



**CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES
EN GESTION**

INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

**DIPLOME D'ETUDES SUPERIEURES SPECIALISEES
EN AUDIT ET COMPTABILITE**



**AUDIT DES COMPTES CLIENTS DE LA SOCIETE
DE GESTION DU PATRIMOINE DU SECTEUR DE
L'ELECTRICITE (SOGEPE)**

Bibliothèque du CESAG



108523

SIGLES ET ABREVIATIONS

ANARE : Autorité National de Régulation du secteur de l'électricité

AP : Agent Projet

ATE : Agent Technicien Entretien

BEE : Bureau d'Economie de l'Energie

CNCC : Compagnie National des commissaires aux comptes

COSO : Committee Of sponsoring Organisation

CJ: Conseiller Juridique

CIE : Compagnie Ivoirienne d'électricité

DE : Direction de l'énergie

DF : Directeur Financier

DP : Directeur du Patrimoine

EECI : Energie Electrique de Côte d'Ivoire

FNEE : Fonds National Energie Electrique

GPE : Groupe projet Energie

PAS : Programme d'ajustement Structurel

SOGEPE : Société de Gestion du Patrimoine du secteur de l'électricité

SOPIE : Société d'Opération Ivoirienne d'Electricité

UPDEA : Union des producteurs d'Energie Electrique d'Afrique

LISTES DES FIGURES ET TABLEAUX

FIGURES

Figure n° 1 : Les éléments du contrôle interne	19
Figure n° 2 : Modèle d'analyse	43
Figure n° 3 : Organigramme de la Sogep	63
Figure n° 4 : Proposition d'organigramme	83

TABLEAUX

Tableau n° 1 : Classification des assertions d'audit	21
Tableau n° 2 : Synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle	22
Tableau n° 3 : Investigations à des sources externes d'informations localisées en dehors de de l'entreprise	37
Tableau n° 4 : Agents interviewés	45
Tableau n° 5 : Nombre d'employés à la sogep	53
Tableau n° 6 : Tests de conformité sur les contrats de bails	70
Tableau n° 7 : Test de conformité sur les procédures de paiements des clients	71
Tableau n° 8 : Test de conformité sur la gestion de la salle des fêtes de Yopougon	72
Tableau n° 9 : Synthèse de l'évaluation des points de contrôle : Forces et Faiblesses	73
Tableau n° 10 : Analyse des faiblesses	74
Tableau n° 11 : Test de permanence sur les points forts existents	75
Tableau n° 12 : Synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle	77
Tableau n° 13 : Situation de recouvrement de l'agent chargé de la facturation et du Recouvrement	80
Tableau n°14 : Rapprochement des comptes clients de la comptabilité et du service Opérationnel	81
Tableau n°15 : Calculs des Ecart entre le service de la comptabilité et le service opérationnel	81
Tableau n°16 : Balance âgée : Contrôle des comptes clients	84
Tableau n°17 : Facturation du client A	85

Table des matières

DEDICACES

REMERCIEMENTS

SIGLES ET ABREVIATIONS

LISTES DES TABLEAUX ET FIGURES

Introduction générale	2
Problématique	4
Objectifs	6
Justification du sujet	6
Intérêt de l'étude	7
Articulation du mémoire	7
PREMIERE PARTIE : Cadre théorique de l'audit des comptes clients	9
Introduction	10
Chapitre 1 : Description et contrôle du cycle ventes/clients	11
Section 1 : Le contrôle interne	11
1.1 Définition et objectifs du contrôle interne	12
1.1.1 Définition du contrôle interne	12
1.1.2 Objectifs de contrôle interne	13
a) La sécurité des actifs	13
b) Qualité des informations	14
c) Le respect des directives	14
d) L'optimisation des ressources	15
1.2 Les composantes du contrôle interne	15
1.2.1 L'environnement de contrôle	15
1.2.2 Evaluation des risques	15
1.2.3 Les activités de contrôle	16
1.2.4 L'information et communication	16
1.2.5 Le pilotage	16
1.3 Les principes de contrôle interne	17

Section 2 : Le contrôle interne lié aux comptes clients	19
2.1 Connaissance des opérations	20
2.1.1 Connaissance générale	20
2.1.2 Examen analytique	20
2.2 Evaluation du contrôle interne	20
2.2.1. Les assertions d'audit	20
2.2.2 Identification des risques liés aux assertions	21
2.3 Révision des comptes du cycle « ventes »	22
2.3.1 Exhaustivité des enregistrements	23
2.3.2 La coupure des enregistrements	23
2.3.3 L'existence des soldes	23
2.3.4 L'évaluation des soldes	23
2.3.5 La présentation des comptes	24
Section 3 : le dispositif du contrôle interne du cycle ventes/clients	24
3. Les opérations concernées par le cycle ventes/clients	24
3.1 Description des fonctions opérationnelles	25
3.1.1 La fonction « budgétisation des ventes »	25
3.1.2 La fonction « agréments des clients »	25
3.1.3 La fonction « traitement de la commande »	25
3.1.4 La fonction « livraison de la commande »	25
3.1.5 La fonction « facturation »	26
3.1.6 La fonction « octroi d'avoirs aux clients »	26
3.2. Description des fonctions comptables	26
3.2.1 la fonction « contrôle des factures de ventes »	26
3.2.2 la fonction « comptabilisation des factures de ventes »	26
3.2.3 la fonction « encaissement des règlements »	27
3.2.4 la fonction « comptabilisation des règlements des clients »	27
3.2.5 la fonction « suivi des comptes de ventes »	27
3.2.6 la fonction « suivi des comptes de ventes et de TVA sur ventes »	27
3.2.7 la fonction « suivi des créances de recouvrement »	27
3.2.8 la fonction « évaluation du portefeuille client et constitution de provision pour dépréciation des créances »	27
Conclusion	29

Chapitre 2 : La démarche d'audit des comptes clients	30
Section 1 : Définition de l'audit et du compte client	30
1.1 Définition de l'audit	30
1.2 Définition et rôle d'un compte client	31
1.2.1 Définition d'un compte client	31
1.2.2 Rôle d'un compte client	31
Section 2 : Démarche de l'audit des comptes clients	32
2.1 La phase de préparation	32
2.1.1 L'ordre de mission	32
2.1.2 Prise de connaissance générale	32
2.1.3 Le plan d'approche de révision	34
2.2 La définition des objectifs ou rapport d'orientation	34
2.3 La phase de réalisation	34
2.3.1 la réunion d'ouverture	34
2.3.2 le programme d'audit ou plan de vérification	34
2.3.3 Différentes approches	35
A La phase de contrôle interne	35
1. Identification des systèmes existants	35
2. Evaluation du contrôle interne	35
a) Tests	36
b) Le diagramme de circulation ou flow-chart	36
c) Le questionnaire de contrôle interne (QCI)	36
B La phase de confirmation des comptes clients	37
C La phase de contrôle des comptes clients	37
1. contrôle préalables	38
a. contrôle de vraisemblance	38
b. examen analytique	38
2. Contrôle relatifs aux forces du système	39
a. contrôle de la coupure des exercices	39
b. contrôle de la validation des soldes	39
3. contrôle relatifs aux faiblesses du système	39
a. contrôle de la validation des enregistrements	39
2.3.4 Contrôle complémentaire	40
1. La phase de conclusion	40

a. le rapport de l'audit	40
b. suivi de l'audit	40
Section 3 : Modèle de recherche	41
3.1 Modèle théorique d'analyse	41
3.1.1 Technique et outils de collecte de données	41
3.1.2 Evaluation du dispositif de contrôle interne	41
3.2 Evaluation du risque lié au contrôle pour les assertions	41
3.3 Contrôle des comptes clients	42
4. Technique et outils de collectes de données	44
4.1 L'interview	44
4.2 Le questionnaire de contrôle interne (QCI)	45
4.3 Le diagramme de circulation	45
4.4 Le tableau de synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle	46
4.5 L'analyse documentaire	46
4.6 L'observation physique	46
4.6.1 Observation du processus	47
4.6.2 Observation des loyers mis en location par la sogepe	47
Conclusion de la première partie	48
 DEUXIEME PARTIE : Cadre pratique de l'audit des comptes clients	 49
Introduction	50
Chapitre 1 : Présentation de la sogepe	52
Section 1 : Présentation de la sogepe	52
1.1 Présentation	52
1.2 Moyens de la sogepe	53
1.2.1 Loyers	53
1.2.2 Les redevances du secteur	53
1.3 Moyens humains	53
1.4 Les activités de la sogepe	54
1.4.1 Au niveau financier	54
1.4.2 Au niveau du patrimoine	54
1.5 Les biens de concession et les biens non concédés	54

Section 2 : Organisation de la sogepe	56
2.1 Organisation de la sogepe	56
2.1.1 Le conseiller du D.G.	57
2.1.2 La direction du patrimoine	57
2.1.3 Le secrétariat administratif	57
2.1.4 La direction financière	57
3. Fonctionnement	59
3.1 Le président du conseil d'administration (PCA)	59
3.2 Le Directeur Général	59
3.3 Le conseiller du Directeur Général	59
3.4 La direction du patrimoine	60
3.4.1 Un cadre économiste	60
3.4.2 Un Ingénieur économiste	60
3.4.3 Un Technicien Supérieur	60
3.4.4 Un Technicien Supérieur entretien	60
3.4.5 Un agent administratif / agent projet	61
3.5 La Direction Financière	62
3.5.1 Le service de la comptabilité	62
Conclusion	64
Chapitre 2 : Audit des comptes clients	65
Section 1 : Description des procédure opérationnelles	65
1.1 Procédures opérationnelles du cycles ventes/clients	66
1.2 Les procédures de réception, d'acceptation, de traitement et de livraison du local	66
1.3 Les procédures de facturation, de contrôle des factures et de comptabilisation	66
1.4 Les procédures d'encaissements et de comptabilisation des règlement	67
Section 2 : Evaluation du dispositif du contrôle interne	68
2.1 Evaluation préliminaire des procédures	68
2.1.1 Les QCI	69
2.1.2 Tests de conformités sur les contrats de bails	69
2.1.3 Tests de conformité sur les procédures de paiements des clients	71
2.1.4 Tests de conformité sur la location de la salle des fêtes de Yopougon	71
2.2 Contrôle de fonctionnement des procédures	72
2.2.1 Les points de contrôles	72

2.2.2 les points faibles et les points forts	72
2.3 Tests de permanences	75
2.3.1 Tests de permanences sur les points fort existants	75
2.4 Evaluation du risque lié au contrôle pour les assertions	76
Section 3 : contrôle des comptes du cycles ventes et les recommandations	78
3.1 Contrôle des comptes clients	78
3.1.1 L'exhaustivité des enregistrements	78
a) L'ordre chronologique d'enregistrements	79
b) L'annulation effective des factures après enregistrements	79
c) Appréciation sur les libellés	79
3.1.2 La coupures des enregistrements	79
3.1.3 L'existence des soldes	79
3.1.4 Evaluation des soldes	80
3.1.5 Présentation des comptes	81
3.2 Recommandation	82
A. sur le plan de l'organisation de la sogepe	82
B. sur le plan du cycle ventes/clients	84
Conclusion de la deuxième partie	87
Conclusion générale	88
BIBLIOGRAPHIE	I
ANNEXES	V

Introduction générale

Introduction générale

L'humanité est aujourd'hui confrontée à un processus de mondialisation accélérée de l'économie. Cette mondialisation préconise l'ouverture des marchés et entraîne pour l'entreprise, comme pour les nations, une concurrence accrue.

En d'autres termes, les conditions de fonctionnement des entreprises ont changé. Faire connaître la politique et les réalisations d'une entreprise ne s'analyse plus comme un luxe propre aux affaires, mais bel et bien comme une nécessité impérieuse. Toutes fois, l'entreprise vit dans un état de tension entre les coûts intérieurs c'est à dire la valeur totale de ce qu'elle consomme et son chiffre d'affaires. Ainsi, parmi les relations de l'entreprise avec son environnement, la relation entreprise - client est fondamentale, elle définit les politiques et stratégies à adopter. En outre, l'ensemble des ventes annuelles au client, c'est à dire le chiffre d'affaires, constitue un critère de performance pour l'entreprise.

L'entreprise est considérée comme un centre d'intérêt important, aussi bien pour ceux qui interviennent directement dans sa gestion que, ceux qui contribuent à son financement. Elle est donc un lieu où se situent des intérêts souvent convergents mais parfois contradictoires. A cela, s'ajoute le fait que de nombreux actionnaires de plus en plus vigilants, exigent une meilleure maîtrise de la gestion de leurs affaires. Pour pallier cet état de fait, l'entreprise approuve le pouvoir de contrôle le plus près possible des compétences, pour prendre des décisions autonomes. Pour Claude Grenier & Jean Bonnebouche (2001 : 38) « La mise en œuvre de l'audit permet, au moyen de l'analyse des procédures, de répertorier ces risques et d'évaluation puis, si nécessaire, d'améliorer les procédures défaillantes ».

La société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité, qui a des missions comptables et financières, doit être constamment sur le qui-vive afin de pouvoir anticiper les mutations économiques et sociales, qui peuvent avoir une incidence sur leurs comptes. Pour répondre à ces attentes, un examen des comptes clients mérite d'être fait, afin d'aider l'entreprise à rester performante dans cet environnement complexe, concurrentiel et difficile.

Nous précisons que notre étude, rentre dans le cadre d'une mission d'audit opérationnel. Une telle mission, vise à porter un jugement, sur la maîtrise du dispositif de contrôle interne de

l'entreprise. Il appartiendra à la direction de se servir de nos recommandations pour corriger les défaillances observées dans le processus de l'audit des comptes clients de la société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Problématique

Au moment où nous empruntons la passerelle du troisième millénaire, il est nécessaire de constater que les orientations économiques de base de la Côte d'Ivoire, s'intègrent parfaitement aux nouvelles mutations structurelles de l'économie mondiale. Le secteur de l'électricité, l'un des piliers de l'économie ivoirienne n'échappe guère à cette réalité. Par le décret n° 98-725, du 16 décembre 1998, l'Etat a restructuré le cadre institutionnel du secteur de l'électricité. Dans ce nouveau cadre institutionnel, la sogepe (société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité) est chargée non seulement d'assurer la gestion de l'intégralité du patrimoine public et privé de l'Etat mais aussi et surtout de veiller à l'équilibre financier global du secteur.

Les dirigeants de la sogepe, conscients de l'envergure des missions qui leurs sont assignées, veulent faire du secteur de l'électricité ivoirien, le poumon de l'interconnexion en Afrique de l'Ouest. C'est pourquoi, la Direction Générale de la sogepe, s'interroge sur les voies et moyens pour le rétablissement de l'équilibre financier du secteur et en particulier veiller à une gestion efficace et efficiente de son portefeuille client.

En effet, la sogepe est confrontée à des difficultés telles que :

- la défaillance de clients d'où l'accumulation d'arriérés de clients ;
- le respect de ces critères pour l'octroi des crédits ;
- la non analyse et justification périodique des comptes clients ;
- les services comptables ne sont pas toujours mis en situation de contrôler le caractère exhaustif des factures émises par les services de ventes ;
- Les locaux de la sogepe en zone de belligérance.

Ainsi d'importantes conséquences sont à noter :

- un grave déséquilibre de la situation financière ou des pertes importantes ;
- la dégradation de la qualité du portefeuille-clients ;
- le risque de détournement accrus ;
- les services comptables ne peuvent pas effectuer les rapprochement Expéditions / Facturations pour obtenir l'assurance que toutes les livraisons ont bien fait l'objet de facturation ;

- baisse des encaisses locales.

Les différents problèmes persistent à cause de diverses raisons dont :

- l'absence de service d'audit interne, entraînant l'inefficacité du dispositif de contrôle interne ;
- la situation de crise que traverse notre pays, entraînant la baisse des encaisses locales ;
- la non validation par la Direction Générale du manuel de procédure comptable, caractérisée par la faiblesse ou l'insuffisance des procédures de contrôle au niveau comptable ;
- l'absence d'une politique systématique et rigoureuse de recouvrement des créances clients.

Il apparaît ainsi nécessaire de mettre en œuvre des compétences dans différents domaines pour atténuer les problèmes; revoir les procédures pour s'assurer de la bonne exécution; doter les services des points de contrôles suffisants. Dès lors, l'on peut se poser la question de savoir en quoi, l'examen des comptes clients permet-il d'atteindre de façon efficace et efficiente les objectifs de la sogepe ? En d'autres termes, quels sont les avantages d'un audit des comptes clients dans une telle structure ?

Diverses solutions sont envisageables pour faire face aux préoccupations précitées :

- créer un service d'audit interne qui permettra de déceler et améliorer le dispositif de contrôle interne mis en place par la sogepe ;
- rédiger un manuel de procédure opérationnelle ;
- effectuer une évaluation de contrôle interne pour s'assurer de la fiabilité de l'information financière ;
- effectuer un audit opérationnel des comptes clients, pour se rendre compte, de façon précise l'état de la situation financière de ses clients.

Cette dernière solution nous paraît la meilleure pour répondre aux préoccupations des dirigeants de la sogepe, en ce sens qu'elle présente des avantages en termes d'appréciation du contrôle interne, d'assurance dans l'enregistrement correct des opérations des ventes liées au contrôle des ventes comptabilisées. Par ailleurs, la constatation préalable à faire est que tant

du secteur public que du secteur privé national comme le cas de la sogepe, les opérations de ventes et de suivi et recouvrement des créances ne font pas l'objet, de la part des organes délibérantes (comité de direction, conseil d'administration) d'une surveillance aussi soutenue que celle exercée sur les dépenses et les charges. Une vente intervient temps après un processus d'accumulation de coûts (matières, fournitures, personnel), lorsque le client est défaillant, la perte se traduit par une non couverture de ces frais. Ces différentes raisons ont porté notre réflexion sur le thème suivant : « Audit des comptes clients de la Société de Gestion du Patrimoine du secteur de l'électricité (sogepe) ».

Dans la présente étude, il est question de procéder à une évaluation des procédures existantes afin de :

- faire ressortir les irrégularités, et améliorer la performance de l'entreprise ;
- faire l'analyse des résultats de l'examen des comptes clients.

Justification du sujet

Le choix de notre sujet se justifie par la nécessité d'appréhender :

- les difficultés liées au recouvrement des créances clients ;
- le contrôle interne lié aux comptes clients.

Objectif de notre étude

Les objectifs poursuivis à travers cette étude à la sogepe sont de deux ordres : un objectif général et des objectifs spécifiques.

L'objectif général recherché à travers cette étude est d'abord, la réalisation du contrôle interne lié aux comptes clients. Ensuite, la description de la démarche d'audit des comptes clients. Enfin, il s'agit d'indiquer aux dirigeants les nouvelles dispositions à mettre en place pour remédier à ces insuffisances.

Nos objectifs spécifiques concernent les points suivants :

- faire la description du dispositif du contrôle interne du cycle ventes clients;
- analyser tous les processus intervenants dans le cycle ventes/ clients;

- faire ressortir les différentes étapes de contrôle des comptes clients;
- faire des recommandations en vue d'une amélioration du dispositif de contrôle interne.

Intérêt de l'étude

Cette étude présente un triple intérêt.

Pour la sogepe

L'audit des comptes clients permettrait aux dirigeants de s'inspirer des résultats pour avoir une maîtrise raisonnable de leurs activités.

Pour le lecteur

Cette étude lui permettra de disposer d'informations supplémentaires sur l'audit des comptes dans le fonctionnement et l'organisation de la sogepe et de mieux maîtriser la démarche de l'auditeur.

Pour nous en tant que stagiaire

Cette étude nous donne l'opportunité de tester nos connaissances acquises pendant la formation au Cesag. Plus qu'une formation académique, ce document sera dans notre vie professionnelle notre compagnon de tous les jours. Ce travail représentera l'un des principaux critères de mesure de notre aptitude et notre capacité à maîtriser des nouveaux concepts de contrôle et d'audit dans une société d'Etat.

Articulation du sujet

Ce mémoire est structuré en deux parties. La première partie constitue le cadre théorique de l'étude, tandis que la seconde présente l'aspect pratique. La première partie est subdivisée en deux chapitres.

Le premier chapitre a trait à la description des opérations du cycle ventes clients et du contrôle de celui-ci. Il est question ici de décrire les opérations concernées par le cycle ventes et du contrôle interne lié aux comptes clients. Le second chapitre est consacré à la démarche de l'audit des comptes clients.

La seconde partie de ce mémoire est composée également de deux chapitres.

Le premier chapitre fait la présentation de la sogepe. Alors que le deuxième met en relief une étude pratique de l'audit des comptes clients de la sogepe. Cette partie du mémoire s'achève sur les différentes recommandations que nous proposons.

Il convient de préciser que, la période de stage étant largement insuffisante, nous nous limiterons aux activités de location des biens (immeubles) de la sogepe et, nous allons porter une attention particulière sur la gestion de la salle des fêtes de Yopougon.

Première partie :

Cadre théorique de l'audit des comptes clients

Introduction

Au moment où la menace de récession semble s'estomper, les entreprises se tournent à nouveau vers la croissance et cherchent à améliorer leur productivité, tout en renforçant leur efficacité par le biais de nouveaux processus de production et de réorganisation diverse. Tout changement entraîne une incertitude et toute incertitude entraîne un risque. A l'avenir, les entreprises les plus stables seront celles qui auront su jeter les fondations d'une gestion efficace de leurs comptes.

L'entreprise est avant tout un ensemble de ressources (capitaux propres, dettes...) et un portefeuille d'actifs (immobilisations nécessaires à l'exploitation, stocks, créances sur les clients, trésoreries...). Elle a pour rôle de trouver et rassembler les ressources nécessaires à sa survie. Sur le plan de la trésorerie, l'entreprise doit, de façon permanente, veiller à ce que sa trésorerie soit suffisante et entraîner le moins de gaspillages possible.

L'objectif du système de comptes clients au sein d'une entreprise consiste à améliorer les ventes et à réduire les pertes, au moyen d'une bonne évaluation financière du client et d'un contrôle adéquat des normes de crédit accordés. Afin de pouvoir atteindre cet objectif, le contrôle interne veillera à ce que les ventes soient correctement exécutées, qu'elles soient intégralement et régulièrement facturées et que l'opération soit finalement correctement enregistrée.

Cependant, il arrive qu'en raison de la rareté des ressources ou par usage commercial, que la plupart des ventes aux clients sont faites à crédit, ce qui entraîne un prolongement du cycle de vente. Ainsi, il sera question dans le premier chapitre de cette première partie, du contrôle interne lié aux comptes clients. Il s'agira d'exposer les différentes étapes du cycle des ventes clients. Dans le chapitre deux, nous aborderons, la démarche d'audit des comptes clients.

Chapitre 1 : Description et contrôle du cycle ventes/clients

Introduction

L'augmentation des risques de l'économie, et la fréquence des défaillances d'entreprises ont mis en évidence la nécessité de disposer d'un outil de contrôle plus efficace, qui permettra de limiter ces risques et d'optimiser l'efficacité des opérations. Par contrôle interne, on entend toutes procédures, méthodes et mesures (de contrôle) ordonnées par le conseil d'administration et la Direction Générale afin d'assurer le bon déroulement des activités de l'entreprise. Ce bon déroulement prévoit donc toute une série de mesure de contrôle qui fait l'objet d'un examen ciblé, et dont l'efficacité est analysée soigneusement. Pour Guy bénédic et René kèravel (1997,11), les sens du contrôle interne est au nombre de deux :

- Dans son sens le plus courant, le mot contrôle signifie vérification ;
- Dans son deuxième sens, il signifie maîtrise.

Plusieurs auteurs se sont penchés sur la notion du contrôle interne et celle du cycle des ventes au sein d'une entreprise. Pour lever certaines confusions faites sur celles-ci, nous avons jugé bon de consacrer le premier chapitre de notre étude, d'abord à la généralité du contrôle interne ensuite, le contrôle interne lié aux comptes clients. Enfin, nous présenterons les dispositifs des différentes opérations du cycle ventes/clients.

Section 1 : Contrôle interne

Nous allons définir dans cette section, le contrôle interne et ses objectifs ; les composantes du contrôle interne et les principes du contrôle interne.

1.1. Définition et objectifs du contrôle interne

1.1.1. Définition du contrôle interne

Il existe plusieurs définitions du contrôle interne. Cependant, nous pouvons définir les plus répandues :

- Celle donnée par l'ordre des experts comptables de France en 1977 :

« Le contrôle interne est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre l'application des instructions de la Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacun des activités de l'entreprise pour maintenir la pérennité de celle-ci».

- Selon le CNCC (Compagnie nationale des commissaires aux comptes)

« le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autres, que la direction définit, applique et surveille sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements et des comptes annuels qui en découlent . »

- Pour le COSO (Committee of sponsoring organizations of the treadway commission)

« le contrôle interne est un processus mis en œuvre par la Direction Générale, la hiérarchie, le personnel de l'entreprise, est destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs entrant dans les catégories suivantes :

- réalisations et optimisations des opérations ;
- fiabilité des informations financières;
- conformité aux lois et aux règlements en vigueur.» COOPERS et LYBRAND : (1998 : 24).

Bien que les définitions soient nombreuses et variées (si certains considèrent le contrôle interne comme dispositif ou moyens, d'autres le définissent comme procédés ou systèmes), elles ne sont pas fondamentalement contradictoires.

Il ressort de ces définitions que le contrôle interne n'est pas une fonction mais un ensemble de dispositifs mis en œuvre par les responsables de tous niveaux pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités.

Le contrôle interne avec son concept large qu'il renferme, concourt à un seul but pour l'entreprise à savoir :

- sauvegarder le patrimoine ;
- sécuriser les opérations et donc l'information financière et décisionnelle ;
- rendre plus efficace et efficiente la gestion interne en réduisant les fraudes, les erreurs, les dérapages et gaspillages et
- permettre une meilleure intégration des différents organes opérationnels et fonctionnels de l'entreprise.

-

1.1.2. Les objectifs du contrôle interne

Le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général : la continuité de l'entreprise dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis. Pour atteindre cet objectif général, on assigne au contrôle interne objectifs permanents repris dans la norme 2110.A2 et classés en quatre rubriques par l'IIA :

- Sécurité des actifs ;
- Qualité des informations ;
- Respect des directives ;
- Optimisation des ressources.

a) La sécurité des actifs

Cet objectif vise la protection et la sauvegarde du patrimoine. Un bon système de contrôle interne vise à :

- Préserver le patrimoine ;
- Préserver les actifs immobilisés de toute nature, les stocks, les actifs immatériels, mais également deux éléments non moins essentiels :
 - les hommes en ce qui concerne leur sécurité ;
 - l'image de l'entreprise ;
 - la technologie ;
 - les informations confidentielles de l'entreprise.

b) La qualité des informations

L'image de l'entreprise se reflète dans les informations qu'elle donne à l'extérieur et qui concernent ses activités performances. Le dispositif de contrôle interne doit permettre à la chaîne des informations d'être :

- Fiables et vérifiables ;
- Exhaustives ;
- Pertinentes ;
- Disponibles.

c) Le respect des directives

C'est une notion plus large que le « respect des lois, règlements et contrats » de la norme 2110.A2 . Les dispositifs de contrôle interne doivent éviter que les audits de conformité ne révèlent des failles ou des erreurs, ou des insuffisances dues à l'absence de respect des instructions. Les causes premières de ce phénomène peuvent être diverses :

- mauvaise communication ;
- défaut de supervision ;
- confusion des tâches etc.

d) L'optimisation des ressources

L'IIA énonce cet objectif en parlant de : « l'utilisation économique et efficace des ressources ». La prise en compte de l'optimisation des ressources est appréciée dans les audits d'efficacité. La norme 2110 A1 ajoute que l'auditeur doit surveiller et évaluer l'efficacité du système de management des risques de l'organisation. Cet impératif de gestion qui est mis en œuvre par divers moyens (cartographie des risques) doit être considéré un objectif supplémentaire du contrôle interne.

1.2. Les composantes du contrôle interne

Bien que le contrôle interne soit un processus, son efficacité dépend de la qualité des opérations effectuées à chaque étape.

Le contrôle interne comprend cinq composantes étroitement liées qui découlent de la manière dont l'activité est gérée, et qui sont intégrées à la conduite des affaires. Ces composantes seront applicables à toutes les entreprises et leur mise en œuvre peut être faite de façon différente selon la taille de celle-ci. Les cinq composantes sont les suivantes :

1.2.1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle est un élément très important de la culture d'une entreprise puisqu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôle. Il constitue le fondement de tous les autres éléments de contrôle interne en imposant discipline et organisation. Les facteurs ayant un impact sur l'environnement de contrôle comprennent notamment l'intégrité, l'éthique et la compétence du personnel, la philosophie et le style de management des dirigeants, la politique de délégation des responsabilités, d'organisation et de formation du personnel.

1.2.2. Evaluation des risques

L'objectif de l'évaluation du contrôle interne est de situer les zones de travail. Elle constitue donc en l'identification et l'analyse des facteurs susceptibles d'affecter la réalisation de ces

objectifs ; il s'agit d'un processus qui permet de déterminer comment les risques devraient être gérés.

Compte tenu de l'évolution permanente de l'environnement micro et macro-économique du contexte réglementaire et des conditions d'exploitation ; il est nécessaire de disposer des méthodes permettant d'identifier et de maîtriser les risques spécifiques liés au changement.

1.2.3. Les activités de contrôle

Nous pouvons définir les activités de contrôle comme l'application des normes et procédures qui contribuent à garantir la mise en œuvre des orientations émanant du management, ces opérations permettent de s'assurer que les mesures nécessaires sont prises en vue de maîtriser les risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise. Les activités de contrôle sont menées à tous les niveaux hiérarchiques et fonctionnels de l'entreprise.

1.2.4. L'information et la communication

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et diffusée sous une forme et dans des délais qui permettent à chacun d'assumer ses responsabilités. Les systèmes d'information produisent entre autre des données opérationnelles, financières ou encore liées au respect des légales ou réglementaires qui permettent de gérer ou contrôler l'activité.

Il existe au sein des structures, un besoin plus large de communication efficace, communication à la fois ascendante, descendante et horizontale. Le management doit transmettre un message clair à l'ensemble du personnel sur l'importance des responsabilités en matière de contrôle.

1.2.5. Le pilotage

Pour mieux contrôler les systèmes de contrôle interne ; l'auditeur interne doit mettre en place un système de suivi permanent ou procéder à des évaluations périodiques. Le suivi permanent s'inscrit dans le cadre des activités courantes et comprend des contrôles réguliers effectués

par le management et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres techniques appliquées par le personnel à l'occasion de ses travaux.

Le pilotage est en réalité l'affaire des responsables dans l'entreprise. L'auditeur interne ne saurait se substituer aux responsables pour s'assurer l'application du dispositif de contrôle interne. Toute information utile au bon fonctionnement du dispositif doit parvenir à celui qui est chargé de l'exploiter.

1.3. Les principes de contrôle interne

Le contrôle interne s'appuie sur des principes généraux reconnus et recommandés par les organismes professionnels. Ces principes sont :

➤ Principe d'organisation

Ce principe dicte que l'entreprise fixe sa structure dans un organigramme. Cet organigramme permet la définition des tâches, des responsabilités, des pouvoirs, en un mot toutes les formes de transmission de l'information. L'organisation mise en place au sein d'une entreprise doit être vérifiable afin de voir s'il n'existe pas des circuits et pratiques parallèles qui tendraient de nuire les intérêts de la firme.

➤ Principe d'auto-contrôle

Ce principe est aussi appelé principe d'intégration, doit résulter directement de l'application des procédures, N'gary Sow (codex ; 4): « Toute vérification qui a lieu au cours du déroulement des procédures et prévue par elles, illustre le principe d'auto-contrôle qui se manifeste par des recoupements des contrôles réciproques ou des moyens techniques appropriés. »

➤ Principe d'universalité du contrôle

Le principe d'universalité du contrôle interne signifie que le contrôle doit couvrir l'ensemble des domaines et contrôle et doit s'appliquer à tout moment. Sans aucun doute

ce principe est le plus violé par les responsables eux-mêmes pour des raisons disent-ils de confidentialité ou de contraintes liées au temps d'une opération.

➤ Principe de l'harmonie de contrôle

Le principe d'harmonie de contrôle interne est un principe qui veut que le contrôle interne soit adapté au fonctionnement de l'entreprise, aux sécurités recherchées et aux coûts des contrôles à effectuer.

➤ Principe de l'indépendance

Ce principe est comparable au principe comptable d'indépendance des exercices ou séparation des exercices ou encore le cut-off qui veut que les produits et charges soient rattachés à l'exercice concerné.

➤ Principe de bonne information

L'information que produit le système de contrôle interne doit être objective, pertinente, utile et communicable.

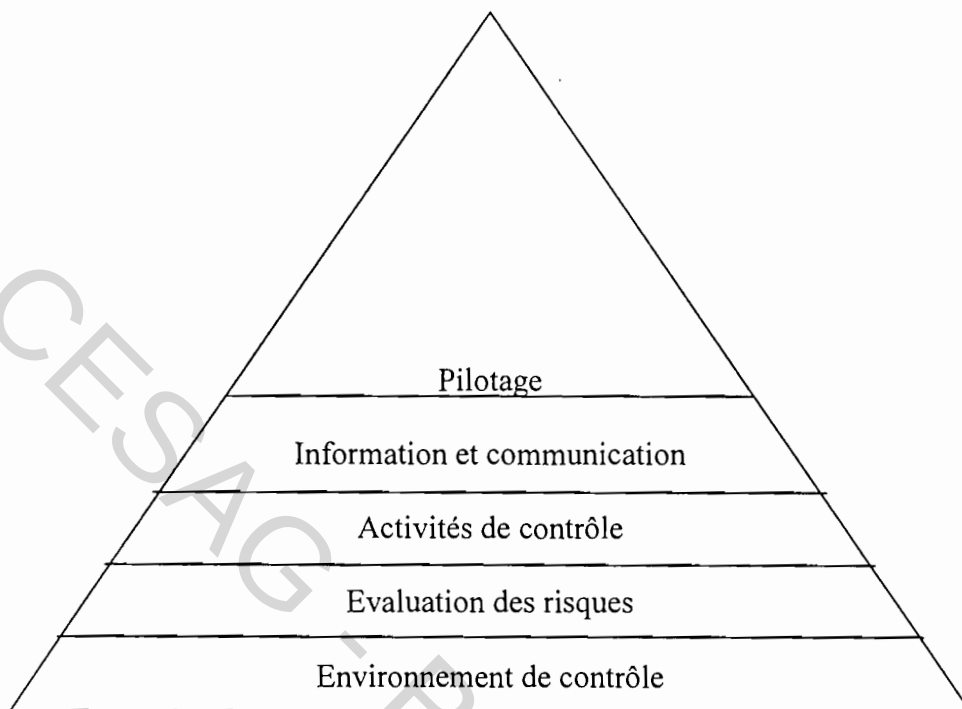
➤ Principe de permanence

Ce principe s'applique sur les procédures qui doivent être corrigée par des adaptations nécessaires pour tenir compte des nouveautés et des changements de traitement sur certaines opérations.

➤ Principe de compétence du personnel

Un bon contrôle interne dépend, pour une large part, de la qualité du personnel qui assure son fonctionnement. La qualité peut être acquittée par la formation académique mais aussi, renforcée et soutenue par la formation continue des cadres.

Figure n°1 : Les éléments du contrôle interne



Source : la nouvelle pratique du contrôle interne

Section 2 : Le contrôle interne lié aux comptes clients

Cette section est une revue; d'une ou de plusieurs applications.

Elle comporte trois parties :

- connaissance des opérations
- évaluation du contrôle interne
- révision des comptes du cycle «Ventes».

2.1. Connaissance des opérations

La connaissance des opérations, doit permettre d'acquérir une connaissance générale des opérations du cycle vente / clients. Aussi, l'auditeur doit faire un examen analytique afin de prendre connaissance de l'activité et des principales opérations particulières de l'exercice.

2.1.1. Connaissance générale

La prise de connaissance générale de la structure est une phase très importante. Elle permet de prendre en compte :

- les opérations du cycle vente/clients ;
- l'environnement externe ;
- l'organisation interne.

2.1.2 Examen analytique

Pour Lefebvre (2002 : 484), et H. Kanèye, (2003), l'examen analytique ou contrôle indiciaire consiste à :

- faire des comparaisons entre les données résultant de comptes annuels et des données antérieures ;
- rapprochement des totaux obtenus avec les postes concernés du bilan et du compte de résultat ;
- examen de l'évolution des ratios les plus pertinents (délai moyen de règlement notamment)
- obtention d'explications sur les principales évolutions.
- Evaluation du contrôle interne

En fonction, des résultats de l'étape précédente, l'auditeur peut identifier des risques propres à remettre en cause les assertions.

2.1.3 Les assertions d'audit

Selon Kanèye, (2003), les assertions d'audit peuvent être définies comme les critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent de la réalité les états financiers.

Selon le cours CAC, les assertions sont classées en trois catégories.

Tableau n°1 : Classification des assertions d'audit

Assertions d'audit	Enregistrement comptable	Solides comptables	Etats financiers
Etats de contrôle	-l'exhaustivité -les droits et obligations (ou régularité) -le rattachement (ou la coupure)	-l'existence -l'évaluation	-mesure -présentation et informations données.

Source : cours CAC et Lefebvre

2.1.4. Identification des risques liés aux assertions

Pour J.Renard (2002 : 209), cette phase d'identification va conditionner la suite de la mission : elle va permettre à l'auditeur de construire son programme et de le construire de façon « modulée » en fonction non seulement des menaces mais également de ce qui a pu être mis en place pour y faire face. Dans le cas d'un audit de la fonction vente, cette activité doit être découpée en tâches élémentaires, de façon séquentielle ou encore par fonction des opérations vente/clients.

Pour CNCC (1992 :129), le tableau de risques correspond , se présente comme suit :

Tableau n°2 : Synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle

Dossier :				Ref :
Exercice :	Synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle			Date :
Objectif : Effectuer, au niveau de chaque fonction du cycle vente/client, une évaluation du risque lié au contrôle pour les assertions.				
Modalités d'évaluation : Risque faible (F), Risque moyen (M), Risque élever (E)				
Assertions	Exhaustivité	Evaluation	Existence	Coupure des enregistrements
Domaine (cycle)				
1-				
2-				
3				
4				
...				

Source : CNCC

Ces résultats, à ce niveau, nous permettront d'établir un programme de contrôle des comptes clients adaptés.

a) Révision des comptes du cycle «ventes»

Les révisions des comptes du cycle «ventes», sont des contrôles conçus pour prévenir ou détecter des erreurs et des irrégularités pouvant avoir un impact sur les états financiers.

Pour Lefebvre (...486), les contrôles de l'auditeur pourront porter notamment sur :

- l'exhaustivité des enregistrements ;
- la coupure des enregistrements ;
- l'existence des soldes ;
- l'évaluation des soldes ;
- la présentation des comptes.

b) Exhaustivité des enregistrements

Pour Lefebvre (2002 ; 486) et CNCC (1992 ; 25), ces contrôles permettent de s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont enregistrées. Cependant, l'auditeur doit se fonder essentiellement sur l'analyse du contrôle interne.

- Coupure des enregistrements

Pour Lefebvre (2002 : 487), pour apprécier si les produits sont rattachés à la bonne période, l'auditeur met généralement en œuvre :

- des sondages sur les produits comptabilisés en fin d'exercice sur les produits comptabilisés sur l'exercice suivant, pour vérifier le rattachement de ces produits au bon exercice.

c) Existence des soldes

Selon Lefebvre (2002 : 487), les travaux de justification des soldes clients, comportent généralement :

- un examen du rapprochement entre la balance auxiliaire clients et la balance générale en absence de réponse, d'une circularisation des principaux clients préalablement établis.
- Evaluation des soldes

Pour CNCC (1992 : 24), ces contrôles doivent permettre de s'assurer que les opérations sont enregistrées à la bonne valeur et en conformité avec les principes comptables au moment de leur réalisation et à la date de clôture.

- Présentation

Selon Lefebvre (2002 : 487), l'auditeur s'assure qu'il n'y a pas de compensation entre les créances clients créditeurs, qui doivent être normalement comptabilisés au passif du bilan.

Section 3 : Le dispositif du contrôle interne du cycle ventes/clients

Le cycle ventes clients intègre l'ensemble des processus relatifs à la ventes. La fonction vente regroupe l'ensemble des activités allant des contrats commerciaux aux règlements de la vente et aux qu'elles s'ajoutent la préparation des ventes (marketing), le suivi des ventes et les relations avec la clientèle (service après vente).

Dans cette section, nous nous emploierons à donner les opérations concernées par le cycle ventes/clients et son organisation.

3. Les opérations concernées par le cycle vente / clients

Selon Barry (1995 :81), les opérations concernées par ce cycle d'activité sont celles :

- des ventes de marchandises et/ou de produits fabriqués ou transformés par l'entreprise ;
- des prestations de services fournies à des tiers.

3.1 Organisation générale du cycle ventes/clients

Le cycle vente clients peut être regroupé selon deux aspects :

- aspects opérationnels du cycle des ventes ;
- aspects comptables du cycle des ventes.

3.1.1 Description des fonctions opérationnelles

Elles couvrent les fonctions situées en amont de la vente c'est-à-dire de la budgétisation jusqu'à la facturation.

3.1.2 La fonction « budgétisation des ventes »

Elle regroupe toutes les opérations d'établissement des prévisions de ventes et de leur approbation par les organes compétents de la société (généralement le conseil d'administration), de même que les opérations de suivi des engagements par rapport aux montants ainsi autorisés.

3.1.3 La fonction « agrément des clients »

Elle concerne les opérations d'autorisation des crédits, par la direction Générale, et les responsables concernés. Pour Barry (1995 : 11) « Fournir l'assurance que tous les clients sont sélectionnés après une analyse rigoureuse de leur solvabilité présente et à moyen terme et en fonction également de leur honorabilité ».

3.1.4 La fonction « traitement de la commande »

Elle regroupe toutes les opérations de préparation de la livraison :

- Déstockage
- Emballage
- Chargement.

3.1.5 La fonction « livraison de la commande »

Elle regroupe les opérations de mise à disposition du client des marchandises ou produits commandés, ou de fourniture de la prestation de services. Cette fonction est particulièrement importante, elle rend la vente parfaite.

3.1.6 La fonction « facturation »

Elle reprend les opérations d'établissement et de transmission des factures aux clients et aux services concernés de l'entreprise (service recouvrement et service comptable). Les factures doivent être représentées par des imprimés pré numérotés. Elles doivent être établies dans des délais courts, par rapport à la livraison.

3.1.7 La fonction « octroi d'avoirs aux clients »

Elle concerne les opérations d'établissement et d'agrément des notes de crédit établies en faveur des clients à l'occasion des retours de marchandises, pour redresser des erreurs de facturation ou par suite de réduction accordées hors facture. Pour wilmots (2002 : 98), si une note de crédit doit être établie au client, un document intitulé demande de note de crédit doit être signé par le responsable du service commercial, auquel une copie du bon de retour est jointe.

3.2 Description des fonctions comptables

Cette deuxième partie du cycle ventes/clients couvre les fonctions en aval c'est-à-dire le suivi des comptes clients, recouvrement et encaissement des créances. Elle comprend :

3.2.1 La fonction « contrôle des factures de ventes »

Elle concerne les opérations de contrôle arithmétique des factures, de contrôle de leur séquence et des rapprochements des éléments de facturation par rapport aux documents de livraison.

3.2.2 La fonction « comptabilisation des factures de ventes »

Elle regroupe les opérations de transcription des factures dans les journaux de ventes et dans les comptes individuels et collectifs de clients.

3.2.3 La fonction « encaissement des règlement des clients »

Elle englobe les opérations de réception des paiements. Cette fonction doit être strictement séparée de celle de tenue des comptes et/ou de comptabilisation des factures de ventes.

3.2.4 La fonction « comptabilisation des règlements des clients »

Elle concerne les opérations de prise en compte des règlements dans les comptes de clients et les comptes de trésorerie concernés. Cette fonction ne doit pas être cumulée avec celles de comptabilisation des factures et de tenue des comptes de clients.

3.2.5 La fonction « suivi des comptes de clients »

Elle regroupe les opérations d'analyse et de justification périodiques des soldes des comptes individuels de clients et de contrôle du bien-fondé des soldes comptables par des recoupements internes et externes.

3.2.6 La fonction « suivi des comptes de ventes et de TVA sur ventes »

Elle concerne les opérations de contrôles globaux de vraisemblances effectuées par les services comptables pour s'assurer du caractère exhaustif des produits comptabilisés.

3.2.7 La fonction « suivi des créances recouvrement »

Elle regroupe les opérations de surveillance des échéances de règlement, de relance des clients en cas de retard dans le paiement et de déclenchement des actions judiciaires à l'encontre des clients particulièrement défaillants.

3.2.8 La fonction « évaluation du portefeuille client et constitution de provision pour dépréciation des créances »

Cette fonction est évaluation effectuée en fin d'exercice. Elle a pour but de déterminer le caractère recouvrable des créances sur les clients et, dans le cas ou des risques de perte

existant sur certaines de ces créances, de constituer les provisions pour dépréciation nécessaires.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Conclusion

A l'instar des autres modules, le contrôle interne doit précéder le contrôle des comptes. En fonction de la confiance obtenue lors des étapes précédentes, l'auditeur doit établir des programmes de contrôle des comptes, de bilan et de résultat. Cependant, l'exécution de ces programmes va lui permettre d'obtenir des éléments probants nécessaires au fondement de son opinion.

Chapitre 2 : La démarche d'audit des comptes clients

Introduction

La préoccupation fondamentale de l'auditeur est d'appréhender les risques généraux liés à l'entreprise qu'il audite :

- du fait de l'activité de l'entreprise et du secteur dans lequel elle opère, de la réglementation qui lui est applicable ou de son stade de croissance ;
- du fait de sa politique générale et de ses dirigeants ;
- du fait de son organisation administrative et comptable.

L'audit des comptes clients, a pour but de rassurer quant à l'exhaustivité et à l'exactitude de renseignements choisis sur les comptes clients ainsi qu'à la pertinence et à l'application des provisions pour créances douteuses. Cet audit vise plutôt certains secteurs précis, notamment :

- procéder à une confirmation directe des soldes clients ;
- pointer le solde des comptes clients ;
- vérifier que les comptes clients créditeurs correspondent bien à des avances ou acomptes reçus et sont classés au passif du bilan ,etc.

Au cours de ce chapitre, nous nous baserons sur la démarche de l'audit des comptes clients mais bien avant, nous allons définir l'audit de façon générale, puis le compte client et son rôle.

Section 1 : Définition de l'audit et du compte client

1.1 Définition de l'audit

Depuis ses origines latines : (audio, audire : écouter), le mot audit a subi bien des vicissitudes et sa médiatisation a multiplié les contresens. Nous pouvons donner quelques définitions :

- Selon le petit Larousse (grand format), (1997 : 104) « L'audit est la procédure du contrôle de la comptabilité et de la gestion d'une entreprise et de l'exécution de ses objectifs.

▪ Selon IAS (Institut de l'Audit Social) et IFAC (Institut de l'Audit Interne), les mots de l'audit : « Démarche spécifique d'examen et d'évaluation des activités d'une organisation, fondée sur un référentiel et dont les conclusions peuvent comporter des propositions d'amélioration touchant à la régularité et/ou la performance ».

Quoique les définitions soient nombreuses, certains le définissent comme une procédure de contrôle ou encore examen des activités d'une organisation, de ces définitions, nous pouvons retenir que l'audit est une revue critique qui permet d'apprécier un travail déterminé ; il n'est pas une simple notation : sa démarche se réfère toujours à des normes (constituants un cadre de référence « objectif » et se doit être constructive).

1.2 Définition et rôle d'un compte client

1.2.1 Définition d'un compte client

Pour Carole H.& Pascal L.& Alain T. (2000 :114) “ Le compte client est un document qui regroupe quelques informations générales concernant le client :

- Identification : raison sociale ; adresse,
- Nom et coordonnées de l'interlocuteur,
- Conditions commerciales applicables (tarif professionnel ou particulier par exemple),
- Conditions de règlement.”

1.2.2 Rôle d'un compte client

Selon Carole H.& Pascal L.& Alain T. (2000 :114) “ Le compte client enregistre les opérations effectuées avec le client :

- Les ventes donnent lieu à l'établissement de factures qui sont portées au débit du compte et viennent augmenter la créance de l'entreprise (donc la dette du client) ;

- Les règlements effectués par le client, ainsi qu'éventuellement les avoirs, (établis en cas de retour de marchandises, de ristourne par exemple), viennent au crédit du compte, donc en déduction des sommes portées au débit ;
- La différence entre le total des sommes portées au débit et le total des sommes portées au crédit du compte constitue le solde c'est à dire la somme que le client doit à l'entreprise à un moment donné."

Section 2 : Démarche d'audit des comptes clients

Quelles que soient la nature des révisions et la qualité de l'auditeur, la méthodologie et les outils de l'audit sont sensiblement les mêmes. Nous allons examiner en détail les trois moments méthodologiques de la mission d'audit des comptes clients.

2.1. La phase de préparation

Cette phase est subdivisée en plusieurs étapes. Elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander. Observons quelques étapes de cette phase :

2.1.1 L'ordre de mission

L'ordre de mission est le mandat donné au service d'audit de réaliser une mission d'audit sur telle entité et qui précise l'origine de la mission et son étendue. Un ordre de mission est validé par la direction générale.

Selon Olivier lemant (1995 : 35) " L'ordre de mission est le mandat donné par la Direction Générale à l'audit interne, qui informe les principaux responsables concernés de l'intervention imminente des auditeurs ”.

2.1.2. Prise de connaissance générale de l'entreprise

La comptabilité étant la traduction chiffrée de la réalité d'une entreprise, la connaissance préliminaire de cette réalité est la première tâche à entreprendre par le professionnel.

Cependant, les ressources dont dispose l'auditeur sont très nombreuses . Les techniques, outils et humains, mais limités par le budget attribué par l'entreprise.

En outre, tous les documents existants sont susceptibles d'être consultés, et doivent donc être accessibles :

- consultation des ouvrages spécialisés propre au secteur d'activité de l'entreprise ;
- procédures écrites ;
- dossiers depuis la conception initiale jusqu'au détail de l'exploitation ? ;
- organigramme du personnel et fiches de fonction ;
- entretien avec l'ancien réviseur s'il y a lieu ;
- visite de l'entreprise et des bureaux.

2.1.3. Le plan d'approche de révision

A ce stade, construire un plan d'approche va consister :

- à découper l'activité en tâches ou opérations élémentaires ;
- à indiquer en face de chacune de ces tâches quel est son objectif ? à quoi sert-elle ?

Olivier , Lemant (1995 : 40)

2.2. La définition des objectifs ou rapport d'orientation

L rapport d'orientation définit les objectifs de la mission sous trois rubriques :

- objectif généraux : ce qu'il faut rechercher ; c'est-à-dire dans notre cas précis il s'agit d'un audit des comptes clients ;
- objectifs spécifiques : il précise les différents dispositifs de contrôle qui vont être testés par les auditeurs ;
- champ d'action : Quels services ? Quelles divisions vont être audités à l'occasion de cette mission. Olivier lemant (1995 : 72)

2.3. La phase de réalisation

Cette phase fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Cependant, l'auditeur met en pratique le programme d'audit, pour obtenir un degré de conviction lui permettant d'établir le rapport d'audit. Cette phase comporte des étapes que nous allons essayer d'étaler.

2.3.1 La réunion d'ouverture

Elle doit nécessairement et symboliquement se tenir chez l'audité dans le but de présenter un programme et le commencer avec celui-ci. Il doit indiquer au moins :

- l'intitulé précis du travail à faire ;
- le temps prévu pour exécuter la tâche ;
- le collaborateur devant effectuer le travail ;
- les références de feuilles de travail.

2.3.2. Le programme d'audit ou plan de vérification

Les travaux effectifs commencent une fois les objectifs de l'audit, les listes de documents, de personnes disponibles, sont présentés au cours de la réunion d'ouverture. Pour chaque point de ce programme de travail, l'auditeur élabore un questionnaire de contrôle interne. Il se pose, s'il juge nécessaire les questions Qui ; Quoi ; Quand ; Comment ?

Pour atteindre notre objectif, nous utilisons des techniques d'appréciation du contrôle interne à savoir :

- La feuille de révélation et analyse de problème (FRAP)

« La FRAP, feuille de révélation et d'analyse de problème, est le papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement, conclut chaque section du travail terrain et communique avec l'audité concerné. » Olivier Lemant (1995 : 95)

Elle est un moyen d'analyse simple et clair, adopté par un nombre croissant d'entreprises.

Selon J. Renard (1995 : 244), « il se présente aujourd'hui, comme un document normalisé, qui va conduire le raisonnement de l'auditeur à seule fin de l'amener à formuler une recommandation ».

2.3.3. Différentes approches

Le contrôle interne est la base d'élaboration de programme de contrôle des comptes clients. Il permet de faire des suggestions constructives aux clients pour améliorer leurs procédures.

A ce stade de notre étude, nous allons énumérer trois phases, à savoir :

- la phase "contrôle interne" ou "approche contrôle interne" ;
- la phase "confirmation des comptes" ;
- la phase "contrôle des comptes client" ou approche "contrôle des comptes des comptes" ;

A- La phase " contrôle interne "

Il s'agit de l'identification des principaux systèmes existants et de l'évaluation du contrôle interne.

1- Identifications des systèmes existants

Dans le cadre de notre étude, nous identifions les principaux systèmes à savoir :

- le système ventes clients ;
- le système comptabilités.

2- Evaluation du contrôle interne

En fonction des différents systèmes identifiées précédemment, nous allons mener une mission pour nous assurer que notre description correspond bien à la conception identifiée du système ventes clients.

a) test

Nous allons tester les différentes fonctions ventes afin de vérifier leur fonctionnement dans le cadre des contrôles qui pourrait affecter les comptes clients. Les tests possibles :

- tests de conformité ;
- tests de permanence.

b) Le diagramme de circulation ou flow-chart

Il est nécessaire que toutes les informations obtenus soient formalisées sous une forme compréhensible par tout intervenant. Nous utiliserons le diagramme parce qu'il présente de nombreux avantages :

- il donne un langage commun à chaque des intervenants ;
- il permet une vue d'ensemble du système et l'enchaînement chronologique des opérations ;
- il met rapidement en évidence les anomalies de conception du système.

Pour J. Renard (2002 : 339) « C'est un document logique qui mène à se poser des questions types à propos de chaque document :

- combien d'exemplaires ?
- qui les envoie ?
- où arrivent-ils ?
- qu'en fait-on »

c) Le questionnaire de contrôle interne (QCI)

C'est une technique utilisée pour évaluer les risques dus à la conception du système.

Dans la fonction ventes/clients, le QCI peut porter sur :

- l'exhaustivité des enregistrements ;

- la réalité des opérations enregistrées ;
- la qualité des opérations enregistrées ;
- la qualité de l'enregistrement comptable (respect des règles et méthodes de comptabilité; d'évaluation et de présentation).

B- La phase " confirmation des comptes clients"

La circularisation des comptes ou procédure de confirmation directe est une technique de révision des comptes. A cela, le réviseur demande aux tiers (clients) de lui communiquer directement le solde de leur compte dans l'entreprise soumise à son contrôle. Cependant, en cas de refus par l'entreprise ou que ces contrôles ne lui ont pas donné une assurance suffisante, il doit mentionner dans son rapport l'impossibilité de l'utilisation d'une technique et faire éventuellement des réserves nécessaires dans son rapport.

Tableau n°3 : Investigations à des sources externes d'informations localisées en dehors de l'entreprise.

Source information / Localisation information	Interne	Externe
Interne	Exemple : Bon de réception	Exemple : Facture
Externe	Exemple : Photocopie chèque	Domaine de confirmation

Source : Cours méthodologie de l'audit (Falilou Diallo)

NB : Malheureusement, cette étape de contrôle des comptes sera exclue de notre mémoire.

C- La phase "contrôle des comptes clients"

A ce niveau de contrôle, l'auditeur peut mesurer l'impact des forces et des faiblesses sur la régularité et la sincérité des comptes clients. Les contrôles suivant peuvent être faits :

- Contrôle préalable ;
- Contrôles relatifs aux forces du système ;
- Contrôles relatifs aux faiblesses du système.

1. contrôle préalable

Nous pouvons faire deux types de vérifications à savoir :

- contrôle de vraisemblance ;
- Examen analytique.

a) contrôle de vraisemblance

Pour Guy Bénédic & René Kéravel (1997 : 68), " quelques tests sont généralement pratiqués. Parmi ceux-ci, à titre d'exemples :

- rapprochement du total de la balance définitive par soldes avec le total du bilan compte tenu des comptes soustractifs d'actifs et, éventuellement, de passif. Si une différence existe, elle signifie que des comptes débiteurs et créditeurs ont été compensés entre eux (clients, fournisseurs, banque...) ;
- rapprochement des balances auxiliaires clients et fournisseurs avec les comptes collectifs correspondants ;
- rapprochement des comptes « ventes » avec les déclarations de taxe sur la valeur ajoutée ”.

b) Examen analytique

Selon Guy Bénédic & René Kéravel (1997 : 68), “ C’est un ensemble de procédures de révision consistant à :

- faire des comparaisons entre les données résultantes des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données d'entreprises similaires, et établir des relations entre elles ;
- étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons.

2. Contrôles relatifs aux forces du système

L'auditeur doit vérifier qu'il n'a pas commis d'erreur dans son analyse du contrôle interne et qu'aucune anomalie ou irrégularité n'a été introduite dans les comptes au niveau des opérations de clôture. Il doit prévoir le contrôle des opérations suivantes :

- Contrôle de la coupure des exercices ;
- Contrôle de la validation des soldes.

a) Contrôle de la coupure des exercices

Pour Guy Bénédicte & René Kéravel (1997 : 68), “ les contrôles portent sur les derniers mouvements de l'exercice considéré et sur les premiers de l'exercice suivant ”.

b) Contrôle de la validation des soldes

Selon Guy Bénédicte & René Kéravel (1997 : 69), “ il permet de vérifier le contenu d'un compte existant à la date d'arrêté des comptes annuels ”.

3. contrôle relatifs aux faiblesses du système

Ils concernent les contrôles suivants :

- contrôle de la validation des enregistrements ;
- contrôle complémentaire

a) Contrôle de la validation des enregistrements

Pour Guy Bénédicte & René Kéravel (1997 : 69), “ la vérification comporte :

- en amont, l'examen des bons de commande, des bons de réception et des mouvements de stocks correspondants ;
- en aval, le contrôle du règlement des factures et des mouvements de trésorerie.

2.3.4 Contrôle complémentaire

Selon Guy Bénédicte & René Kéravel (1997 : 69), “ ils sont effectués en cas de lacunes graves du contrôle interne. Si l'analyse des procédures a permis de déceler, par exemple, de nombreuses erreurs d'imputation, des doubles enregistrements ou règlements, l'auditeur doit étendre ses vérifications à tout l'exercice considéré. Il est ensuite nécessaire que les procédures concernées soient modifiées ”.

1- La phase de conclusion

Elle exige avant tout, une grande faculté de synthèse et une aptitude certaine à la rédaction.

A cette phase, nous pouvons appréhender deux éléments :

a) le rapport de l'auditeur

“ C'est le document le plus important émis par l'audit, et qui engage le responsable de l'audit. Le rapport se différencie du compte rendu Final au site par quatre caractéristiques : il est complet, conclusif, écrit, final ” Olivier Lemant (1995 : 119). Ce document sera présenté après avoir rassemblé les éléments de sa récolte. L'importance de la réduction et de la présentation mérite une place à part. Il est préférable de le rédiger en deux temps :

- projet de rapport
- puis rapport définitif.

b) suivi de l'audit

Pour Jacques Renard (2002 : 287), “ De tout temps les auditeurs internes ont eu le souci de savoir ce que devenaient leurs recommandations afin de pouvoir mesurer la réelle efficacité de leurs travaux et suivre les solutions qui sont données à des problèmes dans lesquels ils se sont totalement impliqués.”

Nous allons essayer de schématiser la méthodologie de l'audit des comptes clients, par notre modèle d'analyse, la figure n°2 suivante.

Section 3 : Modèle de recherche

Cette section va nous permettre de présenter notre méthodologie de recherche à travers notre modèle théorique d'analyse puis notre méthode technique de collecte de données.

3.1 Modèle théorique d'analyse

Notre modèle théorique d'analyse retenu dans le cadre de notre étude portant sur l'audit des comptes clients de la société de gestion du secteur de l'électricité se présente de la façon suivante :

3.1.1 Prise de connaissance

C'est la première étape de notre étude, qui consistera à une prise de connaissance de l'environnement général, de contrôle, de l'activité de vente au sein de la sogepe.

3.1.2 Evaluation du dispositif de contrôle interne

Cette étape suivra, celle de la prise de connaissance de l'entreprise. Elle consistera dans un premier temps à faire des tests de conformités, c'est à dire, à faire des analyses des procédures ; par conséquent, dégager les points forts, déceler les points faibles du système. Dans un deuxième, faire le contrôle de fonctionnement des procédures c'est à dire vérifier l'application des points forts puis matérialiser les points faibles.

3.2 Evaluation du risque lié au contrôle pour les assertions

Suite à l'évaluation du dispositif du contrôle interne, nous pourrions identifier les risques liés au contrôle pour les assertions. Ces assertions sont au nombre de quatre ; elles nous permettront de faire ressortir, au niveau de chaque fonction du cycle vente- clients, une évaluation du risque lié au contrôle. Nous utiliserons, le tableau de synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle, source CNCC. Ces assertions sont :

- exhaustivité des enregistrements ;

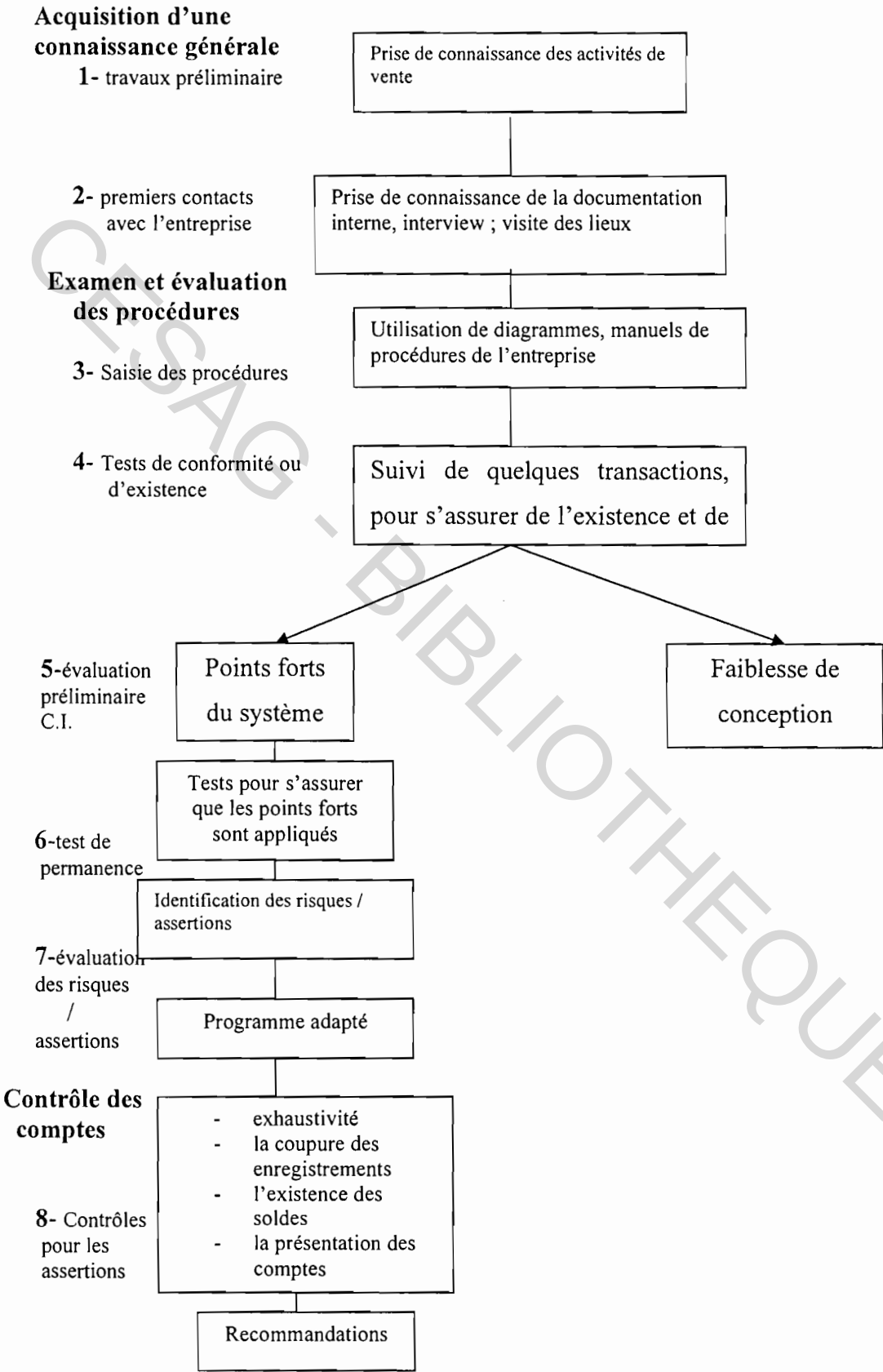
- évaluation ;
- existence ;
- coupure des enregistrements.

3.3 contrôle des comptes clients

A ce stade, nous avons déjà porté une évaluation sur un certain nombre d'assertions qui, présentent une importance particulière pour le cycle vente-clients. Cependant, le travail précédemment abattu nous aidera à faire des contrôles substantifs, dans le cadre de la révision des comptes clients. Cette dernière étape de notre étude, consistera à faire des contrôles sur les assertions qui relèvent par essence de la révision et non des contrôles de procédure, comme l'assertion relative à la présentation des comptes. Ils porteront notamment sur :

- ❖ l'exhaustivité des enregistrements ;
- ❖ la coupure des enregistrements ;
- ❖ l'existence des soldes ;
- ❖ l'évaluation des soldes ;
- ❖ la présentation des comptes.

La figure n°2 : modèle d'analyse.



Source : Adapté cours méthodologie de l'audit

4- Technique et outils de collecte de données

Nous avons utilisé différentes techniques et outils de collecte de données à savoir :

- l'interview ;
- les questionnaires de contrôle interne ;
- le diagramme de circulation ou le flow-chart ;
- le tableau de synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle ;
- l'analyse documentaire ;
- l'observation physique.

4.1. L'interview

Nous avons procédé à des interviews avec des cadres et agents de maîtrise de chaque direction. Cette interview nous a permis de comprendre le fonctionnement de l'entreprise et surtout le travail effectué par chaque agent. Nous avons compris par exemple que l'agent administratif considéré comme trésorier général de la structure est sous l'autorité du conseiller du DG. Ainsi, nous avons eu très peu d'informations chiffrées de la part du Directeur financier ; par conséquent, notre travail se limitera aux informations reçues.

Tableau n°4 : Agents interviewés

Personnels	Effectifs
1 La Direction du Patrimoine	
1/ Service administratif	3
• 1 juriste	1
• 1 documentariste	1
• 1 agent administratif	1
2/ Patrimoine administratif	2
• 1 agent technicien entretien	1
• 1 agent projet	1
3/ Patrimoine concédé	2
• 1 ingénieur immobilier	1
• 1 ingénieur économiste	1
2 La Direction Financière	2
• le Directeur financier	1
• le comptable	1
3 Total des personnes rencontrée	8

Nous pouvons préciser que notre interview a été organisée et centrée sur les objectifs que nous nous sommes assignés, c'est à dire, obtenir un certain nombre d'information.

4.2. Le questionnaire de contrôle interne

Cette technique, nous a permis d'évaluer le contrôle interne de l'entreprise. Les points forts et les points faibles sont les résultats obtenus de cette évaluation. Pour dire que, les points forts indiquent que l'entreprise dispose des mesures pour atteindre ces objectifs de contrôle interne et les points faibles concernent une ou plusieurs failles des procédures de l'entreprise.

4.3. Le diagramme de circulation

Nous avons représenté deux diagrammes de circulation. Celui de la salle des fêtes de Yopougon qui sera juste, une attention porté sur la gestion de la salle et celui de la gestion des immeubles qui consistera pour nous un travail essentiel de notre mémoire. Ce diagramme, nous a permis de comprendre le circuit des documents entre les différents fonctions du cycle vent-clients et centre de responsabilité.

4.4. Le tableau de synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle

Ce tableau fait suite à l'évaluation du contrôle interne. Il nous a servi pour l'identification des risques liés au contrôle pour les assertions.

Ce tableau a été tiré du CNCC (1992 : 129), (annexe 4). Son objectif est d'effectuer au niveau de chaque fonction du cycle ventes/clients, une évaluation du risque lié au contrôle pour les assertions. Il nous prépare à l'étape des contrôles des comptes clients.

4.5. L'analyse documentaire

En principe, nous avons besoin d'une analyse documentaire pour comprendre le fonctionnement de la structure. Nous avons donc consulté :

- le manuel de procédure et de reporting du secteur ;
- le manuel de procédure comptable (non encore validé par la direction générale mais disponible) ;
- le rapport d'activité de l'exercice 2003 ;
- les rapports de certains stagiaires ;
- le journal national du vendredi 17 Mai 2002 ; entretien entre le journal national et madame Jeanne-Chantal Bouedy (Directeur Général de la sogepe) ;
- le grand livre par compte tiré de la comptabilité ;
- les écritures tirées par comptes.
- la situation de recouvrement au 31-12-2004 par le service opérationnel (recouvrement).

4.6. L'observation physique

Nous avons utilisé cette technique à deux niveaux :

- observation du processus
- observation des loyers mis en location par la sogepe

4.6.1. Observation du processus

Elle nous a permis de comprendre le processus de vente expliqué par certains agents de la structure et surtout déceler les insuffisances ou les dysfonctionnement.

4.6.2. Observation des loyers mis en location par la sogepe

Nous nous sommes rendus dans les locaux de nos clients qui sont logés dans les immeubles. Ce passage, a permis d'apprécier la réalité des faits.

Conclusion

Il ressort de cette partie que, l'audit est un impératif pour toutes les entreprises qui dépensent souvent des sommes considérables dans d'autres activités, sans toujours contrôler et mesurer l'efficacité réelle de leurs investissements. La notion d'audit et de contrôle évoqué concerne plusieurs domaines :

- la sécurité du patrimoine ;
- la qualité de l'information ;
- l'application des instructions de la Direction ;
- l'amélioration des compétences.

Ce qui revient à :

- vérifier les documents comptables
- apprécier les comptes clients de l'entreprise
- agir en toute indépendance

L'auditeur doit s'assurer que tout se passe conformément aux règles et aux usages professionnels. Il doit observer, analyser et juger les faits. Après cette partie théorique, nous allons aborder la partie pratique du thème : « l'audit des comptes clients de la société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité ».

Deuxième partie :
Cadre pratique de l'audit des comptes clients

Introduction

Malgré la mise en œuvre de mesures de redressements et de restructuration financière qui a conduit dans le cadre du PAS à un appui financier important des bailleurs de fonds de 99 milliards de FCFA, la situation de l'ex EECI a continué à se détériorer.

Face à cette situation, l'Etat a décidé des changements dans un projet de complète libération de l'économie ivoirienne par le FMI et les bailleurs de fonds. La rationalisation du cadre juridique et institutionnel du secteur a débuté en 1990 par la privatisation de l'EECI dont l'exploitation a été confiée à la CIE.

En effet, le transfert au privé de l'exploitation, sous l'impulsion et le contrôle de l'Etat implique la mise en place d'un cadre organisationnel cohérent assurant un fonctionnement harmonieux des différentes structures intervenant dans le domaine de la production ; du transport ; et de la distribution. Ainsi, par décret n° 98.725 du 16 décembre 1998, l'Etat a restructuré le cadre institutionnel du secteur de l'électricité par :

- La liquidation de l'ex EECI
- La dissolution du FNEE ;
- La création de trois sociétés d'Etat dont :
 - ANARE : Autorité nationale de régulation du secteur de l'électricité

Elle est chargée d'arbitrer les désaccords entre l'Etat et les opérateurs du secteur et entre les opérateurs eux mêmes ; d'être le garant du respect des conventions, des règlements et des différentes concessions. Elle est l'arbitre du secteur, elle veille à l'application des contrats et défend les droits des consommateurs.

- La SOPIE : Société d'opération ivoirienne d'électricité

Elle est chargée de la gestion des mouvements d'énergie électrique, de la planification des projets en matière de production, de transport et de distribution, et de la maîtrise d'ouvrage

des travaux à l'Etat ivoirien en tant qu'autorité concédant. Elle se charge des travaux du réseau électrique.

➤ la SOGEPE : Société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité

Elle est chargée de gérer les actifs ; la propriété de l'Etat ainsi que les flux financiers du secteur. Dans ce nouveau cadre, la sogepe doit:

- assurer la gestion de l'intégrité du patrimoine public et privé de l'Etat dans le secteur de l'électricité ;
- veiller à l'équilibre financier global du secteur.

Dans cette deuxième partie, le chapitre premier sera consacré à une prise de connaissance générale de la sogepe et le chapitre deux, traitera de l'audit des comptes clients de la dite structure. Dans ce même chapitre, une partie sera réservée à des recommandations découlant des évaluations faites, pour assurer une gestion efficace de la structure.

Chapitre 1 : Présentation de la société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité (sogepe)

La société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité (sogepe), est une composante financière du secteur de l'électricité qui a été restructurée en Décembre 1998. Elle a pour objet d'assurer la gestion du patrimoine public et privé de l'Etat dans le secteur de l'électricité. Ainsi, elle prend toutes les dispositions nécessaires à la gestion comptable et financière des investissements de l'Etat dans le secteur, suivi de la dette puis la gestion des loyers résultant de la location ou la mise à la disposition du patrimoine public et privé de l'Etat dans le secteur. Ce chapitre, nous permettra de mieux appréhender la sogepe.

Section 1: Présentation de la société de gestion du patrimoine du secteur de l'électricité

Cette section va présenter la sogepe puis elle parlera des biens de concessions et des biens non concédés.

1.1 Présentation de la sogepe

La sogepe créée par décret n°98-727 du 16 décembre 1998 avec un capital de 2 milliards de FCFA, a pour mission d'assurer la gestion du patrimoine public et privé de l'Etat dans le secteur de l'électricité. Sous la tutelle du ministre des mines et de l'énergie représentant l'autorité concédant, elle prend toutes dispositions nécessaires à :

- la sauvegarde des actifs et des immobilisations de l'Etat en assurant le suivi de l'utilisation par le concessionnaire qui en dispose ;
- la gestion des loyers résultants de la location ou de la mise à la disposition du patrimoine public et privé de l'Etat dans le secteur ;
- la tenue des comptes consolidés et le contrôle de l'équilibre financier du secteur.

La sogepe est dotée d'importants moyens financiers et humains qui sont présentés de la manière suivante :

1.2 Moyens de la sogepe

La sogepe est dotée d'importants moyens financiers et humains qui sont :

1.2.1 Les loyers

Pour mener à bien ces missions, la sogepe constitue ces ressources à titre principal par les loyers résultant de la location du patrimoine immobilier de l'Etat non affecté à la concession. Nous avons :

- La location des locaux des immeubles ;
- La location de la salle des fêtes de Yopougon.

1.2.2 Les redevances du secteur

Dans le cadre de la convention de concession Etat – CIE, la redevance du secteur doit être versée à l'autorité concédant. Cette redevance est reversée à la sogepe

1.3 Moyens humains

La sogepe a un effectif de 38 personnes au 31 décembre 2004 réparties de la manière suivant :

Tableau n°5 : Nombre d'employés à la sogepe

Catégories professionnelles	Effectifs
Cadres	08
Agents	15
Employés	15
Total	38

Le Directeur Général est nommé par décret présidentiel.

1.4 Les activités de la sogepe

Les activités de la sogepe sont réparties à deux niveaux : le niveau financier et le niveau du patrimoine.

1.4.1 Au niveau financier

C'est à ce niveau que s'effectue :

- la gestion des flux financiers du secteur ;
- la recherche de l'équilibre financier ;
- la recherche de financement pour les travaux d'investissements ;
- enfin la gestion de la dette du secteur.

1.4.2 Au niveau du patrimoine

A ce niveau, la sogepe intervient dans :

- la visite et contrôle technique du patrimoine concédé ;
- l'expertise des biens immobiliers : élaboration et reconstitution des données techniques, assurance ;
- la gestion des actifs : mise en place d'une base de données des immobilisations ;
- la visite et reconnaissance du patrimoine non concédé : contrôle et réception des travaux ordonnés par la sogepe ;
- gestion des contrats de gaz et de production indépendante d'électricité : suivi et maîtrise des consommations de gaz naturel et de la production d'énergie électrique.

1.5. Les biens de concession et les biens non concédés

La sogepe prépare de façon régulière des projections financières pour appréhender la situation financière du secteur à court, moyen et long terme. La priorité de la sogepe est de trouver les voies et moyens pour le rétablissement de l'équilibre financier du secteur. Ainsi, le défi que veut relever la direction générale de la sogepe est de permettre au secteur d'avoir

des ressources, des investissements pour pouvoir améliorer l'outil d'exploitation du secteur, avoir suffisamment d'énergie pour être le poumon de l'interconnexion en Afrique de l'ouest. Mais avant, il faut gérer les ressources misent à la disposition de la sogepe. Cependant, nous avons les biens non concédés ou patrimoine immobilier et les biens de concession. A présent, il est important de faire la différence entre ces deux biens.

❖ Les biens de concession

Ce sont des biens mis à la disposition du concessionnaire la CIE, dans le cadre de la convention signée entre les deux parties, la CIE et l'Etat de Côte d'Ivoire. L'Etat de Côte d'Ivoire, au titre de l'activité de production, de transport et de distribution de l'énergie met à la disposition de la CIE :

- des terrains constitués par les emprises et implantations du domaine public de l'Etat ;
- les équipements et ouvrages d'utilité publique constitués par l'ensemble des installations et des moyens de transports de l'énergie électrique, exploités dans le domaine de haute tension, de très haute tension ;
- les branchements jusqu'aux bornes d'entrée du système de comptage.

Cependant, ces biens de concession gérés par la CIE, ne rentrent pas dans le cadre de notre étude. Dès lors, nous pouvons décrire le patrimoine non concédé, géré par la sogepe.

❖ Les biens non concédé ou patrimoine immobilier

Ce sont des biens mobiliers et immobiliers qui, ne faisant pas partie intégrante de la concession, sont cédés à la sogepe en vue d'assurer la mission qui lui est confiée.

Nous avons constaté des immeubles à usage de bureaux et services composés de deux niveaux de sous-sol, un niveau de rez-de-chaussée. Un niveau entresol en mezzanine, étage courant, superstructures techniques en terrasse. Il s'agit notamment :

- immeuble république ;
- immeuble Equip ;
- immeuble verdier ou Tour EECI ;
- base EECI de Yopougon ;
- Immeuble Verdier ou Tour EECI

Dans cet immeuble, nous avons les locaux de la sogepe, ainsi que d'autres structures parmi lesquelles, nous avons les deux autres sociétés d'Etats à savoir la SOPIE et l'ANARE.

- Base EECI de Yopougon ou la salle des fêtes de Yopougon

Ces locaux situés à la base de l'ex-EECI, dans un quartier d'Abidjan (Yopougon), sont composés d'une grande salle d'une capacité d'environ 300 places et d'une petite salle d'honneur, toutes équipées et climatisées. La location s'inscrit dans le cadre des fêtes, mariages, des réunions etc.

Section 2: Organisation et fonctionnement de la sogepe

Pour mener à bien ses activités, la sogepe dispose de plusieurs services travaillant en étroite collaboration. Dans cette section, nous mettrons en exergue l'organisation de la sogepe puis son fonctionnement.

2.1.Organisation de la sogepe

La sogepe est dirigée par un Directeur Général. La direction générale comprend :

- un Directeur Général ;
- un Conseiller du Directeur Général ;
- un Directeur du Patrimoine ;
- un Directeur Financier.

2.1.1 Le conseiller du directeur général

Bien que le secrétariat administratif soit directement rattaché à la direction générale, pratiquement tous les agents sont sous la supervision du conseiller du DG excepté le conseiller juridique. Le secrétariat Administratif regroupe :

- le service de la gestion du personnel composé d'un agent Administratif et d'un assistant ;
- le service médecine du travail composé d'un médecin vacataire, d'une infirmière d'Etat et d'une aide soignante ;
- d'une bibliothèque technique composée d'une documentaliste et d'une aide archiviste ;
- un standard tenu par une standardiste.

2.1.2 La direction du patrimoine

Ce service est géré par le DP qui se fait aider dans sa tâche par les agents techniques qualifiés à savoir :

- un cadre économiste ;
- un ingénieur immobilier ;
- un technicien supérieur ;
- un technicien supérieur entretien ;
- un agent administratif.

2.1.3 Le secrétariat administratif

Il est chargé :

- d'assurer le service gestion du personnel :

Il s'agit notamment :

- de la paie : salariés de la sogepe ; des agents contractuels de la DE ;
 - de la gestion du personnel ; des ressources humaines ;
 - de la gestion de la trésorerie.
- d'assurer le service médecine

Il s'agit notamment :

- de consultation d'agents ;
 - de consultation d'enfants ;
 - de consultation des conjoints ;
 - de consultation de stagiaire ;
- une bibliothèque technique

Cette bibliothèque enregistre :

- les abonnements de lecteurs externes constitués d'étudiants de grandes écoles et de professeurs ;
- de lecteurs internes constitués d'agents du secteur de l'électricité.

Elle est chargée :

- d'acquérir de nouveaux ouvrages en fonction des domaines d'intérêt déjà existant ;
- de collecter les ressources venant des abonnements ;
- du standard.

Le standard est chargé de gérer les appels avant de les envoyer dans les différents bureaux.

2.1.4 La direction financière

La direction financière est dirigée par un directeur financier qui a sous sa responsabilité le service de la comptabilité et travaille avec quelques agents de la direction du patrimoine et du secrétariat administratif tel que :

- les agents administratifs ;
- l'agent du service de gestion du personnel.

3. Fonctionnement de la sogepe

Elle fonctionne de la façon suivante :

3.1 Le Président du conseil d'administration : PCA

Il est chargé :

- d'établir la politique générale de la société et ses règles de fonctionnement ;
- de déterminer le budget annuel et d'en vérifier périodiquement la bonne exécution ;
- d'approuver les comptes ;
- de fixer le cadre organique de la société et les principes de détermination de la grille des salaires.

3.2 Le Directeur Général

Il est chargé d'assurer :

- la gestion courante de la société ;
- la représentation de la société dans ses rapports avec les tiers ;
- la cohésion de l'ensemble des activités des différents services de la société.

3.3 Le conseiller du Directeur Général

Il est chargé :

- de la gestion des ressources humaines ;
- de coordonner les relations avec les organisations internationales.

3.4 La Direction du Patrimoine

Elle est chargée :

- de gérer l'ensemble des biens du patrimoine de l'ex EECI à savoir :
 - les loyers ;
 - les immeubles ;
 - les barrages.
- de veiller à l'entretien de ses biens qui constituent les ressources de la sogepe.

3.4.1 Un cadre économiste

Il est chargé :

- des études économiques ;
- de la gestion des contrats avec les différents partenaires.

3.4.2 Un ingénieur économiste

Il est chargé d'assister le directeur du patrimoine.

3.4.3 Un technicien Supérieur

Il est chargé d'apporter une expertise pour la gestion du patrimoine concédé.

3.4.4 Un technicien Supérieur Entretien

Il est chargé :

- d'apporter l'expertise dans les travaux d'entretien ;
- de rénover le patrimoine immobilier et administratif.

3.4.5 Un agent administratif / Agent projet

Il est chargé :

- des dossiers du groupe projet énergie (GPE) avec la banque mondiale
- de la gestion de la facturation ;
- du recouvrement.

Pour la gestion de la facturation, l'agent projet est chargé de la facturation des loyers et des charges locatives. Ces coûts sont composés du loyer hors charges ou loyer principal et des charges locatives.

- Charges locatives

Ces charges sont fixées à 15% du loyer principal et couvrent les éléments suivants :

- Entretien
 - Gardiennage (aux portes de l'immeuble)
 - Contrôle (réglementaire sécurité des équipements incendie)
 - Voirie (enlèvement des ordures)
-
- Loyer hors charges ou loyer principal

Ces coûts sont hors consommation d'eau, électricité, téléphone.

Nous notons que la charge locative est imputée au loyer principal qui représente le montant exact que le locataire doit reverser à la sogepe.

- Surfaces

A défaut de surface/prix préétabli, nous avons constaté que le m² est facturé environ entre 6000 à 12000 francs CFA.

- Code général des impôts

Le code général des impôts ivoirien, fixe le taux de la contribution foncière des propriétés bâties à 15% de la valeur locative.

Price water house coopers bâties (code général des impôts) (455 ; 42) « le Taux de la contribution foncière des propriétés bâties est fixé à 15% de la valeur locative ».

3.5 La direction financière

La direction financière est dirigée par un directeur financier.

Il est chargé :

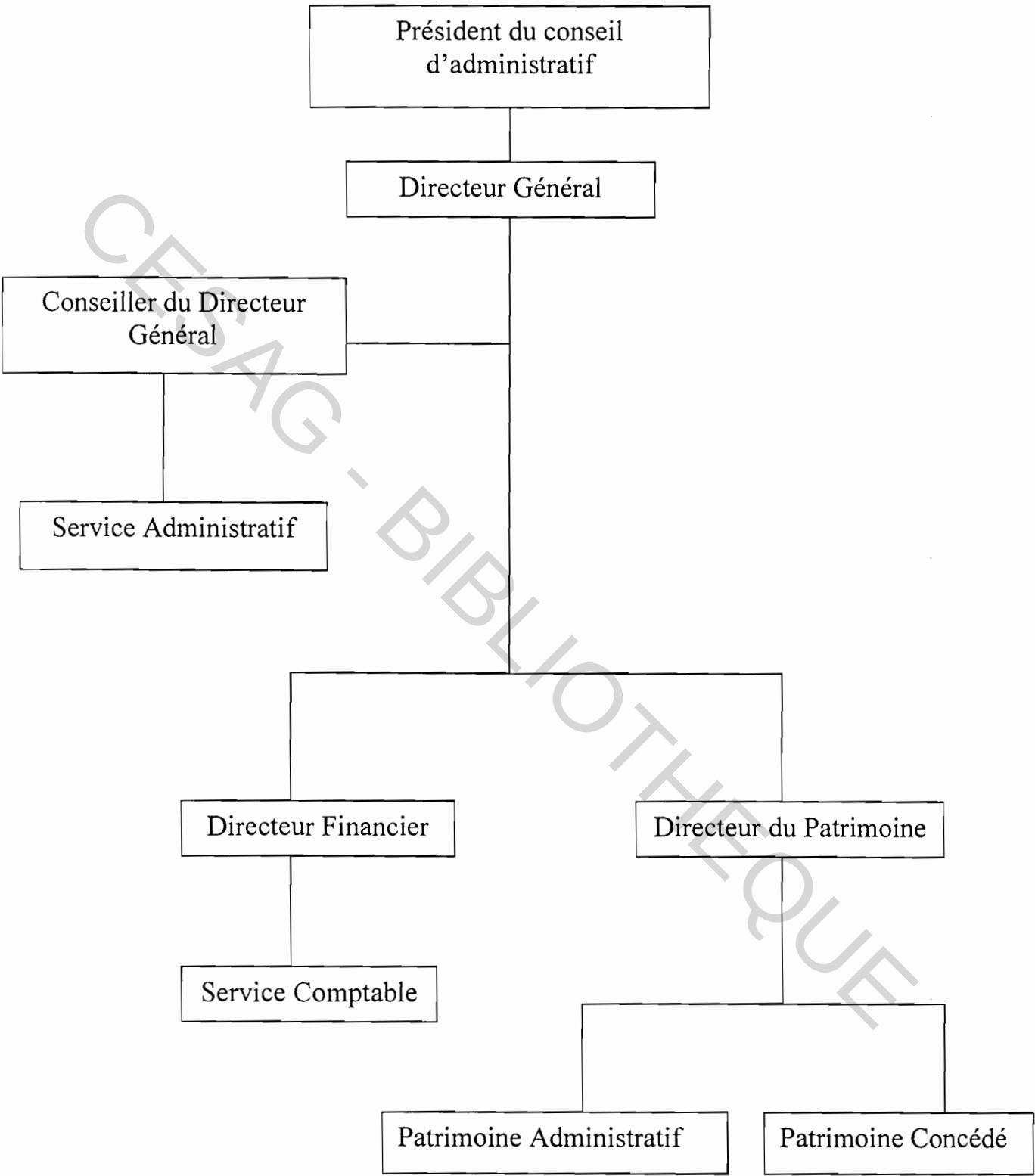
- de l'élaboration et du suivi de l'exécution du budget
- d'effectuer les analyses financières et de suivre les flux financiers du secteur ;
- d'établir et d'analyser le compte d'exploitation prévisionnelle ;
- de rechercher des financements auprès des bailleurs de fonds publics que privés ;
- construire un modèle financier du secteur ;
- comptabilité et trésorerie

3.5.1 Le service de la comptabilité

Il est chargé :

- de tenir la comptabilité des flux liés directement à l'activité et des opérations diverses ;
- d'élaborer les états de rapprochement bancaire ;
- d'analyser les comptes

Figure n°3 : Organigramme de la sogepe



Source : Nous même

Conclusion

Ce chapitre, a permis de comprendre que la SOGEPE est une structure jeune, ambitieuse avec une équipe compétente et disponible qui fonctionne malgré les difficultés du moment.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Audit des comptes clients

Le patrimoine non concédé, représente les biens que la sogepe a acheté à partir de son budget de fonctionnement en vue d'assurer la mission qui lui est confiée. Nous pouvons citer l'immeuble EECI, les locaux commerciaux, les aménagements et réfections portant sur les bâtiments que la sogepe gère, les achats de matériels informatiques, le matériel de bureau le mobilier et matériel de transport.

Ce patrimoine fait l'objet d'un contrat de location. Lorsqu'une personne désire être preneur d'un local, elle doit manifester ce désir par une demande manuscrite à la structure locale. Selon, l'accord conclu par ces deux parties, le demandeur devient client et la sogepe fournisseur. A parti de cet instant, la sogepe commence à émettre des factures à ses clients afin qu'ils s'acquittent de leurs engagements, entres autres le règlements des loyers. Dans ces conditions, les dirigeants sont amenés à s'interroger sur la maîtrise du fonctionnement de l'organisation de la structure, et sur les comptes des clients.

Pour ce faire, nous avons besoin dans le cadre de notre étude, de faire un audit opérationnel qui permettra de repérer et de désamorcer certaines difficultés au sein de la structure.

Ce chapitre s'organisera autour de trois sections. D'abord, dans la première section, nous allons décrire les procédures opérationnelles de l'obtention des locaux dans l'immeuble EECI. Ensuite, la deuxième section, portera sur l'évaluation du contrôle interne. Enfin, nous allons faire le contrôle des comptes et donner les recommandations en fonction bien évidemment des résultats obtenus dans la phase précédente.

Section 1 : Description des procédures opérationnelles

Pour une meilleure appréhension de la mission, il est nécessaire de faire un parcours des centres de documentation de la place et de lire les manuels théoriques et pratiques dans le but de comprendre chaque service, chaque fonction de l'entreprise qui pourrait utiliser des procédures qui lui sont spécifiques.

Dans cette section, nous allons décrire les procédures régissant la gestion des activités du cycle ventes/clients.

1.1. Procédures opérationnelles du cycle ventes/clients.

Elles couvrent d'une part, les fonctions situées en amont de la vente c'est-à-dire de la budgétisation jusqu'à la facturation et d'autre part, les fonctions situées en aval c'est-à-dire le suivi des comptes de clients, le recouvrement et l'encaissement des créances.

Dans notre cas, nous allons décrire quelques procédures opérationnelles du cycle ventes/clients mais la mention sera mise sur le diagramme du flow-chart (annexe 1).

1.2. Les procédures de réception, d'acceptation, de traitement et de livraison du local

Les différentes étapes de cette procédure sont les suivantes :

- a) Les commandes des clients arrivent, soit, par téléphone ; par fax ou physiquement. Lors de cette commande, le client exprime ses besoins : surface demandée ; durée du bail etc. puis, l'agent projet chargé de la gestion des immeubles vérifie la disponibilité du local demandé par le client.
- b) une fois la commande acceptée, l'agent projet valide la demande manuscrite par un tampon et sa signature. Ensuite, il transmet la demande au directeur du patrimoine (DP) pour une prise de connaissance.
- c) Le DP convoque l'agent projet et le client pour un accord commun sur le montant du local et le contenu du contrat.
- d) Une fois le montant fixé, le contrat de bail déjà existant (standard), est formalisé par le conseiller juridique.
- e) Le contrat de bail (CB) est acheminé chez le DP qui convoque une fois de plus le client pour finaliser ce contrat c'est-à-dire le lire, accepté le contenu, puis apposé deux signatures, celle du client et du DP.
- f) Le CB est fait en deux exemplaires : une copie reste dans l'entreprise, une autre chez le client.

1.3. Les procédures de facturation, de contrôle des factures et de comptabilisation.

La fonction facturation reprend les opérations d'établissement et de transmission des factures aux clients. Les factures sont émises après signature du contrat de bail.

a) Les fonctions sont établies par l'agent projet. Un modèle standard de la facture est déjà dans l'ordinateur sur Excel qu'il actualise :

- le numéro et la date de la facture suivant l'ordre chronologique ;
- les références du client ;
- le montant du loyer.

b) Les factures sont établies en trois exemplaires, validées après contrôle par le directeur financier. Une copie est envoyée à la comptabilité pour enregistrement, puis une autre expédiée au client soit par courrier ou par le coursier maison. Une copie reste avec l'agent projet.

c) Les factures arrivent à la comptabilité, vérifiées par le comptable qui s'assure de la présence d'une date, d'un numéro, des références clients et du montant exact de la facture en conformité avec le contrat de bail.

d) Ensuite, elles sont enregistrées par le comptable puis annulées par l'attribution de numéros pour éviter les doubles enregistrements et de faciliter les classements des factures

1.4. Les procédures d'encaissement et de comptabilisation des règlements

Les règlements des clients se font généralement au comptant lorsque les montants des loyers ne sont pas très élevés et par chèque lorsqu'il s'agit de nos gros clients.

Nous avons donc deux cas de figure :

Pour les règlements par chèque :

En ce qui concerne les règlements au comptant, la procédure suivante est observée :

- a) Les chèques parviennent à la sogepe par le courrier ou par le client lui-même ;
- b) Les chèques sont reçus par le secrétariat de la Direction Financière. La secrétaire enregistre et transmet les chèques au service commercial (Agent Projet) ;
- c) le service commercial (Agent projet), enregistre les chèques et les transmet à son tour au service administratif (trésorier) avec délivrance de deux reçus (VB et VR) ;

- d) Avec présentation des deux reçus, le secrétariat administratif (trésorier), prépare un bordereau de remise à l'encaissement (chèque), le fait signé par le DF ou le DP à l'absence du DF ;
- e) Le bordereau est déposé à la banque par le chauffeur.
- f) Le VR et la remise de chèque sont transmis à la comptabilité pour enregistrement.

Pour le règlements au comptant

Concernant les règlements au comptant, la procédure suivante est constatée :

- a) Le client arrive au service commercial (Agent Projet), pour obtenir les deux reçus (VB et VR) puis, il se présente au service administratif (trésorier) avec les deux reçus ;
- b) L'argent est remis au service administratif après présentation des deux reçus d'où le VB reste avec le client ;
- c) L'argent reste d'abord dans le coffre fort au service administratif, pendant quelques jours si possible puis il (trésorier) prépare le bordereau de remise à l'encaissement pour le dépôt en banque par le chauffeur coursier. Cependant, le code d'accès est détenu par une seule personne le trésorier.
- d) Le volet rose (VR) et l'entrée de fond sont acheminés à la comptabilité pour enregistrement.

Section 2 : Evaluation du dispositif du contrôle interne

Dans cette section, nous allons analyser les procédures décrites précédemment pour dégager les points forts, déceler les points faibles du système. Tout ceci, nous permettra de porter une appréciation sur les procédures.

2.1.Evaluation préliminaire des procédures

Cette appréciation est la première évaluation du contrôle interne ou évaluation préliminaire. Elle porte sur la conception de l'organisation en place.

Pour cette évaluation préliminaire, différentes méthodes sont utilisées à savoir :

- le flow-chart ;
- les Questionnaires de contrôle interne (QCI) ;
- les tests, pour nous assurer de l'existence et de la compréhension du système.

2.1.1. Les questionnaires de contrôle interne

Nous avons utilisé plusieurs sortes de questionnaires, par fonction du cycle ventes/clients. Ces questionnaires ont permis d'avoir des réponses oui, qui constituent pour nous des points forts et des réponses non, des points faibles du système.

2.1.2 Tests de conformités sur les contrats de bail

Nous avons sélectionné 2 lots de contrats, un lot comportant 10 contrats et l'autre lot 15 contrats. Nous avons pris au hasard, 4 contrats de bail dans le premier lot et 5 dans le second. Ce qui fait au total 9 contrats sur 25.

Notre test à consister à savoir si le contrat de bail comporte les éléments suivants :

- Signature du directeur du patrimoine et le client ;
- Le signe du conseiller juridique.

Et :

- oui, l'élément que nous cherchons à vérifier existe ;
- non, l'élément que nous cherchons n'existe pas.

Tableau n°6 : Tests de conformité sur les contrats de bail

Eléments	Signatures		Conseiller juridique
	Directeur du patrimoine	Client	
Contrats de bail			
1	oui	oui	oui
2	oui	non	oui
3	oui	oui	oui
4	oui	oui	oui
5	oui	oui	oui
6	oui	oui	oui
7	oui	oui	oui
8	oui	oui	oui
9	oui	oui	oui

Après exploitation de ce test, nous pouvons dire que sur les 9 contrats pris au hasard, 9 contrats effectivement ont été signés par le directeur du patrimoine et le conseiller juridique, c'est seulement sur le contrat 2 que nous avons constaté une anomalie. Ce contrat comporte la signature du directeur du patrimoine et non la signature du client.

2.1.3. Test de conformité sur les procédures de paiements des clients

Notre test a consisté à choisir au hasard quatre factures payées trimestriellement au cours de l'année 2004 par différents clients dont nous avons vérifié quelques éléments rentrant dans le processus décrit par les agents de la sogepe

Nous avons cherché à vérifier l'existence de numéro de facture et du montant (comparativement au contrat de bail); le mode de paiement pour contrôler ensuite l'existence de document d'entrée de fonds ou de remise de chèque selon que le paiement soit en espèce ou en chèque; enfin, nous avons vérifié l'enregistrement comptable des opérations.

Tableau n°7 : Test de conformité sur les procédures de paiements des clients

Eléments Factures	Numéros	Montants / Contrats de bail	Mode de paiement		RF	RC	Enregistrement comptable
			Chèque	caisse			
1	oui	oui	oui		oui	oui	oui
2	Oui	oui	oui		oui	oui	oui
3	Oui	oui	oui		oui	oui	oui
4	oui	oui	oui		oui	oui	oui

RF : rentrée de fond

RC : remise de chèque

Toutes les factures comportent des numéros de factures. Les remises de chèques sont établies après dépôt du chèque en banque. Les photocopies du chèque et la remise de chèque sont envoyées à la comptabilité pour enregistrement.

2.1.4. Test de conformité sur la location de la salle des fêtes de Yopougon

Nous voulons préciser que, sur la gestion de la salle des fêtes de Yopougon, nous avons juste fait un test de conformité pour nous assurer que la salle fait l'objet d'une attention particulière de bonne gestion.

Nous avons pris au hasard 5 clients récents qui ont pris la salle pour mariage, puis nous avons vérifié si ces clients ont, une demande manuscrite, signée (approuvée) par le directeur du patrimoine, réglé avant la manifestation et présente un reçu de paiement. Nous avons le signe :

λ : existence de l'éléments ;

γ : inexistence de l'élément,

Tableau n°8: Test de conformité sur la gestion de la salle des fêtes de Yopougon

Eléments Clients	DL	Signature DP	MLS	RP	PAM
1	λ	λ	λ	λ	λ
2	λ	λ	λ	λ	λ
3	λ	λ	λ	λ	λ
4	λ	λ	λ	λ	λ
5	λ	λ	λ	λ	λ
6	λ	λ	λ	λ	λ

DL : demande de location, DP : directeur patrimoine, PAM : payer avant la manifestation,
MLS : montant location salle,
RP : reçu de paiement

Toutes les demandes de clients sont signées par le DP, les montants de la location de la salle sont mentionnés sur les demandes (ces montants sont conformes au mémo interne 22 / 04) et la salle est effectivement payée avant la manifestation. Des reçus sont établis lors du paiement du client.

2.2. Contrôle du fonctionnement des procédures

Cette partie de notre travail, fait suite à l'évaluation préliminaire. Elle définit les contrôles suivants :

- contrôles de permanence : qui vérifie l'application des points forts.
- contrôles révélateurs : qui matérialise les points faibles.

2.2.1. Les points de contrôles

Nous avons déterminé les points forts et les points faibles selon l'évaluation préliminaire précédente. Nous allons regrouper les différents points de contrôles dans un tableau.

2.2.2. Les points faibles & les ponts forts

Nous avons mentionné ces différents points dans un tableau ci-dessous :

Tableau N°9 : Synthèse de l'évaluation des points de contrôle : Forces et Faiblesses

Dossier	Appréciation du contrôle interne		Réf :
Exercice	Vente - clients		Date :
Listes des contrôles possibles			
Fonctions		Analyse des points de contrôles	
		PF	Pf
1.	existence d'un contrat de location en bonne et due forme signé par les deux parties	x	
2.	il s'assure que le locataire est bien installé et satisfait du local	x	
3.	le client est accepté dans le strict respect de sa solvabilité	x	
4.	les factures sont numérotées de façon chronologique	x	
5.	existence de rapprochement entre les factures et les contrats signés par les deux parties	x	
6.	un numéro est attribué à chaque facture enregistrée pour éviter les doubles enregistrements	x	
7.	les factures enregistrées sont bien classées		
8.	existence d'une concordance entre le total des comptes individuels de clients et solde du compte collectif client	x	
9.	la fonction tenue des comptes clients et encaissement sont séparées	x	
10.	inexistence d'une demande de location disponible, à remplir par les clients	x	x
11.	absence de manuel de procédure formalisée par la sogepe		x
12.	existence du manuel de procédure comptable mais non validé par la direction Générale donc non appliqué		x
13.	inexistence d'un registre à la salle des fêtes de yopougon		x
14.	la non séparation du service facturation et celui de l'expédition		
15.	rapprochement entre les montants des services comptables et celui chargé du recouvrement		x
16.	rapprochement paiement reçus et les factures émises		x
			x

PF : points forts

Pf : points faibles

Tableau n°10 : Analyse des faiblesses

Faiblesses	Risques
1-Absence de manuel procédures formalisées	- risque d'incohérence, de lenteur et d'inefficacité. - risque de non-définition claire des tâches et du personnel. - des difficultés pour réaliser l'exécution et le contrôle des tâches - risque d'une mauvaise utilisation des ressources - risque de cumul des tâches et fonction
2 - Inexistence de service d'audit interne	- Inefficacité du dispositif de contrôle interne - difficultés à assurer un suivi de l'évaluation et pilotage performant - risque de fiabilité, de sincérité et de crédibilité des documents présentés par la sogepe - risque de mauvaise utilisation des ressources en l'absence d'un contrôle adéquat. - inexistence de mécanisme d'identification des risques clients
3 - Absence de registre à la salle des fêtes de Yopougon	- Impossibilité de procéder au rapprochement de la salle des fêtes attribuées aux demandes de location adressée par le client. - risque d'organiser des manifestations fictives
4 - Retard dans la transmission des pièces (factures ou règlements) à la comptabilité pour enregistrement	- Ces retards peuvent altérer fortement à un moment donné le solde des comptes de clients tenus par les services comptables - peuvent entraîner en fin de période, des omissions de comptabilisation de factures de ventes relatives à l'exercice qui doit être clôturé. - mauvaise séparation des exercices - difficultés de contrôle des soldes des comptes, - stockage des informations indispensables par le service de recouvrement évitant un correct suivi comptable des opérations - impossibilité absolue de réclamer des factures en cas de retard de transmission.
5 - Absence de rapprochement des factures comptabilisées avec les états récapitulatifs de ventes par le service facturation et recouvrement	
6- Absence de demande de location formalisée à remplir par le client	- lenteurs dans le processus d'attribution de la salle ou du local - difficultés pour les clients illettrés

2.3. Tests de permanence

Ce test ne concerne que les points forts. Il nous a permis de vérifier que ces points sont réellement appliqués et cela d'une façon constante.

2.3.1 Tests de permanence sur les points forts existents

Il est important pour nous, de nous assurer que le système décrit dans le cadre du contrat de bail existe et fonctionne correctement. Pour ce faire, nous allons procéder à un test de permanence sur les points forts pour apprécier la réalité. Nous avons choisi un échantillon de quatre clients locataires parmi les clients de l'immeuble verdier, et cela pour nous assurer de :

- A= Existence de CB pour tout client locataire ;
- B= Existence de factures pré numérotées pour tout locataire ;
- C= Existence remise de cheque pour tout paiement par cheque ;
- D= Existence de paiement par anticipation
- E= Existence de locataire dans les immeubles.

λ : l'élément que nous cherchons à vérifier existe ;

γ : l'élément que nous cherchons à vérifier n'existe pas ;

Tableau n°11: Test de permanence sur les points forts existents

Eléments Clients	A	B	C	D	E
1	λ	λ	λ	λ	λ
2	λ	λ	λ	γ	λ
3	λ	λ	λ	γ	λ
4	λ	λ	λ	λ	λ

Source : nous-même

A l'issue de notre test de permanence, Tous les clients ont un contrat de bail; les factures sont signées par le directeur financier ; tous les règlements par chèque font l'objet d'une remise de chèque lors du dépôt en banque ; les locaux sont effectivement occupés par les clients.

Notamment, deux de nos clients ne font pas l'objet de paiement par anticipation ; ils ont plutôt un retard de paiement d'au moins un an.

2.4. Evaluation du risque lié au contrôle pour les assertions

A la suite, des tests effectués au niveau de la procédure, confirment les points forts théoriques. Nous allons identifier les risques liés au contrôle pour les assertions, qui permettent d'ouvrir une brèche sur le contrôle des comptes.

Cependant, nous allons mentionner tous ces résultats dans un tableau qui nous permettra d'affecter un niveau de risque aux objectifs de chaque domaine.

Tableau n°12 : Synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle

Dossier :				Ref :
Exercice :	Synthèse d'évaluation du risque lié au contrôle			Date :
Objectif : Effectuer, au niveau de chaque fonction du cycle ventes/client, une évaluation du risque lié au contrôle pour les assertions.				
Modalités d'évaluation : Risque faible (F), Risque moyen (M), Risque élever (E)				
Assertions Domaine (cycle)	Exhaustivité	Evaluation	Existence	Coupure des enregistrements
I. Réception, traitement des commandes. 1. les commandes acceptées correspondent à des clients solvables.	M	M	M	-
II. Facturation, contrôles des factures de vente 2. les factures sont numérotées de façon chronologique.	F	F	F	-
3. le calcul arithmétique sur les factures est bien appliqué	F	F	F	-
4. l'enregistrement des factures à la comptabilité de façon chronologique.	F	F	F	M
5. les factures réglées sont enregistrées, bien classées et annulées.				
III. Suivi des comptes de ventes 6. les comptes sont correctement suivis et analysés	F	M	F	M
	F	M	M	-

CNCC: Appréciation du ci page 129 annexe 4

Conclusion sur le risque lié au contrôle

Risque lié à la conception des systèmes : Faible Moyen Elevé

Incidences sur le programme de contrôle du fonctionnement :

Procéder à des vérifications de fonctionnement selon le cycle vente/client

Incidences sur le programme de contrôle des comptes :

Procéder à des vérifications sur :

- L'exhaustivité des enregistrements ;
- L'évaluation des soldes ;
- La coupure des enregistrements
- L'existence des soldes.

Notre analyse, faite sur les faiblesses de conception, les tests sur les points forts puis la détermination des risques liés au contrôle interne, vont nous permettre d'établir notre programme de contrôle des comptes clients adapté.

Section 3 : Contrôle des comptes du cycle ventes et les recommandations

3.1. Contrôle des comptes clients

A ce niveau de notre travail, nous allons porter une évaluation sur un certain nombre d'assertion. Ces contrôles pourront porter notamment sur :

- l'exhaustivité des enregistrements ;
- la coupure des enregistrements ;
- l'existence des soldes ;
- l'évaluation des soldes ;
- la présentation des comptes.

3.1.1 L'exhaustivité des enregistrements

Afin de valider l'exhaustivité des produits enregistrés, nous avons procédé, à tirer au hasard 3 factures récentes (période 2003) et nous avons vérifié :

- ❖ l'ordre chronologique d'enregistrement ;
- ❖ l'annulation effective des factures après enregistrement ;
- ❖ l'appréciation sur les libellés.

a) L'ordre chronologique d'enregistrement

L'ordre chronologique n'est pas toujours respecté car nous avons constaté des enregistrements de règlement de 2ème trimestre avant celui du 1er trimestre.

b) L'annulation effective des factures après enregistrement

Après enregistrement de factures, un numéro est attribué à chaque facture enregistrée pour éviter les doubles enregistrements.

c) Appréciation sur les libellés

Difficulté de comprendre certains enregistrements car les libellés ne sont pas toujours bien formulés.

3.1.2 La coupure des enregistrements

Nous avons sélectionné deux clients pour nous assurer qu'ils ont bien donné lieu à une facturation.

3.1.3 Existence des soldes

Notre travail à consister ici à faire des pointages tout simplement. Nous nous sommes assurés que le journal des comptes clients et la balance des comptes reflètent l'exactitude de ces reports. Le service comptabilité, nous a tiré le journal des comptes d'un client pris parmi les factures sélectionnées précédemment. Cet examen montre bien que les montants figurant dans le compte individuel reflète les montants du grand livre.

3.1.4 Evaluation des soldes

A défaut d'une balance âgée, notre travail à consister à faire des pointages ou rapprochement entre les données de la comptabilité et celles du service opérationnel (agent projet chargé de la facturation et du recouvrement). Notre période est 2004, sans oublier les soldes antérieurs de 2003. Après les rapprochements des différents comptes, comptabilité/service facturation recouvrement, (tableau n° 14), nous avons constaté des écarts (tableau n), entre les différents montants. Nous constatons donc que :

- les résultats obtenus des deux services sont différents d'où existence d'écart ;
- pour le service recouvrement, le client A, a apuré toutes ses dettes ainsi que le client B pourtant le service comptabilité n'a enregistré aucune facture qui le prouve.
- il existe un écart de 18 457 450 entre les deux services.

Tableau n°13 : Situation de recouvrement de l'agent chargé de la facturation et du recouvrement.

Eléments Clients	Solde antérieur (31-12-03)	Total créances 2004	Règlement 2004	Solde au 31-12-04
A	0	330 752 160	330 752 160	0
B	0	136 636 560	136 636 560	0
C	157 861 750	203 691 550	11 457 450	192 234 100

Tableau n°14 : Rapprochement des comptes comptabilité et service opérationnel

Service Clients	comptabilité				Service opérationnel (recouvrement)			
	Solde antérieur	Total Créance	Règlemen t	Solde au 31	Solde antérieur	Total Créance	Règlemen t	Solde au 31
A	110 472 230	330 752 160	388 714 321	52 510 070	0	330 752 160	330 752 160	0
B	119 263 541	10 477420	121 874 879	99 866 082	0	136 636 560	136 636 560	0
C	183 319 200	45 829 800	18 457 450	210 691550	157 861 750	203 691 550	11 457 450	192 234 100
Total	413 054 971	387 059 380	529 046 650	363 067 702	157 861 750	671 080 270	478 846 170	192 234 100

Tableau n°15 : Calculs des Ecarts entre comptabilité et le service opérationnel

Soldes au 31/12/2004			
Clients	Recouvrement	Comptabilité	Ecarts
A	0	52 510 070	52 510 070
B	0	99 866 082	99 866 082
C	192 234 100	210 691 550	18 457 450

3.1.5 Présentation de comptes

Conformement au référentiel comptable commun dénommé SYSCOA, la comptabilité présente des états financiers grâce au logiciel SAARI 500 adapté et utilisé à chaque exercice.

Nous pouvons faire des observations suivantes :

- Retard de transmission de factures du service administratif au service comptabilité, conséquence problème sur l'ordre chronologique d'enregistrement ; possibilité d'omission de factures ;
- Absence de rapprochement entre les données de la comptabilité et celles du service commercial, conséquence les données du rapprochement sont différentes ;
- Problème de formulation des libellés,

- problème de compréhension de certaines factures.

C'est ainsi que des factures ont été omises au cours de l'enregistrement.

3.2 Recommandations

Après le contrôle des comptes clients, nous allons adresser des recommandations pour remédier aux insuffisances que nous avons pu identifier. Nos recommandations porteront sur l'organisation de sogepe et, sur les cycles ventes clients.

Nous envisageons que soient prises en comptes, les recommandations suivantes :

A. Sur le plan de l'organisation de la sogepe

La Direction Générale

- ❖ Elle doit se doter dans un bref délai, d'un manuel de procédure pour la gestion administrative des activités. Il s'agira également d'une large diffusion de ce manuel pour :
 - l'application des procédures ;
 - assurer le contrôle et une évaluation de la performance des services.
- ❖ Elle doit valider le manuel de procédure comptable déjà existant pour permettre :
 - une réorganisation et un renforcement du service comptable ;
 - d'éviter les cumuls de tâches et fonction ;
 - de renforcer le service comptable en personnel pour favoriser la séparation des tâches.
- ❖ Elle doit renforcer la gestion de la salle des fêtes de Yopougon en mettant en place un registre pour :
 - suivre l'effectivité des manifestations ;
 - faire un rapprochement entre les demandes produites par les clients et les noms inscrits dans le registre.

Patrimoine Administratif (Agent Entretien)

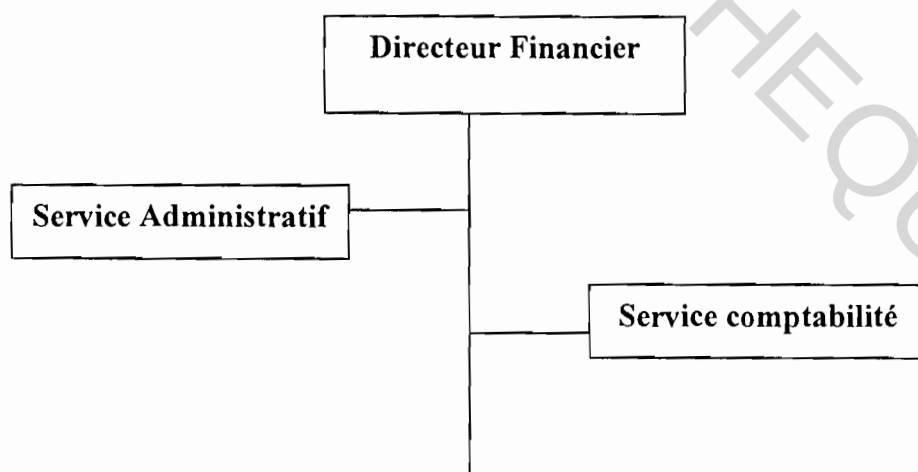
- ❖ Pour l'attribution de la salle des fêtes de Yopougon, nous préconisons que le service se dote d'une fiche formalisée existant, pour permettre au client de gagner du temps, en lieu et place de la demande manuscrite écrite par le client sur place.

Le secrétariat administratif

- ❖ Nous estimons que ce service qui gère tout les flux financiers de la sogepe, doit être sous la tutelle du Directeur Financier, nous proposons donc que le Directeur Financier ait plus de pouvoir.
- ❖ Il nous paraît aussi urgent pour la sogepe de réorganiser et renforcer le secrétariat administratif:
 - une séparation nette des tâches incompatibles (émission et encaissement de chèque ; collaboration avec le gestionnaire de comptes de la structure : la banque), etc.
 - nous suggérons le renforcement en personnel.

Nous proposons l'organigramme suivant :

Figure n°4 : Proposition d'organigramme



Source : Nous même

Le Service commercial (Agent Projet)

- ❖ Nous recommandons que ce service utilise la Balance âgée comme outil de travail. Elle permettra de savoir ce que le client doit exactement à l'entreprise et sur quelles factures.



Tableau n°16 : Balance âgée : Contrôle des comptes clients

Compte n°						
Raison sociale						
Date	Libellé opération	N° de pièce	Débit	Crédit	Solde pièce	Solde comptes
.../...	Facture	1	1.500 (a)		0	
.../...	Facture	2	1.000 (a)		800	
.../...	Facture	3	2.000		2.000	
.../...	Facture	4		1.700(a)	0	2.800

B. Sur le plan du cycle ventes/clients

A ce niveau, nous faisons les recommandations suivantes :

❖ Réception et acceptation des demandes clients; traitement des demandes

Nous proposons de mettre en place une politique précise et rigoureuse de manière formelle pour l'acceptation des clients.

❖ Les activités de facturation et de contrôle des factures

Dans le cadre de notre étude, nous avons constaté que le client A, a été mal facturé, nous proposons des éléments de facturations suivantes :

Figure n°17 : Facturation du Client A

Facture loyer client A (85%) (sogepe)	69 400 800
Règlement 15% facture (Etat)	12 247 200
Valeur locative (100%)	81 648 000
Charges locatives (fixe)	1 040 040
Total dû	82 688 040

Source : nous-même

Cependant, le cadre général des impôts fixe le taux de la contribution foncière à 15% de la valeur locative d'où les charges fixes ne sont pas prises en compte par le taux de contribution Foncière.

❖ Les activités de comptabilisation des factures de ventes

- Nous proposons que la comptabilisation des factures soit effectuée sur la base d'une méthode rigoureuse :

- Contrôle avant enregistrements ;
- Comptabilisation au jour le jour ;
- Dans l'ordre séquence numérique des factures.

Nous proposons ensuite, que les libellés des enregistrements au niveau de la comptabilité soient clairs et précise car nous avons eu quelques difficultés à comprendre certains enregistrements.

- Afin d'assurer une transmission rapide des factures et règlements, il faudra mettre en place un système de contrôle efficace sur le temps mis pour enregistrer les factures ou paiement. Il convient donc à la Direction Générale de préciser un délai de transmission des factures de ventes à partir de leur émission jusqu'à leur enregistrement au service comptabilité. Ce délai doit être fixé de manière à permettre la comptabilisation régulière des factures, dans un délai raisonnable.

❖ **Les activités de suivi des comptes clients, de suivi des créances et du recouvrement.**

- Nous préconisons que le service comptable mette en place une procédure d'analyse et de justification périodique des comptes individuels de clients (en cours d'année) et tout ceci suivi, par le Directeur Financier.
- Donner la responsabilité à un Agent du secrétariat Administratif, de suivre les créances pour permettre au service commercial d'éviter certain cumul de fonction tel :
 - Gestion de la clientèle ;
 - La facturation ; dépôt de factures chez les clients ;
 - Suivi des créances et du recouvrement.
- Il est indispensable que le service comptable se mette en relation avec le service chargé de recouvrement pour s'assurer de la concordance stricte entre les soldes comptables et les soldes de la balance détenue par ce service (hebdomadaires ou mensuels).

Cette procédure constitue, pour le service comptable, un moyen supplémentaire de contrôle de la comptabilité de la totalité des factures et des règlements des comptes.

Conclusion

Dans cette deuxième partie de notre mémoire, nous avons pu relever des forces et faiblesses dans les procédures d'attributions des locaux, tout comme dans le contrôle des comptes clients. Au niveau des faiblesses, nous avons noté les plus préoccupantes à savoir :

- Sur les procédures
 - absence de manuel de procédure organisationnel ; comptable ;
 - absence de demande de location formalisée à remplir par le client ;
 - absence de registre à la salle des fêtes de Yopougon
- Sur l'examen de comptes clients
 - retard dans la transmission des pièces de règlements à la comptabilité pour enregistrement ;
 - mauvaise facturation de certaines factures clients ;
 - non respect de l'ordre chronologique, faute de retard de transmission des factures et règlements ;
 - Absence de rapprochement des factures comptabilisées avec des états récapitulatifs de ventes du service opérationnel (recouvrement), etc.

La mise en œuvre des recommandations permettra d'améliorer des faiblesses qui pourraient réduire l'impact sur les comptes clients de la SOGEPE. Cette étude nous a permis d'examiner les différentes étapes d'audit des comptes clients. Cependant, la circularisation qui devrait permettre la confirmation des soldes auprès des clients a été exclue.

Conclusion Générale

L'objectif général de notre étude était, la réalisation de contrôle interne lié aux comptes tout en décrivant la démarche de l'audit des comptes clients. Les objectifs spécifiques concernent les points suivants :

- faire la description du dispositif de contrôle interne du cycle ventes/clients ;
- analyser tous les processus intervenants dans le cycle ventes/clients ;
- faire ressortir les différentes étapes de contrôle des comptes clients
- faire des recommandations en vue d'une amélioration du dispositif de contrôle interne.

Au terme de notre étude, nous sommes à mesure de faire le constat suivant :

- la description du dispositif de contrôle interne du cycle ventes clients a été faite;
- l'analyse du dispositif du contrôle interne a été faite ;
- les contrôles de la régularité des soldes ont été faits ;
- des recommandations ont été apportées dans le sens d'une amélioration du dispositif de contrôle interne.

Nous pouvons en déduire que l'objectif de notre étude a été atteint, nous espérons avoir contribué par notre étude, à la résolution de différents problèmes auxquels la sogepe fait face. Il appartiendra à la Direction Générale de la sogepe de mettre en œuvre l'ensemble des recommandations que nous avons formulé, dans le sens d'une amélioration du dispositif de contrôle interne.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

1. **BARRY Mamadou (1995)** : Audit, Contrôle interne : Procédures opérationnelles, comptables et de contrôle à mettre en place dans les entreprises du secteur public, para-public et privé, 1^{ère} Edition, P.166.
2. **CNCC (1992)**, Appréciation du C.I, Paris, P180.
3. **COOPERS & Lybrand (2000)** : La nouvelle pratique du C.I, Edition d'organisation, Paris, P.375.
4. **IFACI (2001)** : Les cahiers de la recherche : Management des risques, Paris, P.59.
5. **LEFEBVRE François (2002)** : Audit et Commissariat aux comptes 2003-2004 : guide de l'auditeur et de l'audité, Edition LEFEBVRE ? P.1000.
6. **LEMANT Olivier (1995)** : La conduite d'une mission d'audit interne, 2^{ème} Edition, Dunod, Paris, P.279.
7. **RENARD Jacques (2002)** : Théorie et pratique de l'audit interne, 4^{ème} Edition, Editions d'organisations, Paris, P462.
8. **WILMOTS Hans (2002)** : Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne, Bruxelles, Editions standard, P.319.
9. **JEAN Emmanuel, Combes & Marie-Christine, Labrousse (1997)** : Audit financier et Contrôle de gestion, fondement et cas pratiques, Public-union Edition, P.217.

- 10. GRENIER Claude & Bennebouche Jean (2001) :** Auditer et contrôler les activités de l'entreprise, géode : Gestion, Economie, Organisation et Droit de l'entreprise, Paris, P.189
- 11. MATHIEU Michel (2001) :** L'exploitation bancaire & Le risque Crédit, Mieux le cerner pour mieux le maîtriser, Paris, P.301.
- 12. LEMANT Olivier & Schick Pierre (1995) :** Guide de Self-audit, Edition d'organisation, Paris, P.179.
- 13. CNCC (1988) :** Démarche et organisation de la mission générale, Tome2, Paris, P.95.
- 14. HAMON Carole & Lézin, Pascal & Toullec Alain (2000) :** Gestion et Management de la force de vente, 2^{ème} Edition, P.247.
- 15. ANDRE Labelle & Jacques villeneuve & Louis Faucher (1997) :** Système de comptes clients, P.21.
- 16. BENEDICT Guy & Kéravel René (1997) :** Evaluation du contrôle interne, Paris, P.111.
- 17. Manuel des procédures de gestion, de reporting et de contrôle des flux financiers du secteur de l'électricité par le concessionnaire du service public, établi en application de décret n°98-399 du 15 juillet 1998.**
- 18. Le manuel de procédure comptable de la SOGEPE.**
- 19. le National magazine, (2002) :** Regard sur le secteur électrique ivoirien ; entretien avec Madame Jeanne-Chatal Bouedy, Directeur général de la sogepe, Révue du vendredi 17 mai 2002, P13-22.
- 20. Le rapport d'activité, (2003) :** Rappel des missions, gestion du patrimoine, gestion financière de la SOGEPE, P.25.

21. Le Président Henri Konan Bédier (1998) : Décret n°98-725 du 16 Décembre 1998, portant restructuration du secteur de l'électricité en procédant à la liquidation et à la liquidation et à la création de trois nouvelles structures :

- Sovie ;
- Sogepé ;
- Anaré.

22. Price waterhouse (2004) : Code général des impôts livre, procédures fiscales et textes fiscaux 2004, côte d'Ivoire.

23. AXELLE Labadie & Olivier Rousseau (1996) : Crédit management : gérer le risque clients, Paris, P228.

24. Le Petit Larousse, Grand Format (1997), Parie,P.1872.

Codex

1.,N'GARY Sow (2004) : Audit interne et procédures, cours du programme DESS Audit et contrôle de gestion, CESAG.

2. H. Kanèye (2004) : Commissariat aux comptes, cours du programme DESS Audit et contrôle de gestion, CESAG.

3. FALILOU Diallo (2004) : Méthodologie de l'Audit, cours du programme DESS Audit et contrôle de gestion, CESAG.

4. VAKOU serge Désiré (Août 2002) : Audit du cycle des ventes clients à la promo.

5. GNAMIEN Ocho Bonce (juillet 2002) : Audit du cycle ventes/clients dans une entreprise commerciale : cas de systech,.

Source Internet

1. POTDEVIN Jacques (1999) : Audit et transparence financière, 4^{ème} rencontre ITEC-ESUG université toulouse, [www. Univ_tlse1.fr / publications / colloques / expectes comptables / 4^{ème} rencExp-comp](http://www.Univ_tlse1.fr/publications/colloques/expectes_comptables/4eme_rencExp-comp).

CESAG - BIBLIOTHEQUE