écart se réduit au fur et à mesure que les avances sont récupérées jusqu'à solder définitivement le montant total des avances versés et comptabilisées en subventions avant l'exercice 2009.

Cette régularisation de ces avances concernées entraînera des écarts entre les subventions mobilisées et les emplois financés par ces subventions jusqu'à la récupération totale des avances.

6.1.8. Opérations de rectifications des erreurs

Il existe des erreurs dans la tenue de la comptabilité du projet. Après l'analyse et la justification des comptes de tiers, nous avons procédé à la correction de ces anomalies afin qu'elles n'aient pas de répercussions sur tous les comptes du projet.

Les principales erreurs ont été constatées au niveau des subventions. En effet, toutes les ressources provenant de la BM nécessitent un traitement particulier selon qu'elles soient considérées comme une avance de démarrage ou une demande de paiement direct ou encore une demande de remboursement de fonds.

Parmi, les deux méthodes proposées par ANTRAIGUE (2010 :5), nous avons privilégié la correction par contre-passation qui est celle retenue par l'OHADA.

Concernant les demandes de paiements directs, les différentes étapes marquant les phases d'engagement, de dépenses en instance de justification, de dépenses justifiées (DPD établie), subventions reçues pour solder l'engagement vis-à-vis du fournisseur ne transparaissent pas clairement. Il serait donc plus judicieux de transcrire la dépense engagée qui va être demandée en remboursement par une écriture. Ainsi le solde du compte 45 justifie les dépenses non encore demandées en remboursement (DPD à établir).

Ainsi suivant les phases de notre modèle d'analyse, le Cabinet va procéder à la correction des écritures jugées inadéquates :

Tableau 6 : Correction enregistrement de la Demande de Paiement Direct

Etape 1 : enregistrement de la facture du fournisseur	Etape 2 : établissement de la DPD
D. 2/6.xxx Réalisations C. 401/48.xxx Fournisseurs (Selon facture n°)	D. 449/458 Bailleur, dépense à demander en paiement C. 14/718 Subvention à demander en paiement (Dépense à demander en paiement)
Etape 3 : demande de subvention	Etape 4 : paiement en-cours de la DPD
D.14/718 Subvention à demander en	D.449/458 Bailleur, DPD à recevoir

paiement C. 449/458 Bailleur, dépense à demander en paiement (Selon avis d'exp DPD n°)	C. 14/718 Subvention à recevoir (DPD en instance de paiement)
Etape 5 : réception de la subvention	Etape 6 : ventilation de la DPD payée
D. 14/718 Subvention à recevoir C.449/458 Bailleur, DPD à recevoir (Selon avis de paiement n°)	D.401/48xxx Fournisseurs C. 141xxx Subvention d'investissement C.718xxx Subvention d'exploitation (Ventilation de la DPD payée)

Source : nous-mêmes à partir de la comptabilité

Aussi, concernant les demandes de remboursement de fonds, le traitement des différentes étapes dans la réception des subventions est souvent source de confusion et de mauvaise interprétation. Si on considère l'enregistrement comptable du Projet, la première écriture ne justifie pas une dépense engagée en instance d'être demandée en remboursement. Le compte 45 débité justifie déjà la trésorerie attendue.

Il doit avoir pour contrepartie le financement attendu du bailleur exprimé dans un compte de subvention à demander (14 / 718), ce qui fausse la bonne interprétation des opérations telles que traduites par le projet.

La correction des écritures est la suivante :

Tableau 7 : Correction enregistrement de la Demande de Remboursement de Fonds

Etape 1 : établissement de la facture	Etape 2 : règlement de la facture
D. 2/6.xxx Réalisations C. 401/48.xxx Fournisseurs (Selon facture n°)	D. 401/48.xxx Fournisseurs C. 521/532.xxx Trésorerie (Règlement facture n°)
Etape 3 : élaboration de la DRF	Etape 4 : expédition de la DRF
D.449/458 Bailleur, Dép. à demander en remboursement C.14/718 Subvention à demander en	D.14/718 Subvention à demander en remboursement C.449/458 Bailleur, Dépense à demander

remboursement (Dépense à demander en remboursement)	en remboursement (Selon avis d'expédition DRF n°)
Etape 5 : DRF en-cours de paiement	Etape 6 : DRF approuvée
D. 449/458 Bailleur, DRF à recevoir C. 14/718 Subvention à recevoir (DRF en instance de paiement)	D. 14/718 Subvention à recevoir C. 449/458 Bailleur, DRF à recevoir (Selon avis DRF n°)
Etape 7 : remboursement des fonds	Etape 8 : ventilation de la DRF
D. 521/532 Trésorerie C.449.xx Opérations Etat C. 452.xx Opérations bailleur (Selon avis de crédit de la banque)	D.449.xx Opérations Etat D.452.xx Opérations bailleur C.141xx Subvention d'investissement C.718xx Subvention d'exploitation (Ventilation de la DRF reçue et diminution de l'avance au bailleur)

Source : nous-mêmes à partir de la comptabilité

6.1.9. Synthèse et rapport de mission

A la fin des travaux, nous avons fait parvenir à la direction du projet un rapport de mission qui comportait les points suivants :

- la synthèse de la mission : il s'agit ici pour chaque compte analysé, de mettre en évidence le solde validé à l'aide des justificatifs et le solde non validé en ce qui concerne la période antérieure à 2008 et celle postérieure à 2008 ;
- les difficultés rencontrées lors de la mission : ces points ont porté sur l'exhaustivité des pièces comptables, le contenu des pièces comptables, l'archivage et le délai de réalisation de la mission qui était jugé trop court ;
- les recommandations concernant les soldes qui n'ont pas pu être justifiés par faute de pièces ou de temps.

6.2. Recommandations

Les recommandations que nous formulerons au Projet se situent à deux (02) niveaux.

6.2.1. Recommandations concernant les procédures comptables

L'une des caractéristiques d'une bonne organisation comptable est de disposer de procédures correctement documentées.

- **Les pièces comptables justificatives**

Nous recommandons au projet de désigner une personne qui aura pour tâche d'aller récupérer les pièces justificatives auprès des entreprises partenaires au lieu d'attendre des mois avant d'entrer en possession de ces pièces indispensables à l'apurement des comptes.

Pour un traitement comptable efficace, cette personne devra se charger de :

- vérifier la régularité de la facture dès réception : celle-ci doit comporter la date, le nom du fournisseur ou prestataire, la nature du bien ou de la prestation et le montant ;
- enregistrer les factures par ordre chronologique ;
- enregistrer les pièces par ordre chronologique dans un registre, un fichier ou un brouillard. Cela permettra la réconciliation avec la comptabilité en cas de besoin. Une mention doit être faite si la facture a été reprise ou annulée ;
- apposer un visa sur toutes les factures pour matérialiser le contrôle de conformité effectué.

- **L'archivage des pièces comptables**

Nous suggérons la mise en place d'un système d'archivage codifié par nature d'opération avec un classement chronologique de toutes les pièces et une révision des libellés avec une formulation qui tienne compte de la nature de l'opération et de la pièce comptable.

6.2.2. Recommandations concernant les soldes non justifiés

Ces recommandations seront composées de cinq rubriques :

- **subventions** : notre analyse de l'écart entre les subventions mobilisées et les dépenses réalisées a fait ressortir qu'il s'agit de l'impact des écritures de régularisation des récupérations d'avance faites.
Ainsi, un état récapitulatif doit être dressé afin de réclamer le reliquat des avances non apurées ;
- **fournisseurs ordinaires** : concernant les soldes fournisseurs validés mais non encore payés dont les dates de factures sont supérieures à 5 ans, du fait de la prescription de cinq (05) ans, nous recommandons que ces montants soient abandonnés. Le même traitement sera recommandé pour les soldes fournisseurs non validés par faute de pièces comptables ;
- **avances et acomptes versés aux fournisseurs** : Nous recommandons de réclamer aux fournisseurs un remboursement des avances et acomptes qui leur ont été versés, dont les dates de factures sont inférieures à 5 ans. Un envoi de courrier de demande de remboursement s'avère nécessaire parce que ces créances peuvent s'avérer irrécouvrables si le fournisseur évoque la prescription (article 2227 du Code Civil Ivoirien et l'article 16 de l'Acte Uniforme relatif au droit commercial général).
Concernant les avances et acomptes versés aux fournisseurs et non validés par faute de pièces comptables justificatives, nous recommandons un suivi extra - comptable à soumettre à la BM pour appréciation;
- **retenues de garantie** : Nous recommandons que les retenues de garanties validées dont les dates de factures sont supérieures à cinq (05) et qui n'ont toujours pas été payées doivent être remboursées. Concernant les soldes de retenues de garantie non validées par faute de pièces comptables justificatives, notre recommandation est de les passer en perte ;
- **charges constatées d'avance** : Après analyse, ce compte est soldé en 2012. Aucune mesure n'est donc à prendre ;
- **Frais de mission du personnel** : concernant les frais de mission de la période antérieure à 2008 qui n'ont pas pu être analysés par faute de pièces comptables justificatives, nous proposons un suivi extra – comptable à soumettre à la BM pour appréciation. Cela se justifie par l'article 33.5 du Code du Travail Ivoirien qui

dispose que la prescription d'une créance de salaire et accessoires naît à partir de l'exigibilité de la créance et court jusqu'à un délai maximum de douze (12) mois. En conséquence, les dettes liées aux frais de mission du Projet provenant de cette période peuvent être considérées comme éteintes.

Au terme de ce chapitre, les recommandations formulées se résument en la redéfinition des contrôles apportés aux pièces comptables et les diligences concernant les soldes non apurés au terme de notre mission.

Conclusion

Au terme de la deuxième partie de ce document, nous pouvons dire qu'elle nous a permis de présenter le Projet, d'analyser sa gestion comptable, d'en déceler les forces et les faiblesses. Les informations obtenues nous ont permis de mettre en pratique notre démarche d'analyse et d'aboutir à l'apurement des comptes de tiers du projet allant de 1999 à 2012.

Au terme de l'apurement des comptes, nous avons formulé des recommandations qui nous espérons aideront le Projet à corriger les insuffisances relevées dans sa gestion comptable.

CONCLUSION GENERALE

Notre étude se proposait d'apurer les comptes de tiers d'un Projet de Développement financé par la Banque Mondiale au titre de la période de 1999 à 2012. A cet effet, notre question de départ était de savoir comment procéder à l'apurement des comptes de tiers du Projet ?

Pour ce faire, dans la première partie à travers une revue littéraire, nous avons d'abord explicité les divers contours des comptes de tiers. Ensuite nous avons affiné la démarche à suivre pour un apurement de ces comptes, puis sur la base de cette démarche nous avons conçu notre modèle d'analyse.

Dans la deuxième partie, après la présentation de l'environnement d'intervention de notre mission, nous avons procédé à l'apurement des comptes de tiers du Projet. Enfin, nous avons présenté les résultats issus des travaux. Cela nous a permis, d'une part, de faire le point sur la situation comptable du Projet et, d'autre part d'émettre des recommandations constructives

Au terme de notre étude, nous pensons que les objectifs que nous nous sommes assignés, qui étaient de mettre en œuvre les diligences nécessaires pour apurer les comptes de tiers du Projet, ont été atteints.

Toutefois, aux raisons initialement évoquées pour expliquer le fait que certains comptes restent injustifiés, s'ajoute celle relative au délai de réalisation de la mission. Un temps plus long aurait certainement permis de justifier tous les suspens.

Selon HERNIAUX (2001 : 104), au départ d'un projet, il y a une stratégie qui engendre la recherche de progrès, qui aboutit elle-même à fixer des objectifs. Dès lors, nous encourageons le projet à prendre en compte les recommandations que nous avons formulées dans ce sens. Même si le projet a déjà pris fin, ces recommandations pourront être utiles aux dirigeants en cas de gestion d'un autre projet. Comme dans la gestion de tous les autres projets de développement, l'Etat s'implique peu et à tendance à faillir à ses obligations.

Pour l'intérêt de tous, il serait primordial que l'implication de l'Etat se fasse ressentir pour attirer d'avantage de bailleurs de fonds pour le développement des différents secteurs en Côte d'Ivoire.

Aujourd'hui, les enjeux de la normalisation comptable internationale ne sont plus à démontrer, les projets de développement gagneraient tous à s'y adapter. La migration de la comptabilité publique vers les normes IPSAS dans les Etats et dans les grandes institutions internationales correspond à une logique irréversible dont les enjeux sont importants.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE

Guide de prise de connaissance du PASEF

1. Logiciel comptable

Quel logiciel utilisez-vous ?

- SAARI 100
- CIEL
- HIGHCOMPTA
- Autres :

Comment créez-vous le plan comptable de vos fournisseurs ?

- En vous basant sur le SYSCOADA
- Autres (décrire)

.....
.....
.....

2. Réception des pièces

Qui est chargé de réceptionner les pièces ?

- Le comptable
- Autre personne (préciser)

Comment réceptionnez-vous les pièces comptables provenant des tiers ?

- Par fax
- Par courrier postal
- Par un coursier
- Vous-mêmes en vous déplaçant
- Autres (préciser)

Recevez-vous les originaux ?

- Oui Non

4.4) Faites-vous des décharges quand vous recevez les pièces ?

- Oui Non

4.5) A la réception des pièces, ces dernières sont-elles enregistrées dans un cahier ou registre courrier arrivé ?

- Oui Non

3. Classement des pièces

Qui est chargé de classer les pièces ?

- Le comptable
 Autre personne (préciser)

Comment s'effectue le classement ?

- Par code journal
 Par ordre d'arrivée
 Autre (décrire)
-

4. Imputations comptables

Faites-vous une imputation préalable des pièces ?

- Oui Non

Si oui qui s'en occupe ?

- Le comptable
 Les stagiaires
 Vos collaborateurs
 Autres (à préciser).....

Avez-vous des fiches d'imputation ?

- Oui Non

Si non, faites-vous les imputations sur les pièces ?

.....

Quels est la fréquence de vos imputations ?

- Le jour d'arrivée des pièces
- Dans la semaine
- La semaine suivante
- Autre (préciser)
-
-

Qui s'occupe de la saisie ?

- Le comptable
- Les stagiaires
- Vos collaborateurs
- Autres (à préciser).....

Source : Nous-mêmes

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

➤ **LIVRES**

1. AHOUANGANSI Evariste (2010), Audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace OHADA, Editions Mondexperts, Abidjan, 923P
2. ANTRAIGUE Daniel (2010), Activités courantes : le contrôle des comptes, IUT Brive GEA-S1
3. BELOT Raoul (2003), Anticiper l'audit de projet : pour la maîtrise des risques dans les projets publics ou privés, Edition AFNOR, 295P.
4. CAVAREC Yves (2011), Informatique opportunités et menaces pour l'entreprise, Editions Cherry, Paris 297P.
5. CEMAC & UEMOA (2001), Système Comptable OHADA, Editions Fotso, Yaoundé, 106P.
6. COLASSE Bernard (2005), Comptabilité Générale PCG, IAS-IFRS et Enron, 9^{ième} édition, Editeur Economica, Paris 518P.
7. COLASSE Bernard (2009), Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Editeur Economica, Paris 1317P.
8. Commission Européenne (1997), Manuel – Analyse financière et économique des projets de développement, office des publications officielles des Communautés Européennes, Luxembourg 380P.
9. DISLE Charlotte (2008), Introduction à la comptabilité cas pratiques, Editions Dunod, Paris, 337P.
10. DOBILL Marcel (2008), Comptabilité OHADA, Tome 1, Editions Karthala, Paris, 216P.
11. FAYOL Henri (1916), Administration industrielle et générale, Editions Dunod & Pinat, Paris, 151P.
12. GOVOEI Dansou (2007), Précis de comptabilité générale, 2^{ième} édition, Editions Etudis, Abidjan, 863P.
13. GRAND Bernard & VERDALLE Bernard (2006), Audit comptable et financier, 9^{ième} édition, Editeur Economica, Paris, 111P.
14. GRANDGUILLOT Béatrice, GRANDGUILLOT Francis (2007), Comptabilité générale, 11^{ième} édition, Editions Gualino, Paris 357P.
15. GUERRA Fabienne (2004), Comptabilité managériale, Editions dCe Boeck, Bruxelles, 425P.

16. HERNIAUX Gérard (2001), Commanditer un projet, INSEP Consulting Editions, 124P.
17. KLUTSCH Stéphane et NGUEMA Yves (2010), Quel avenir pour le droit comptable OHADA, Revue Française de comptabilité, N° 432, Mai, P.50-51.
18. MANDOU Cyrille (2003), La comptabilité générale de l'entreprise-instruments et procédures, Editions de Boeck, Bruxelles, 287P.
19. MITONNEAU Henri (2006), Réussir l'audit des processus, 2^{ème} éd. Editions AFNOR, Paris, 114P.
20. NJAMPIEP Jacques (2008), Maîtriser le droit et la pratique du système comptable OHADA, Edition Publibook/société écrivains, Paris, 914P.
21. PEROCHON C. (2000), In Colasse, Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Editeur Economica, Paris, 1317P.
22. PINTEA Jean (1995), Reengineering des systèmes documentaires, 1^{ère} édition, Les éditions d'organisation, Paris, 168P.
23. SAMBE Oumar, Mamadou Ibra DIALLO (2003), Comptable : Système Comptable OHADA, SYSCOHADA, Editions Comptables et Juridiques, Dakar 1055P.
24. SERE Souleymane & SAWADOGO Michel (2002), Droit comptable-système comptable OHADA, Editions Panafricaine d'audit du Burkina, Ouagadougou, 159P.
25. UEMOA (1996), Plan Comptable Général des entreprises, Editions Foucher, Paris, 813P.

➤ **NORMES**

26. Code Civil ivoirien (2012)
27. Code du Travail ivoirien (1995)
28. OHADA (2001), Acte Uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises.
29. OHADA (2001), Acte Uniforme portant sur le droit commercial général

➤ **SITES INTERNET**

30. WIKIPEDIA (2012), Histoire de la comptabilité
<http://www.etrecomptable.com/histoire-comptabilite-antiquite-siecle/>