Groupe Institut Supérieur de Commerce
et d'Administration des Entreprises
Centre de Casablanca

Mémoire de fin d'étude
Option : Finance d'entreprise

L'audit des immobilisations dans une mission d'audit comptable et financier

Rédigé par : Ghita EL YACOUBI EL IDRISSI

Encadré par Khalid Falhaoui : Professeur à l'ISCAE

Année : 2012-2113

Remerciements

Mon stage de fin d'études ne serait réalisé sans l'aide de plusieurs personnes. J'aimerais faire part de l'expression de ma gratitude envers tous ceux qui mont soutenu, de près et de loin, moralement et professionnellement.

Au sein du cabinet Ernst & Young, je souhaite remercier toutes les personnes avec qui j'ai travaillée pour leur écoute, leur compréhension et leur patience à m'expliquer les tâches que je devais faire pour garantir le bon déroulement de la mission. Je remercie aussi toutes les personnes qui travaillent au sein du cabinet pour leur accueil et leur serviabilité.

Mes plus profonds remerciements s'adressent à Monsieur Falhaoui, expert comptable et professeur à l'ISCAE, qui m'a encadré tout au long de mon stage. Je le remercie pour sa disponibilité, sa réactivité et son amabilité.

J'en profite pour remercier le corps professoral ainsi que tout le corps administratifs de l'école pour leurs efforts considérables.

Enfin, je ne pourrai finir sans exprimer ma gratitude envers mes parents qui étaient là pour me soutenir dans les bons et mauvais moments.

Sommaire

Résumé 5
Summary 6
Introduction 7
Section 1: La Mission d'audit 9
1. 1 Définition de l'audit 9
1.2 Le rôle de l'audit 9
1.3 L'objectif de l'audit 10
1.4 Les types d'audit 11
1.5 Les normes de l'audit : 12
1.6 La méthode de l'audit : 12
Section 2: le déroulement de la mission d'audit 14
2.1 Phase de préparation et identification 15
2.2 Phase d'observation sur le terrain 17
2.3 Phase d'émission des rapports 20
3.1 Orientation du contrôle interne 27
3.2 Impact des résultats du contrôle interne sur les sondages d'audit en matière du contrôle des comptes 32
Chapitre 2: Audit de la section des immobilisations 34
Section 1 : Présentation d'Ernst & Young 34
1.1 Historique du groupe Ernst & Young 34
1.2 Historique du cabinet Ernst & Young Maroc 35
1.3 Organisation du cabinet Ernst & Young Maroc 35
Section 2 : Présentation de la section, objectifs, composantes 38
1.1 Définition des immobilisations 38
1.2 Objectifs des immobilisations 38
1.3 Composantes des immobilisations 39
1.4 Quel risque est lié aux immobilisations ? 42
Section 3 : Approche fiscale, juridique et comptable 46
3.1 Traitement juridique des immobilisations 46
3.2 Traitement comptable et fiscal des immobilisations 46
Section 4 : La mise en œuvre de l'audit des immobilisations 50

3.1 Résultats du contrôle interne et de l'inventaire physique sur l'audit des immobilisations..... 51
3.1.1 Résultats du contrôle interne sur l'audit des comptes des immobilisations 51
3.1.2 Résultats de l'inventaire physique sur l'audit des immobilisations 53
3.2. L'audit des immobilisations sous forme de cas pratique..... 54
3.2.1 Initialisation de la mission..... 54
3.2.2 La méthodologie d'audit 54
3.2.3 Pourcentages des sondages testés..... 65
3.2.4 Evaluation du chef de la mission..... 65
Conclusion..... 66
Bibliographie..... 67
Liste des abréviations..... 68
Annexes..... 69

Résumé

La certification des états de synthèse d'une entreprise passe par les principales étapes suivantes : le contrôle interne, l'identification des risques et l'audit des comptes.
Parmi les comptes significatifs des entreprises, on retrouve les immobilisations, sujet de ce mémoire de fin d'études. Facteur indispensable de production, les immobilisations constituent le moteur des sociétés capitalistiques, contribuant à leur pérennité.

Les risques d'audit liés aux immobilisations concernent principalement la réalité, l'exhaustivité, et l'évaluation.
La procédure d'audit des comptes des immobilisations repose essentiellement sur les tests des mouvements des immobilisations, les tests d'acquisitions, de cessions , de mise en rebut , la validation des dotations aux amortissements de l'exercice et la réalisation par l'entreprise de l'inventaire physique de ses immobilisations. Des travaux complémentaires ayant trait au respect du contrôle interne sont également effectués.

Mots clés

Immobilisations
Contrôle interne
Risques
La procédure d'audit
Certification
Inventaire physique

Summary

The certification of summary statements of a company goes by the following main steps: review of internal control, risk identification and audit of accounts.
Among the significant accounts of several companies, includes assets which are the subject of this report. Important factor of production, assets are the engine of capitalistic companies, contributing to perenity.

The audit risks associated with assets are mainly : reality, completeness, and evaluation. The audit of the accounts of assets procedure is mainly based on the movement of capital tests, tests acquisitions disposals and development and validation of disposal depreciation for the year. Further work related to compliance of internal control are also carried out.

Key words

Assets
Audit procedure
Certification
Risks
Internal control
Physical inventory

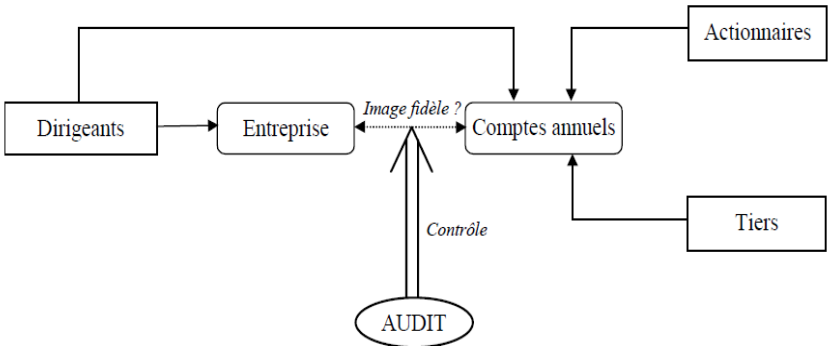
Introduction

En tant qu'organisation poursuivant des objectifs dans un environnement économique, l'entreprise est le lieu de rencontre de plusieurs intervenants intéressés par sa performance. Il s'agit des dirigeants, des actionnaires et des tiers (établissements de crédit, autorités publiques, clients et fournisseurs, salariés, etc.). Cependant, l'intérêt de ces intervenants est souvent contradictoire comme le souligne particulièrement les débats actuels sur la notion de gouvernance. On appelle cette théorie « les conflits d'agence », *« un contrat par lequel une ou plusieurs personnes (le principal) engage une autre personne (l'agent) pour accomplir une action en son nom, ce qui implique la délégation à l'agent d'un certain pouvoir décisionnel »* (Coriat & Weinstein 1995).

Cette théorie représente l'intérêt particulier lié à l'asymétrie de l'information entre le principal et l'agent : l'agent en sait davantage sur l'activité que le principal et le principal n'a pas les moyens nécessaires pour contrôler l'action de l'agent. Une telle situation nécessite la mise en place de moyens destinés à orienter leur comportement. Parmi ces moyens, on retrouve l'audit financier.

L'audit financier est un examen technique, rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui est faite de donner en toutes circonstances, dans le respect des règles de droit et des principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats.

Le rôle de l'audit financier dans la relation d'agence de l'entreprise



Les auditeurs indépendants ont développé des méthodologies spécifiques plus ou moins affinées et, dans un souci d'améliorer constamment les missions menées, en termes de qualité et d'efficacité, les adaptent à l'évolution de l'organisation de l'entreprise.
Tout travail d'audit donne lieu à une réflexion et à une approche préliminaire qui conduiront à définir l'organisation de la mission d'audit, en prévoyant les tâches à effectuer et leur répartition optimale dans le temps. Ainsi, pour chaque poste du bilan et du résultat, les cabinets d'audit déterminent la procédure d'audit spécifique. Cette procédure est nécessairement flexible mais ses composantes restent, en général, semblables.

De par leur importance, les immobilisations, biens dont l'entreprise a durablement besoin pour exercer, sont audités de manière particulièrement rigoureuse.
L'audit des immobilisations m'a été confié lors de chaque mission à laquelle j'ai participé durant mon stage au sein du cabinet Ernst & Young Maroc.
La première partie de ce rapport sera consacrée à la présentation du cabinet Ernst & Young au niveau international
La seconde partie sera orientée sur le déroulement d'une mission en audit en commençant par la phase d'observation jusqu'à l'émission des rapports. J'aborderais dans le 3ème chapitre l'audit des immobilisations en énonçant les résultats de trvaux que j'ai effectués avant de conclure.

L'audit des comptes est la continuation du contrôle interne. Après la vérification des procédures internes, l'auditeur passe à l'audit des comptes. Parmi ces comptes, on retrouve les immobilisations qui constituent, l'actif immobilisé de l'entreprise.
J'ai eu l'opportunité, en tant que stagiaire de traiter la trésorerie, les immobilisations, les charges de personnel, les impôts et taxes, les achats consommés, les capitaux propres et les charges externes. Toutes ces sections sont aussi importantes, les unes que les autres. Mais si j'ai choisi de traiter les immobilisations, c'est parce que j'ai préféré parler d'une section que j'ai traité personnellement à plusieurs reprises et dont je serais capable de traiter, en majeure partie tous les aspects. De plus, les immobilisations sont le reflet des capitaux propres : une entreprise qui sait gérer son actif immobilisé ne pourra que se voir garantir sa croissance et sa pérennité.
La problématique se décline comme suit :
Comment dérouler l'audit des immobilisations?

Chapitre 1 : Du contrôle interne au contrôle des comptes

Section 1: La Mission d'audit

1. 1 Définition de l'audit

Le terme « audit » peut être défini selon plusieurs manières mais toujours avec la même conception. Si l'on prend la définition du dictionnaire, celui-ci le voit comme étant « l'examen de la gestion et des conditions de fonctionnement d'une entreprise ou de l'un de ses services. »

Durant la formation à laquelle on a eu la chance d'être présents, mes camarades et moi, l'animateur a essayé de récolter toutes les informations qu'interpellent chez nous le terme « audit » et on est arrivé à formuler la définition suivante : L'audit est une activité d'investigation, indépendante et objective, qui évalue selon un référentiel les règles, les normes et les procédures dans une entreprise. C'est un outil d'assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations. En aucun cas, l'audit a pour objectif de détecter la fraude mais s'il la détecte, celui-ci est tenu de la remonter aux organes responsables.

Si l'on remonte à l'historique du terme « audit », celui-ci selon Définitions de l'audit sur wikiemories, « Le mot « audit » vient du mot « audir » en latin l'équivalent d'écouter. Son origine remonte à l'époque sumérienne, ou les sumériens vérifiant si le nombre de sacs de grain entrés dans les magasins correspondait aux sacs livrés par les fermiers .Plus exactement c'est à partir du 13ème siècle que l'intérêt de l'audit a commencé à être connu, l'exemple de la cité PISE qui a demandé à un comptable d'exercer le rôle d'un auditeur de la municipalité moyennant des honoraires ». Plus tard, l'audit est devenu l'outil qui sert à identifier les causes des risques et dysfonctionnement d'une entreprise ainsi que des forces et faiblesses. En d'autres termes, « l'audit est le médecin de famille, car il détecte les faiblesses pour donner les remèdes à temps et ceci en donnant les recommandations à suivre »

1.2 Le rôle de l'audit

L'audit, comme tout autre métier, requiert une personne qui a des obligations et des droits. La personne en question est appelée « Auditeur ». Ce dernier intervient dans une organisation, qui le mandate pour examiner une ou plusieurs de ses activités.

Son rôle étant dans un premier temps, d'établir un diagnostic pour valider son bon fonctionnement, dans un deuxième temps, d'établir un pronostic qui alerte la direction au cas

où c'est nécessaire et en troisième temps de proposer des solutions pour préserver le principe de l'image fidèle , sans pour autant intervenir pour mettre en œuvre ces solutions.
A signaler que dans le cabinet d'audit où j'ai travaillé et partout ailleurs, les auditeurs juniors et seniors prennent en charge les missions d'audit et se déplacent chez le client pour l'auditer. Les managers, quant à eux sont là pour superviser le travail de ces derniers et notamment donner des conseils en cas de besoin. Une fois le travail validé par le senior et le manager, l'associé peut enfin signer le rapport en tant que commissaire aux comptes (C'est l'associé qui a le pouvoir de signer un mandat d'audit). Naturellement, la signature engage sa responsabilité pénale mais ceci reste sans danger puisque la mission de l'audit a été revue sur plusieurs niveaux de la hiérarchie. Le risque d'erreur est donc presque nul.

1.3 L'objectif de l'audit

Un bon auditeur est quelqu'un qui fixe des objectifs et mets en place des moyens pour les atteindre.
L'ultime objectif de la tenue de la comptabilité dans une entreprise est le respect de la loi comptable et du CGNC en vue de la peinte de l'image fidèle. Cet objectif est, certes, clair littéralement mais assez compliqué quand à son application. L'audit est ainsi mis en place pour s'assurer de la protection et de la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise en vérifiant la présence du moindre centime en banque jusqu'aux immobilisations les plus coûteuses.
L'audit intervient aussi pour vérifier si les procédures, les règles et les instructions qui sont régis par l'entreprise, sont bel et bien appliqués.
Finalement, l'audit a pour objectif de veiller à l'application des principes de la régularité à travers la tenue de la comptabilité de l'entreprise en question.
L'importance de l'audit s'accentue autour du fait que la société doit attester que ses ressources sont utilisées de manière efficace et correcte car des personnes dépendent de l'activité menée par la société comme, notamment, ses créanciers, ses salariés, ses fournisseurs,...
De plus, les sociétés sont tenues de respecter à toutes les règles légales comme le paiement des impôts.
L'auditeur fournit un avis professionnel quant à la situation financière de l'entreprise, qui sert d'avis de base aux futurs créanciers ou investisseurs qui comptent se tourner vers la société en question.

Finalement, l'objectif de l'audit est la certification des comptes. Un commissaire aux comptes à la fin de chaque mission légal est tenu de certifier les comptes s'il ne détecte pas d'anomalies.

1.4 Les types d'audit

1/ *Classement selon le statut de l'auditeur : Audit légal et Audit contractuel :*

1.1 **Audit légal ou commissariat aux comptes :**

L'audit légal, qui est le commissariat aux comptes, est rendu obligatoire au Maroc par le dahir du 11 août 1922. Les missions d'un commissaire aux comptes peuvent se résumer comme suit :

- Certification proprement dite : les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers, et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulée ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ;
- Contrôle de légalité : les commissaires aux comptes signalent à l'assemblée générale les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de leur mission ainsi que les infractions dont ils ont eu connaissance ;

1.2 **Audit contractuel :**

La révision légale des comptes n'est obligatoire que pour certaines entreprises, or, toute entreprise a la faculté si elle le veut de s'adresser à un professionnel indépendant pour que celui-ci révise ses comptes ou audite sa situation. On parle donc d'audit contractuel.

2/ Classement selon la nature de l'audit : Audit interne et Audit externe :

2.1 **L'audit interne:**

L'audit interne est exercé d'une façon permanente par un service interne à l'entreprise et se concrétise par l'évaluation, la conformité, la vérification et le contrôle se base sur la tâche d'évaluation, de contrôle, de conformité et vérification des procédures internes. L'audit interne a pour objectif de déceler les problèmes et de donner des solutions.

L'opération d'audit doit être demandée par la direction générale pour auditer une personne ou un service.

2.2 **L'audit externe:**

L'audit externe est défini comme étant une fonction indépendante de l'entreprise dont l'objectif est d'examiner une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes annuels, son rapport de certification est généralement destiné aux tiers. L'auditeur externe émet parfois des rapports à l'attention de la direction sur la qualité du contrôle interne de

l'entreprise car celui-ci, quand il est conçu et appliqué, constitue une sécurité quant à la fiabilité des informations financières.

1.5 Les normes de l'audit :

Les normes de l'audit relèvent de l'éthique professionnelle, elles sont au nombre de 4 :

· Indépendance : l'organisme qui audite doit être totalement indépendant de la société auditée et ce pour donner un avis objectif sur ses documents financiers sans pour autant qu'il y ait un conflit d'intérêt.

En tant que stagiaire, le cabinet prenait en considération notre indépendance par rapports aux missions où on était affectées.

· Compétence : l'organisme auditeur doit être compétent pour auditer les comptes et avoir une décision correcte et irrévocable sur les documents traités.

· Qualité du travail : l'organisme auditeur est tenu de remettre un travail de qualité.

· Secret professionnel : la confidentialité des documents financiers est une condition sinéquanone pour la réussite d'une mission en audit.

1.6 La méthode de l'audit :

Généralement, et selon le manuel des normes d'audit au Maroc, la méthodologie se base sur une démarche qu'il faut ensuite adapter aux spécificités de chaque mission. Elle comporte 3 étapes principales : la prise de connaissance ; l'évaluation du contrôle interne ; l'examen des comptes financiers ; l'opinion et rapport.

Je vais essayer d'expliciter ces étapes brièvement avant de parler du déroulement détaillé d'une mission en audit.

La première étape appelée « Prise de connaissance » consiste à prendre connaissance du contexte général de la société et d'évaluer les principaux risques. L'auditeur va ensuite s'appuyer sur cette prise de connaissance pour planifier et orienter sa mission.

L'auditeur, au cours de cette première étape met en place un dossier et rédige soigneusement le plan de mission.

Pour atteindre ses objectifs, il va mener des entretiens avec les personnes clés de l'entreprise et exploiter la documentation ainsi que les comptes de l'entreprise.

La deuxième étape, quand à elle va servir à l'auditeur pour rechercher les différents risques afférant aux différentes fonctions de l'entreprise et en apprécier les incidences possibles sur la

nature et l'étendue de ses travaux. Il va pour se faire étudier les procédures de contrôle interne aboutissant à la production des comptes financiers. L'étape du contrôle interne est indispensable. Il ne faut pas sous estimer son importance dans une mission en audit.
Cette étape lui permet de mettre en œuvre une approche par les risques, ce qui va lui éviter de contrôler exhaustivement les comptes financiers mais plutôt de se focaliser sur les points risqués pour à la fois gagner du temps, mais aussi auditer les sections risquées d'une manière fondée.
N'oublions pas que l'objectif du commissaire aux comptes est d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des informations financières qui lui sont soumises.
Pour s'assurer d'atteindre cet objectif, l'auditeur va établir un seuil de signification.
Chez Ernst and Young, on calcule plusieurs seuils pour être le plus précis possible. En revanche, ce seuil qui est un chiffre, va lui donner une limite chiffrée au-delà de laquelle une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels. Ce seuil va être utilisé tout au long de la mission pour programmer l'étendue des sondages et donner une appréciation sur la gravité des anomalies éventuellement constatées. Il s'agit bien sûr d'une notion subjective, qui est établie en fonction de critères quantitatifs (résultat net, capitaux propres, actif net,…) et qualitatifs (intuition fondée sur analyse effectuée). Il relève donc du pouvoir de décision du commissaire aux comptes.

Avant de conclure, il y a eu lieu de faire un examen des comptes financiers. C'est l'étape à laquelle j'ai eu l'opportunité d'assister tout au long de mes 3 mois de stage. Cette troisième étape est dans la continuité des deux précédentes. Autrement dit, une fois qu'on a pris connaissance de l'environnement interne de l'entreprise, de son contrôle interne et qu'on a détecté les risques, il est nécessaire de passer à l''analyse des comptes de manière plus précise afin d'identifier les éventuelles anomalies significatives.
Pour contrôler les comptes, l'auditeur va chercher à valider les assertions d'audit.
Rappelons les assertions d'audit qui sont au nombre de 7 :
-Exhaustivité
-Réalité
-Propriété
-Evaluation correcte
-Enregistrement dans la bonne période

-Imputation correcte
-Totalisation et centralisation correcte ;
Il s'agit des critères auxquels doit répondre l'information financière pour qu'elle soit régulière et sincère. Ces assertions s'appliquent à chaque poste du bilan et du compte de résultat et aux informations contenues dans l'annexe.
Pour valider ces assertions, l'auditeur va mettre en œuvre des procédures d'audit. Il va ensuite consigner tous ses travaux dans un dossier de travail. Ce dossier va permettre au CAC de :

- Rendre la mission plus efficace grâce au suivi de l'avancement des travaux ;
- Contrôler les travaux de ses collaborateurs ;
- justifier les conclusions tirées et apporter la preuve des diligences effectuées.

Finalement, l'auditeur doit rédiger une opinion et un rapport sur la mission en question. Le CAC, comme la loi le prévoit, doit établir un rapport dans lequel il expose et justifie son opinion. Cette opinion est la conclusion de tous les travaux menés au cours de la mission. Elle est communiquée à l'ensemble des associés ou actionnaires au cours de l'assemblée générale annuelle par l'intermédiaire du rapport. Ce rapport a une forme et un fond précis : titre, paragraphes, date, signature du rapport.
L'opinion donnée par le CAC peut être, selon le cas:
- la certification sans réserve ;
- la certification avec réserve(s) : désaccord ou limitation ;
- le refus de certifier : désaccord, limitation ou incertitude.

Section 2: le déroulement de la mission d'audit

Le déroulement de la mission comporte 3 principales étapes :

1. Phase de préparation et identification
2. Phase d'observation sur le terrain
3. Phase d'émission des rapports

Avant de définir chacune de ces étapes, il convient de noter que chaque mission commence par un commencement qu'on appelle « ordre de mission ».

L'ordre de mission répond à trois principes essentiels :

1. La décision de réaliser une mission d'audit dans telle ou telle entité n'appartient pas au département « audit ». Celle-ci revient à des décisions qui se prennent au niveau de la direction que ça soit dans le cabinet d'audit concerné ou dans l'entité auditée. (A E&Y, les missions réalisées sont décidées par les associés avec notamment le management des entreprises).
2. L'ordre de mission doit émaner d'une autorité compétente.
3. L'ordre de mission permet de diffuser l'information à tous les responsables concernés. Il est adressé au service d'audit mais aussi à tous ceux qui vont être concernés par la mission d'audit (Direction de l'entité auditée, équipe auditrice, …) et par l'information financière de l'entreprise en question.

Après avoir reçu l'ordre de mission, la mission d'audit peut enfin commencer…
J'aimerais rappeler que les étapes ci-dessous sont exhaustives à l'exception du contrôle interne qui va être abordé en détail dans la 3ème section. Aussi, ces étapes vont faire l'objet d'une explication détaillée avec des phases qui peuvent être négligées par les cabinets d'audit vu le souci de temps surtout dans la période fiscale.

2.1 Phase de préparation et identification

La préparation est une étape cruciale dans n'importe quel secteur d'activité et elle l'est d'autant plus dans l'activité de l'audit.

Avant toute chose, l'auditeur se doit de prendre contact avec la direction de l'entité auditée. Certes, il ne s'agit pas de l'auditeur assistant ou junior mais principalement le manager ou l'associé en charge de la mission, on parle de la rencontre avec la direction de l'entité auditée. Ainsi, le service « audit » organise une réunion pour donner réponse à un certains nombre de questionnements : Quels sont les objectifs de la mission ? Quelle est l'étendue de la mission (les départements, fonctions ou processus concernés) ? Quelle est la faisabilité de la mission (les ressources sont elles suffisantes ? les délais sont ils pertinents ?) Quelle est la nature de la mission ? Quels seront les auditeurs compétents pour réaliser cette mission? Comment est ce que la mission va-t-elle se dérouler ? Qui sont les destinataires du rapport d'audit et quel est le plan d'action à mettre en œuvre ?
Suite à la réunion avec la société auditée, le service d'audit rédige un rapport qui répond à toutes les questions citées ci-dessus.

Le compte rendu de la réunion est envoyé aux personnes présentes à la réunion ; ces dernières

disposent d'un délai pour communiquer au service d'audit leurs éventuelles modifications et commentaires.

Le service d'audit prend en considération les modifications et transmet le compte rendu final par note interne aux mêmes personnes.

L'étape qui suit est celle de l'organisation de la réunion d'ouverture avec l'ensemble des personnes impliquées par l'audit avant de débuter les travaux.

A noter que la réunion d'ouverture n'est pas obligatoire : il est préférable de réunir les personnes qui vont intervenir mais dans le cas où les missions exigeraient la présence de beaucoup de personnes, il sera plus pratique de transmettre une note explicative par courrier électronique.

Les personnes intervenant dans la réunion d'ouverture :

- le responsable du service d'audit ou son délégué
- les auditeurs chargés de la mission
- la Direction de ou des entité(s) auditée(s)
- l'ensemble du personnel de ou des entité(s) auditée(s) ou les responsables des processus audités, notamment les comptables ou directeurs financiers qui mettent à la disposition des auditeurs les documents financiers

La réunion doit être brève et doit aborder les points essentiels. Elle doit contenir :

1. La présentation succincte du Service d'audit : historique, missions, normes respectées,...
2. La description du contexte et objectifs de la mission

Le Contexte de la mission répond à la question suivante : pourquoi aurait-on besoin d'une telle mission ? (exécution du programme d'audit, demande spécifique en raisons de problèmes aigus,...)

3. L'étendue de la mission : entité(s) concernée(s) ou processus concerné(s)
4. Le déroulement de la mission
5. La présentation de la méthodologie
6. Plan d'action et suivi de la mission
7. Planning
8. Contacts

Après la présentation, les auditeurs répondent aux questions des audités.

2.2 Phase d'observation sur le terrain

Dans la continuation des étapes du déroulement de la mission d'audit, la phase d'observation sur le terrain est l'étape clé. L'auditeur récolte alors les informations nécessaires pour sa mission d'audit. A noter que si l'auditeur n'a pas la matière première (l'information), il ne pourra jamais avancer.

Cette étape est une d'autant plus importante par le fond que par la forme.

La durée de la prise de connaissance varie en fonction de plusieurs éléments : complexité du sujet, existence d'audits antérieurs, historique, équipe d'audit nouvelle sur le terrain,…

Le but de la récolte d'information est de prendre connaissance du domaine à auditer afin de pouvoir bâtir le référentiel de contrôle interne et définir les objectifs d'audit.

Cette prise de connaissance a plusieurs objectifs :

- Avoir une bonne vision d'ensemble des contrôles internes
- Identifier les problèmes essentiels
- Eviter d'omettre des questions et des préoccupations importantes et éviter de tomber dans des considérations abstraites.
- Organiser les objectifs d'audit

Ainsi, la récolte d'informations doit être organisée.

L'auditeur doit planifier sa prise de connaissance et prévoir les moyens les plus appropriés pour l'acquérir. Durant mon stage, j'ai fais en moyenne une dizaine de missions et j'ai remarqué que certains chefs de missions préparait une demande de documents qu'ils envoyaient bien avant le début de la mission en audit de sorte à ce que les documents soient prêts le jour j, d'autres attendaient le jour du début de la mission pour commencer à s'organiser. D'où un souci d'organisation se répercutant aussi bien sur le moral de l'auditeur que sur la qualité de la récolte de l'information.

Les informations à récolter sont regroupées en différents thèmes:

1. Contexte structurel de l'entité auditée (Assemblée Générale, Direction Générale, Date d'arrêté des comptes, ...)
2. Structure et organisation internes de l'entité auditée
3. Organigramme (établissement ou obtention et vérification) et relations de pouvoirs (qui est responsable de qui ?)

4. Environnement informatique (existence de système d'informations qui peuvent beaucoup faciliter la vie de l'auditeur)
5. Contexte réglementaire (quels textes juridiques prendre en compte ?)
6. Processus et procédures
7. Système d'information : communication interne et externe
8. Les problèmes passés ou en cours
9. Les réformes en cours ou prévues

Une fois toutes ces informations récoltées, vient l'étape de la détermination du référentiel du contrôle interne. Le but est de déterminer les objectifs d'audit, lesquels vont se retrouver dans le programme de travail.
La démarche doit permettre à l'auditeur d'identifier les zones de risques qu'il devra approfondir et ceux sur lesquels il pourra passer rapidement pour optimiser la variable « temps ».
Il faut savoir que cette étape n'est pas obligatoire dans le cas où les risques sont connus et le sujet de la mission est simpliste.

Le référentiel de contrôle interne devra être un inventaire complet et exhaustif, autrement dit, il doit regrouper les éléments suivants : les objectifs du processus audité, les risques associés à ces objectifs, les conséquences associés à ces risques, les dispositifs du contrôle interne,…

Je reviendrais pour définir le contrôle interne plus précisément après. Ceci dit, après que l'auditeur ait récolté l'information et réalisé le contrôle interne, il se doit de déterminer les objectifs d'audit pour restreindre le champ couvert par le référentiel de contrôle interne.
Pour ce faire, il suffit de hiérarchiser les risques du référentiel en mesurant les causes (la probabilité) et l'impact à savoir les conséquences des risques par les audités.
Les cotes peuvent être attribuées de cette façon :
Tant pour les causes que pour l'impact, l'échelle de cotation va de 1 à 4 :

1 = très faible
2 = faible à moyen
3 = moyen à important
4 = très important

La cotation est effectuée par les audités mais les auditeurs peuvent, en fonction de leur appréciation des risques, modifier la cotation (à la hausse comme à la baisse).

Les objectifs fixés, il serait opportun de rédiger un rapport d'orientation qui a pour but de définir et de formaliser les axes d'investigation de la mission et ses points faibles ; il les exprime en objectifs à atteindre par l'audit.
Le but de ce document n'est pas de décrire les travaux techniques spécifiques mais de décrire clairement et brièvement les points qui seront analysés lors de la mission.
Le rapport d'orientation est comme un contrat de prestations de service entre les audités et le service d'audit ; un compromis entre les attentes (de la Direction, du demandeur et des audités) et les capacités en temps et en compétences des auditeurs.

Son contenu doit comporter les éléments suivants :

1. Les objectifs d'audit déterminés
2. Les priorités et préoccupations d'actualité de l'entité
3. Les objectifs incontournables du service d'audit
4. Les ressources, humaines et matérielles, nécessaires à la réalisation de la mission
5. Un calendrier d'exécution de la mission (date de début et date de fin de la mission)

Une validation par l'entité auditée doit être faite afin de canaliser leur adhésion positive et active au travail du service d'audit.

Une fois le rapport d'orientation signé et validé par l'entité auditée, l'auditeur peut enfin commencer son programme de travail, autrement dit, la détermination, la répartition et la planification des tâches qui permettront aux auditeurs d'atteindre les objectifs du rapport d'orientation.
Le programme de travail reprend 2 points importants :
- les travaux d'audit à accomplir pour atteindre les objectifs d'audit
- les outils dont il faut envisager l'utilisation : diagramme de circulation, sondage statistique, entretien,...

Durant la phase du travail sur le terrain il s'agit pour l'auditeur de répondre aux questions du questionnaire du contrôle interne (en annexe). Les outils à mettre en œuvre sont déterminés dans le questionnaire mais il se peut que lors de la phase de terrain un outil s'avère inapproprié et qu'il faille en choisir un autre. Les outils vont des observations aux différentes sortes de tests : analyse de documents, réconciliation des données, entretiens,...

L'auditeur ne peut jamais baser ses constats sur des intuitions, il doit avoir des preuves de ce qu'il avance.

Il existe 4 critères de qualité de la preuve : pour qu'un constat soit considéré comme valable, la preuve doit être : Pertinente : c'est-à-dire en relation avec les objectifs d'audit, suffisante : fonctionnelle, appropriée et probante, présentant assez d'information, concluante : fiable, elle doit permettre d'aboutir à une conclusion aussi précise que possible et certitude de la qualité de la source, utile : répondant aux objectifs de l'organisation.

Les preuves peuvent être classées en 4 catégories :

- La preuve physique : c'est ce que l'on voit,
- La preuve documentaire : pièces comptables, procédures écrites, comptes-rendus, notes,…
- La preuve testimoniale : témoignages. C'est une preuve très fragile qui doit être recoupée et validée par d'autres preuves
- La preuve analytique : résulte de calculs, rapprochements et déductions.

Les aléas ici se cumulent : ceux liés aux documents, témoignages à partir desquels on va réaliser l'analyse ainsi que les erreurs de calculs et de déductions de l'auditeur lui-même.

2.3 Phase d'émission des rapports

S'agissant d'un audit légal, le rapport est défini par la loi. On parle de rapport spécial ou général. Dans le cas de l'audit contractuel, on parle du rapport d'opinions ou d'autres types de rapports.

Le rapport de l'auditeur doit contenir les éléments :

- Intitulé ;
- destinataire ;
- paragraphe d'introduction ;
- la mention de la responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états de synthèse ;
- la mention de la responsabilité de l'auditeur ;
- opinion de l'auditeur ;
- autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte ;
- signature de l'auditeur ;
- date du rapport d'audit ;
- adresse de l'auditeur.

Afin d'éviter une profusion dans la forme du rapport, il est impératif de respecter, pour chaque circonstance, le rapport modèle prévu par le présent manuel. Toute dérogation rendue nécessaire par une situation jugée particulière doit faire l'objet d'un argumentaire précis et dûment documenté et classé dans le dossier de travail.

Intitulé

Le rapport de l'auditeur doit comporter un intitulé qui indique clairement qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant pour les missions d'audit contractuel, et de commissariat aux comptes pour les missions d'audit légal.

Un intitulé de rapport indiquant qu'il s'agit du rapport d'un auditeur indépendant ou d'un commissaire aux comptes, par exemple: « Rapport de l'auditeur (indépendant)», réaffirme que celui-ci a satisfait à toutes les règles d'éthiques en matière d'indépendance et, en conséquence, permet de distinguer le rapport d'un auditeur indépendant ou du commissaire aux comptes de ceux émis par d'autres personnes.

Destinataire

Le rapport de l'auditeur doit mentionner le destinataire du rapport selon les exigences de la mission.

Généralement, le destinataire du rapport de l'auditeur sur des états de synthèse est celui à qui le rapport est destiné; il s'agit souvent des actionnaires ou des personnes constituant le gouvernement d'entreprise de l'entité dont les états de synthèse sont audités.

Paragraphe d'introduction

Le paragraphe d'introduction du rapport de l'auditeur doit identifier l'entité dont les états de synthèse ont été soumis à audit et doit indiquer que ces états de synthèse ont été audités. Le paragraphe d'introduction doit également :

- identifier l'intitulé de chacun des états compris dans le jeu complet d'états de synthèse ;
- spécifier la date et la période couverte par les états de synthèse ;
- préciser quelques caractéristiques financières essentielles (capitaux propres, résultat en particulier).

Ce principe est généralement satisfait en indiquant que l'auditeur a effectué l'audit des états de synthèse de l'entité joints, qui comprennent et en renvoyant au résumé des principales méthodes comptables suivies et aux autres informations explicatives fournies. De plus, lorsque l'auditeur a connaissance du fait que les états de synthèse seront inclus dans un document qui contient d'autres informations, tel qu'un rapport annuel, l'auditeur peut envisager, si la forme de présentation adoptée le permet, d'indiquer les numéros des pages du

rapport annuel sur lesquelles les états de synthèse sont présentés. Ceci aide les lecteurs à identifier les états de synthèse sur lesquels porte le rapport de l'auditeur.

L'opinion de l'auditeur couvre le jeu complet d'états de synthèse tel qu'il est défini par le référentiel comptable applicable. Dans le cas des états de synthèse établis conformément au référentiel national, ce jeu comprend : un bilan, un compte de produits et charges, un état des soldes de gestion, un tableau de financement et des états des informations complémentaires contenant un résumé des principales méthodes comptables et les autres notes explicatives.

Dans certaines circonstances, pour répondre à des dispositions législatives ou réglementaires, ou à des dispositions normatives, l'entité peut avoir à présenter, ou simplement souhaiter le faire, des informations complémentaires à celles fournies par les états de synthèse qui ne sont pas prévues par le référentiel comptable. Par exemple, ces informations supplémentaires peuvent être données pour faciliter aux utilisateurs la compréhension du référentiel comptable ou pour fournir plus d'explications sur des rubriques particulières des états de synthèse. De telles informations sont généralement données dans des états distincts ou sous forme de notes additionnelles. L'opinion de l'auditeur peut, ou non, couvrir ces informations supplémentaires mais il est alors important qu'il s'assure que toute information supplémentaire non couverte par son opinion soit clairement différenciée.

Dans certaines circonstances, les informations supplémentaires peuvent ne pas être clairement différentiées des états de synthèse à cause de leur nature ou de la façon dont elles sont présentées. Ces informations complémentaires sont couvertes par l'opinion de l'auditeur. Par exemple, l'opinion de l'auditeur couvrira des notes ou des états distincts auxquels les états de synthèse font référence. Ceci est également le cas lorsque des ETIC aux états de synthèse fournissent des explications sur la conformité totale ou partielle de ceux-ci avec un autre référentiel comptable.

<u>Responsabilité de la direction dans l'établissement et la présentation des états de synthèse</u>

Le rapport de l'auditeur doit mentionner que la direction est responsable de l'établissement et de la présentation des états de synthèse conformément au référentiel comptable applicable, et que cette responsabilité inclut :

- la définition, la mise en place et le suivi d'un contrôle interne sur l'établissement et la présentation des états de synthèse ne comportant pas d'anomalie significative, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs ;
- le choix et l'application de méthodes comptables appropriées ;
- et la détermination d'estimations comptables raisonnables en la circonstance.

Les états de synthèse reflètent les déclarations de la direction. Celle-ci est responsable d'établir des états de synthèse donnant une image fidèle, selon le référentiel comptable applicable. Pour remplir cette responsabilité, la direction conçoit et met en place un contrôle interne pour prévenir ou détecter et corriger des anomalies, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs, afin d'assurer la fiabilité du système d'élaboration de l'information financière de l'entité. L'établissement d'états de synthèse requiert de la direction l'exercice d'un jugement pour la détermination d'estimations comptables raisonnables au regard des circonstances, ainsi que pour le choix et l'application de méthodes comptables appropriées. Ces jugements sont exercés dans le contexte du référentiel comptable applicable.

Il peut exister des situations dans lesquelles il est approprié, de la part de l'auditeur, d'ajouter en complément de la description de la responsabilité de la direction, un commentaire pour décrire les responsabilités additionnelles relatives à l'établissement et à la présentation des états de synthèse qui relèvent du contexte particulier de certaines juridictions ou de la nature de l'entité.

Le terme « direction » utilisé dans ce manuel d'audit vise les personnes ayant la responsabilité d'établir et de présenter des états de synthèse donnant une image fidèle.

Responsabilité de l'auditeur

Le rapport de l'auditeur doit indiquer que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états de synthèse, sur la base de son audit.

Le rapport de l'auditeur mentionne que sa responsabilité est d'exprimer une opinion sur les états de synthèse sur la base de son audit, afin de souligner la différence avec celle de la direction qui est d'établir et de présenter des états de synthèse donnant une image fidèle.

Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'audit a été effectué selon les normes de la Profession au Maroc .Le rapport doit aussi mentionner qu'il planifie et effectue l'audit en vue d'obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative.

Le rapport de l'auditeur doit décrire un audit en indiquant qu'un audit consiste à mettre en œuvre des procédures pour recueillir des éléments probants quant aux montants reflétés et aux informations fournies dans les états de synthèse ;

- et qu'un audit comprend aussi l'appréciation du caractère approprié des méthodes comptables retenues et du caractère raisonnable des estimations comptables faites par la direction, de même que l'appréciation de la présentation d'ensemble des états de synthèse.

Le rapport de l'auditeur doit indiquer que l'auditeur considère que les éléments probants recueillis durant l'audit sont suffisants et appropriés pour fournir une base raisonnable à l'opinion exprimée dans le rapport.

Opinion de l'auditeur

Dans son rapport, l'auditeur doit obligatoirement donner son avis sur l'image fidèle des états de synthèse. Il dit si les états de synthèse donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément au référentiel comptable identifié.

Dans le cas d'une mission d'audit légal, le commissaire aux comptes certifie, conformément aux dispositions légales en vigueur, si les états de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

En cas de réserves, l'auditeur en expose dans son rapport le contenu et les conséquences financières ou incertitudes sur le résultat et la situation financière de la société.

Lorsque les circonstances le nécessitent et après avoir exposé les motifs, il annonce que les états de synthèse ne donnent pas l'image fidèle. Dans le cas où les limitations à l'étendue de ses travaux ou les incertitudes liées à certaines situations ne permettraient pas à l'auditeur d'avoir un avis, il l'expose clairement et annonce qu'il ne peut émettre d'avis.

L'avis a pour objet de garantir aux actionnaires et aux tiers qu'un professionnel qualifié, après s'être conformé aux normes professionnelles, fixées par la Profession, a acquis l'assurance que les états de synthèse annuels donnent une image fidèle de la situation financière de la société, ainsi que de sa performance financière et des flux de trésorerie pour ce même exercice.

La notion d'image fidèle étant une notion relative, des anomalies qui peuvent intéresser les dirigeants peuvent n'avoir pas d'intérêt du point de vue de la certification pour les actionnaires ou les tiers. C'est ainsi que si des erreurs de technique comptable, des classements incorrects, des observations relatives à l'organisation, que l'auditeur aura jugés utile de porter à la connaissance du conseil d'administration, sont sans incidence significative du point de vue des actionnaires, il ne devrait les faire figurer dans le rapport à l'assemblée générale. Il les portera à la connaissance des organes de gestion sur un rapport distinct.

Autres obligations pour lesquelles l'auditeur doit rendre compte

Les normes, la législation ou d'autres pratiques peuvent exiger de l'auditeur, ou lui permettre, d'aborder d'autres sujets qui donnent plus de détails sur ses responsabilités portant sur l'audit des états de synthèse ou concernant le rapport d'audit lui-même. Ces sujets peuvent être couverts dans un paragraphe distinct, après l'opinion exprimée.

Par exemple, il peut lui être demandé de rendre compte de certains sujets dont il a eu connaissance durant l'accomplissement de ses travaux d'audit. Il peut aussi lui être demandé de mettre en œuvre des procédures spécifiques additionnelles et d'en rendre compte, ou d'exprimer une opinion sur des sujets particuliers, tels que la tenue correcte de la comptabilité et des documents comptables. Lorsque l'auditeur traite de ces autres obligations dans le rapport d'audit sur les états de synthèse, celles-ci doivent faire l'objet d'une partie distincte du rapport, après l'opinion exprimée.

L'auditeur traite de ces autres obligations dans une partie distincte du rapport afin de les distinguer clairement de celles concernant sa responsabilité portant sur l'audit des états de synthèse et sur l'opinion qu'il exprime.

Signature de l'auditeur

Le rapport de l'auditeur doit être signé. La signature de l'auditeur est donnée en son nom personnel lorsqu'il exerce comme personne physique, et en son nom personnel et au nom du cabinet d'audit (les deux), lorsqu'il exerce au sein d'une société d'audit membre de l'Ordre des Expert Comptable.

Si plusieurs auditeurs sont en fonction, ils procèdent à leurs investigations réciproques, mais, établissent un rapport commun signé par tous les auditeurs. En cas de désaccord entre les auditeurs, le rapport indique les différentes opinions exprimées. Pour couvrir son éventuelle responsabilité, chaque auditeur est en droit d'exiger que son opinion lui soit attribuée nommément. Dans tous les cas, chacun des auditeurs doit signer le «rapport commun».

Pour les missions de Commissariat aux comptes, la nomination est :

- Soit celle d'une personne physique (inscrite à l'ordre) ;
- Soit celle d'une personne morale (cabinet inscrit à l'ordre) représentée par une personne physique désignée (aussi inscrite à l'ordre). Lorsque la nomination est celle d'une personne physique, c'est cette dernière qui signe le rapport.

Date du rapport d'audit

L'auditeur doit dater son rapport sur les états de synthèse à une date qui n'est pas antérieure à celle à laquelle il a recueilli des éléments probants suffisants et appropriés pour fonder son opinion sur ceux-ci. Les éléments probants suffisants et appropriés doivent inclure le fait qu'un jeu complet d'états de synthèse de l'entité a été arrêté et que les personnes chargées de l'établissement des états de synthèse ont déclaré qu'elles en prenaient la responsabilité. Par conséquent le rapport d'audit ne peut être daté à antérieurement à l'arrêté des comptes.

La date portée sur le rapport de l'auditeur informe le lecteur que celui-ci a pris en compte l'effet des événements et des opérations dont il a eu connaissance et qui sont survenus jusqu'à cette date.

Dès lors que l'opinion de l'auditeur est exprimée sur les états de synthèse et que leur établissement et leur présentation relèvent de la responsabilité de la direction, l'auditeur n'est pas en mesure de conclure que des éléments probants suffisants et appropriés ont été recueillis jusqu'à ce qu'il obtienne l'évidence qu'un jeu complet d'états de synthèse a été arrêté et que la direction a accepté d'en prendre la responsabilité.

L'auditeur doit obtenir l'évidence de l'arrêté des états de synthèse par les personnes ou les organes responsables avant de dater son rapport d'audit sur les états de synthèse.

Lorsqu'il s'agit d'un audit contractuel sur des comptes intermédiaires pour lesquels il n'y a pas d'arrêté en bonne et due forme, il y a lieu d'obtenir une déclaration du représentant légal de l'entité dont les comptes sont audités, déclaration sur le caractère officiel de ces comptes.

La date portée sur le rapport engage la responsabilité de l'auditeur pour ce qui concerne les événements survenus jusqu'à cette date, dont il a eu connaissance, et qui pourraient avoir un impact sur ses conclusions. L'auditeur doit s'assurer, avant émission de son rapport, que les états de synthèse arrêtés par les personnes ou les organes responsables ne comportent pas de changement, sinon, il doit procéder aux vérifications complémentaires nécessaires. Il doit par ailleurs respecter, dans le cas du commissariat aux comptes, le délai minimum de 15 jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale pour remettre son rapport.

<u>Adresse de l'auditeur</u>

Le rapport doit indiquer l'adresse du bureau où l'auditeur exerce son activité.

Le rapport de l'auditeur doit être sous une forme écrite.

Un rapport écrit comprend aussi bien un rapport en format papier qu'un rapport en format électronique.

L'exemple qui suit est une illustration du rapport de l'auditeur incorporant les éléments décrits ci-avant, émis à la suite d'un audit d'états de synthèse établis conformément au référentiel comptable identifié, et exprimant une opinion sans réserve. En plus de l'audit des états de synthèse proprement dit, cet exemple prend comme hypothèse que l'auditeur a d'autres obligations prévues par la loi du pays, dont il est amené à rendre compte.

Section 3 : Incidence des résultats du contrôle interne sur le contrôle des comptes

On a souligné au niveau des sections précédentes que la réussite d'une mission en audit doit obligatoirement passer par une évaluation du contrôle interne. En résumé, l'idée était que le contrôle interne est une étape qui permet de détecter les zones de risques de l'entreprise les plus importantes qui permettait à l'audit de se focaliser sur ces dernières pour avoir les meilleurs résultats possibles. Cette section fera l'objet d'une définition du contrôle interne, de ses objectifs, son but ainsi que son importance.

3.1 Orientation du contrôle interne

Nombreuses sont les définitions du contrôle internes, après plusieurs recherches, j'ai retenu la définition du manuel des normes d'audit au Maroc : « L'auditeur prend connaissance du contrôle interne pour identifier les types d'anomalies potentielles, pour évaluer les facteurs pouvant engendrer des risques d'anomalies significatives et pour définir la nature, le calendrier et l'étendue de procédures d'audit complémentaires ».

Le contrôle interne a pour fonction primordiale de mettre en place l'ensemble des dispositions pour rendre les risques tolérables pour l'entreprise.

Autrement dit, le contrôle interne n'élimine pas les risques, pas plus qu'il ne garantit l'atteinte des objectifs de l'entreprise. Son but est donc de détecter les zones de risques et c'est à la fonction de pilotage de prendre les décisions essentielles à leur atteinte et à leurs correctes couvertures.

Il est indispensable pour déterminer la performance et le bon fonctionnement de l'entreprise, car c'est par son biais que l'on peut s'en assurer.

Chaque composante de l'entreprise est mise sous épreuve, non pas au sens de contrôle répressif ou de conformité, mais au sens de contrôle de bon fonctionnement, de détection des faiblesses et d'alerte en cas de besoin.

Pourquoi choisirais-t-on de faire du contrôle interne ? Pourquoi ne pas négliger une telle étape ? La réponse est toute simple : les entreprises et le milieu dans lequel elles évoluent deviennent de plus en plus complexes. Les enjeux économiques sont de plus en plus compliqués et la quête vers la prestation parfaite devient le centre d'intérêts de toutes les sociétés dans le secteur tertiaire. De plus, la compétitivité des entreprises dans un

environnement de libre échange met en place des contraintes et des menaces qui s'accumulent pour générer un flux interminable de réorganisations, de refontes des processus, de plans d'actions et de procédures dissimulées.
L'enjeu majeur est celui de faire de la performance un niveau imbattable, il faudrait donc se conformer à toute obligations, allant du réglementaire au droit international en touchant également les domaines technique, normatif ou sécuritaire.
Selon 100 questions pour comprendre et agir, « Le contrôle interne est une démarche visant à améliorer la capacité des entreprises et de leur management à gérer les contraintes, assembler les actions et renforcer la gouvernance et le pilotage de l'entreprise. Il apporte aux dirigeants une réelle aide à la décision, permettant d'agir sur tous les leviers et ratios d'amélioration des performances de l'entreprise, et devient ainsi un véritable instrument de création de valeur. …Un contrôle interne efficace et efficient reste orienté sur l'atteinte des objectifs majeurs de l'entreprise. Le contrôle interne, qui se généralise dans de nombreuses entreprises, devient un levier fédérateur des nombreux systèmes de management que celles-ci ont déployé au cours des dernières décennies. L'étroite imbrication entre le contrôle interne et le management des risques peut facilement être exploitée pour dépasser le simple objectif de conformité par rapport à un référentiel, et faire du contrôle interne un puissant outil de pilotage stratégique. »

Le principal objectif du contrôle interne est simple et unique : la maîtrise des risques, lorsque celle-ci a lieu par l'utilisation des seuls moyens propres de l'organisation.
Cela implique d'une part, de définir la notion de risque, puisqu'il peut s'agir de risques de natures très différentes et d'autre part, de déterminer ce que l'on entend par la maîtrise du risque.
Le contrôle interne consiste à définir et manipuler le risque pour le rendre acceptable par les dirigeants de l'entreprise.

Pour résumer les objectifs du contrôle interne, selon Jacques Villeneuve, « Toute entreprise, peu importe sa taille, devrait mettre en place les mécanismes lui assurant :
• le maintien de systèmes de contrôle fiables : pour que l'information financière soit utile à la prise de décisions, le système comptable doit produire des données et des états financiers fiables;
• la préservation du patrimoine : un bon contrôle prévoit divers mécanismes dont notamment des validations systématiques et des biens comptabilisés avec les biens physiques, afin de prévenir les erreurs, la perte et le vol;

• l’optimisation des ressources : la compétence du personnel et la répartition adéquate des tâches augmentent l'efficacité et la qualité de l'information;
• la prévention et détection des erreurs et fraudes : l'application de procédures de contrôle adéquates permet de réduire les risques au minimum. »

La mise en place d’un processus de contrôle interne engage nécessairement des moyens humains et financiers. Elle repose ainsi sur une décision fondée et bien étudiée des instances dirigeantes.
La mise en œuvre du moindre processus opérationnel porte déjà, en elle, les activités de contrôle qui permettent la succession fiable des activités du processus. Ainsi, le contrôle interne a toujours existé dans les sociétés, dans tous ses départements, avec plus ou moins d’efficacité selon la sensibilité du responsable aux tests de qualité, de contrôle ou d’efficacité.

L’apport essentiel de la mise en place d’un dispositif de contrôle interne décidé par les instances dirigeantes devance les objectifs d’harmonisation, d’optimisation de l’ensemble, de la diffusion d’une culture de contrôle interne dans l’organisation.
Cette culture n’a de sens que si elle est portée par la direction, et en parallèle avec la stratégie de l’entreprise, qui est pilotée autour des objectifs visant à réaliser cette stratégie.

Comme tout système de management, le succès pour la mise en place d’un processus de contrôle interne est conditionné par l’impulsion et l’implication de toutes les composantes du management et notamment celles de la direction mais aussi des salariés.

Un environnement de contrôle vigoureux est une condition déterminante de la réussite, puisque c’est à ce niveau que l’on est en mesure d’évaluer la réalité de l’engagement et l’implication de la direction. L’évaluation des risques utilisée en tant qu’outil d’aide à la décision et de pilotage est un pré requis souhaitable.

Quand faut-il envisager de recourir au contrôle interne ? Est-ce qu’il y a des entreprises où il faut quasiment l’éviter ? Dans quelles sociétés peut-on envisager de faire du contrôle interne ? Dans l’absolu, il n’y a pas de bons ou de mauvais moments pour mettre en place le contrôle interne sur un périmètre d’activités mais, il est préférable de commencer une telle démarche en dehors des périodes de difficultés.

Comme c'est le cas pour n'importe quel projet, le lancement est très consommateur et fait appel à de nombreuses ressources. Il est souhaitable de se trouver dans une organisation mature, opérant des processus stabilisés, et souhaitant optimiser son efficacité. Il est alors plus facile d'utiliser l'existant pour constituer un socle efficace au développement du dispositif de contrôle interne.

En effet, qu'il s'agisse de démarches qualité certifiées ou non, de systèmes documentaires particuliers normés ou non, voire spécifiques à certains secteurs tels que la banque, l'enrichissement de documents de politique ou de procédures existants est toujours moins fastidieux.

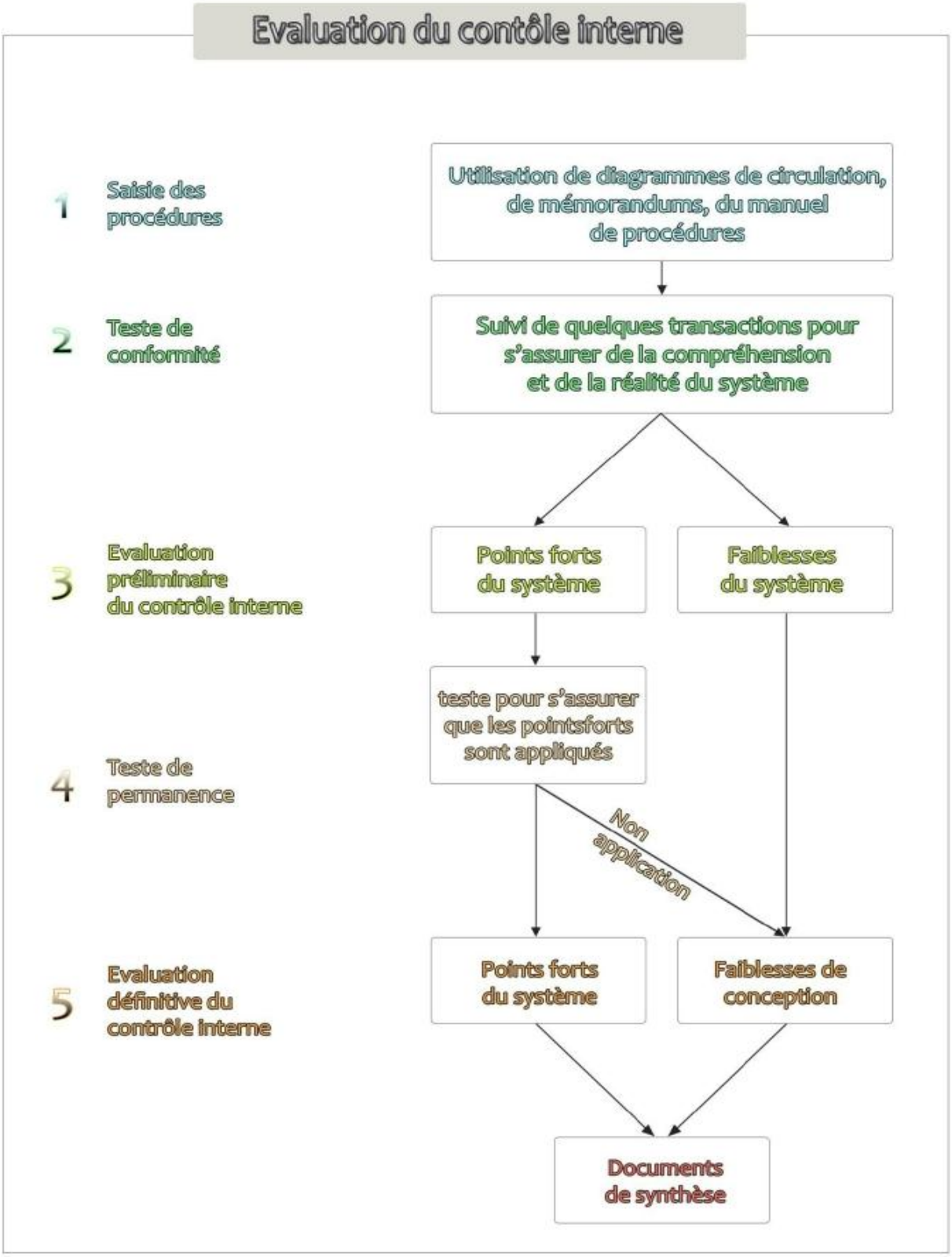
En revanche, mener à bien un tel projet s'avérera toujours extrêmement difficile pendant une transformation majeure de l'organisation, telle qu'une évolution des métiers, une fusion ou une acquisition, et quasi impossible lors d'une période de crise significative interne ou externe.

Si on considère la mise en place d'un système de contrôle, sur un processus ou un domaine d'activités plus particulier, il serait préférable de l'envisager dès le lancement des opérations si elles sont nouvelles.

Finalement, il ne faut pas recourir au contrôle interne pour lui faire jouer un rôle qui n'est pas le sien : résoudre des difficultés qui ne sont pas des risques à réduire. Le contrôle interne n'est pas une instance interne visant à déterminer l'existence d'une faute et le degré d'une sanction. Il n'est pas non plus l'outil de la vérification indépendante et objective qu'est l'audit. Il est l'outil à la disposition des dirigeants visant à garantir la correcte réalisation de leurs objectifs par la maîtrise des principaux risques auxquels les activités sont exposées.

Le schéma de l'évaluation du contrôle interne peut se présenter comme suit :

❖ **La mise en œuvre de l'évaluation du contrôle interne :**



3.2 Impact des résultats du contrôle interne sur les sondages d'audit en matière du contrôle des comptes

Il est plus fiable un travail d'audit des comptes d'une entreprise découle au préalable d'une connaissance générale et maîtrisée de l'entreprise auditée. Cette connaissance générale de l'entreprise passe par ce que l'on appelle l'évaluation du contrôle interne.

Mieux vaut prévenir que guérir: mettez en place des contrôles internes ! Un tel message est très profond….

Comme on l'a bien souligné ci-dessus, le contrôle interne veut dire s'assurer, avec un degré de certitude raisonnable, que les opérations sont réalisées efficacement, que les informations financières disponibles sont fiables et que les exigences contractuelles sont respectées. Faute de bons contrôles internes, il existe un risque réel que les fonds ne soient pas bien utilisés, de la manière convenue. Des actifs peuvent se perdre, et la traçabilité des fonds peut ne pas être garantie. Ceci est donc un souci de la pérennité de l'entreprise, qui remet en cause à la fois les actionnaires, les bailleurs de fonds et les salariés.

D'où l'intérêt et l'importance du contrôle interne : Il est essentiel de disposer d'un système de ce dernier pour offrir des garanties raisonnables quant à la réalisation des objectifs.

Le contrôle interne nous permet de détecter les risques afférant à l'entreprise et impacte les sondages qui se font au niveau de la mission d'audit. En d'autres termes, si l'équipe du contrôle interne détecte un risque prépondérant dans la trésorerie d'une entreprise X, le seuil d'investigation au niveau de la section de la trésorerie sera élevée afin d'auditer toute cette dernière et éliminer le risque du commissaire aux comptes.

A notre arrivée à l'entreprise, le senior nous a présentés l'organisation de la société, l'activité, ainsi que ses points forts et ses points faibles. Il a aussi précisé que les comptes courants d'associés étaient surestimés. Il fallait donc faire attention aux comptes de l'entreprise et investiguer dans tout ce qui concerne le financement de cette activité sans négliger la moindre information.

Le contrôle interne est indispensable, il a un impact sur les sondages de l'audit mais il ne faut pas sous estimer ces limites. Le dispositif de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué soit- il, ne peut fournir une garantie absolue quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise.

La probabilité d'atteindre ces objectifs ne relève pas de la seule volonté de la société. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes du monde extérieur, de

l'exercice de la faculté de jugement ou de dysfonctionnements pouvant survenir en raison d'une défaillance humaine ou d'une simple erreur.

En outre, lors de la mise en place des contrôles, il est nécessaire de tenir compte du rapport coût / bénéfice et de ne pas développer des systèmes de contrôle interne inutilement coûteux quitte à accepter un certain niveau de risque.

L'efficacité des contrôles sera limitée par le risque d'erreur humaine lors de la prise de décisions ayant un impact sur les opérations de la société. Les personnes prenantes de telles décisions devront exercer, dans le laps de temps qui leur est impartis, leur jugement en se basant sur les informations mise à leur disposition

Chapitre 2: Audit de la section des immobilisations

Section 1 : Présentation d'Ernst & Young

1.1 Historique du groupe Ernst & Young

Les origines d'Ernst & Young remontent aux années 1890, alors que les entreprises américaines n'étaient souvent que de minuscules affaires. Les dirigeants, qui étaient propriétaires, conservaient leur information financière et limitaient l'accès à leurs comptes. L'impôt sur les sociétés, sur le revenu et les normes comptables n'existaient pas et il n'y avait pas encore de profession comptable.
Des Ecossais, qui furent les pionniers à considérer la comptabilité comme une profession, furent envoyés aux Etats-Unis pour s'occuper des investissements anglais.
L'un d'entre eux, qui a pour nom Arthur Young, ouvrit un bureau de comptabilité en 1894 à Chicago avec un capital de 500 dollars. En 1906, la société devint Arthur Young &Company.

En 1903, deux jeunes frères, Alvin et Théodore Ernst, ouvrirent une petite société de comptabilité, Ernst & Ernst, à Cleveland. Fort de sa connaissance des processus industriels et du management, Alvin fut directeur d'une importante entreprise industrielle. Il était convaincu que l'information comptable pouvait être un outil au service du management. Et il commença à pratiquer ce que l'on appelle « le conseil en management ».
En 1924, Ernst & Ernst se rapproche de la firme britannique Whinney, Smith & Whinney. Un peu plus tard, en 1929, Ernst & Ernst ouvre son premier bureau en France.
En 1948, Arthur Young s'éteint à l'âge de 84 ans ; quelques mois plus tard, Alvin Ernst décède à l'âge de 66 ans.

Arthur Young & Co est le premier des Big Eight à nommer une femme associée en 1957, ainsi Ernst & Ernst formalise son association avec Whinney, Murray & Co en 1979 pour devenir une organisation internationale appelée Ernst & Whinney.
10 ans plus tard, Ernst & Whinney fusionne avec Arthur Young pour créer Ernst & Young.
En 1995, Ernst & Young fusionne avec Kenneth Leventhal & Co aux Etats-Unis, la firme leader de services professionnels dans le secteur de l'immobilier.
En 2002, Ernst & Young et Andersen se rapprochent sur les métiers de l'audit, du corporate finance et du juridique et fiscal dans 57 pays donnant naissance à un groupe de 110.000 collaborateurs pour un chiffre d'affaires mondial de 12 milliards d'euro.

1.2 Historique du cabinet Ernst & Young Maroc

En quelques dates, voici les principales étapes de création du cabinet Ernst & Yung au Maroc :

1985 : Création du GECAM « Groupement des Experts Marocains pour l'Audit et le Conseil », SARL au capital de 60.000 dirhams. Ce cabinet comptait deux associés fondateurs : Hamad JOUAHRI et Mostafa DAOUDI.
1991 : GECAM devient correspondant d'Ernst&Young International. HSD Castel Jacquet entre dans le capital qui est porté à 750.000 dirhams.
1993 : GECAM, suite à un contrôle qualité international est admis comme membre à part entière du réseau international E&Y. Agrément d'un nouvel associé Patrick MONTLAHUC GECAM devient ERNST&YOUNG.
1994 : Capital porté à 800.000 dirhams. Agrément d'un nouvel associé Ali BENNANI. Entrée dans le capital du groupe SFM.
1995 : Transformation de la SARL en SA. Mise en harmonie des statuts avec la loi n° 15-89 réglementant la profession d'experts comptables.
2003 : Intégration d'Andersen Maroc dans le réseau Ernst & Young formant Ernst & Young Maroc.

1.3 Organisation du cabinet Ernst & Young Maroc

Avec près de 80 collaborateurs, Ernst & Young est l'un des premiers cabinets d'audit et de services aux entreprises au Maroc. Il a mis en place une double organisation, par métier et par marché. Il est aussi l'un des big Four.
Ernst & Young regroupe ses compétences techniques autour de trois grands métiers :
- Les métiers de l'Audit, Conseil et Services aux Entreprises,
- Les métiers du Conseil Juridique et Fiscal,
- Les métiers de la Transaction.

Par ailleurs, Ernst & Young a mis en place une organisation par pôles sectoriels, alignés sur l'organisation internationale d'Ernst & Young et tirant profit, en temps réel, des évolutions industrielles, technologiques, commerciales, stratégiques de chaque filière.
- Agro-alimentaire et produits de grande consommation
- Automobile
- Aéronautique / Spatial / Défense

 Logistique / Transport

- Technologies de l'information, télécommunications, électronique
- Sciences du vivant, santé, pharmacie
- Grande distribution
- Banque / Finance et Assurance
- Services à l'Industrie
- Industrie manufacturière et de transformation
- Immobilier / BTP
- Textile / Habillement

3.1- Audit, Conseil et Services aux Entreprises

- Audit contractuel et légal

Révision et certification de l'information financière pour le compte des actionnaires, investisseurs, dirigeants des sociétés et autres tiers à travers les principales étapes suivantes :

- Connaissance générale de l'entreprise
- Diagnostic des processus clés
- Revue des procédures et évaluation du contrôle interne
- Audit des états financiers

- Conseil et Services aux entreprises

Management et Organisation

- Stratégie d'entreprise
- Organisation
- Contrôle de gestion
- Management industriel

Technologie et information

- Stratégie des systèmes d'information
- Management des technologies de l'information
- Ingénierie des Systèmes d'Information
- Assistance à la maîtrise d'ouvrage

Gestion du Risque Opérationnel

- Identification et hiérarchisation des risques
- Evaluation des contrôles mis en place

- Plan d’action pour la maîtrise des risques
- Gestion du risque de Fraude

3.2- Conseil juridique et fiscal

- Droit des affaires

- Diagnostic d’environnements réglementaires
- Accompagnement dans le cadre d’opérations de restructuration
- Ingénierie contractuelle

- Droit des sociétés

- Assistance à la mise en place des contrats de travail et des documents sociaux internes

Droit de la propriété industrielle

- Audit de la protection des droits de propriété industrielle et optimisation de la gestion de ces droits

- Fiscalité

- Fiscalité des entreprises, Fiscalité internationale, Fiscalité des revenus, régimes douaniers …

3.3- Métiers de la transaction :

Accompagnement des entreprises dans les opérations suivantes :

- Fusion
- Absorption
- Privatisation
- Cession

- Acquisition
- Introduction en bourse

La certification des états de synthèse d’une entreprise passe par les principales étapes suivantes : la revue du contrôle interne, l’identification des risques et la revue des comptes.

Parmi les comptes significatifs des entreprises figurent les immobilisations. Facteur important de production, les immobilisations constituent le moteur des sociétés capitalistiques, contribuant à leur pérennité.

L'actif des entreprises constitue donc une grande part du patrimoine, qui peut servir de base pour évaluer les entreprises.

Les immobilisations ont une incidence sur les autres comptes du bilan et compte de résultat à savoir les amortissements et les dotations, les produits de cession et les valeurs nettes comptables. La vérification des immobilisations est donc primordiale, puisqu'elles traduisent le patrimoine qui reste le plus longtemps dans l'entreprise.
Dans ce chapitre, je définirais tout d'abord le concept des immobilisations ainsi que leurs objectifs et composantes, pour aborder en deuxième lieu leur aspect juridique, fiscal et comptable avant de définir leur méthodologie d'audit.

Section 2 : Présentation de la section, objectifs, composantes

Le rôle de l'auditeur est principalement de se prononcer sur la régularité, la sincérité et la fiabilité des méthodes qu'emploie une entreprise pour évaluer son patrimoine. Il est donc nécessaire pour lui de se prémunir d'une base solide quand aux modes d'évaluation et de comptabilisation.

1.1 Définition des immobilisations.

Définissons ce que sont des « immobilisations », selon le CGNC, c'est des éléments de l'actif appartenant à l'entreprise et destinés à être conservés durablement par celle-ci (hors éléments d'exploitation).

1.2 Objectifs des immobilisations

Pour avancer une opinion fondée, l'auditeur doit veiller au respect des sept principes suivants:

- ✓ **L'exhaustivité:** l'ensemble des dépenses liées aux immobilisations ont été comptabilisées
- ✓ **L'exactitude:** les immobilisations sont enregistrées dans les comptes adéquats, une mauvaise comptabilisation peut entraîner un mauvais calcul des dotations aux amortissements. La comptabilité doit différencier entre les investissements et les charges d'entretien.
- ✓ **La séparation des exercices:** les mises en service des immobilisations ont un impact direct sur les dotations aux amortissements.

- ✓ **La valorisation:** l'estimation de la valeur de l'immobilisation lorsqu'elle est produite par l'entreprise doit faire l'objet d'un suivi particulier de l'auditeur. Ce dernier doit s'assurer que l'ensemble des frais immobilisés sont conformes au Plan Comptable Marocain : risque de surestimation ou de sous estimation du résultat.
- ✓ **Les droits et obligations** : la société doit tenir à jour le registre des immobilisations, elle doit aussi effectuer un inventaire des immobilisations afin de s'assurer de leur état (dépréciation exceptionnelle)
- ✓ **La présentation:** chaque immobilisation devrait être rattachée au poste qui lui est désigné afin que le lecteur ait une idée claire sur les immobilisations de l'entreprise
- ✓ **L'existence:** les écritures comptables sont fondées sur des flux existants. Le risque est que des écritures soient passées sans fondement juridique précis.

1.3 Composantes des immobilisations

Le plan comptable marocain classe ces éléments au niveau de la classe 2 qui se présente comme suit :

Les comptes bilanciels :

CLASSE 2 : COMPTES D'ACTIF IMMOBILISE

21 IMMOBILISATION EN NON-VALEURS

211 Frais préliminaires

212 Charges a repartir sur plusieurs exercices

213 Primes de remboursement des obligations

Ces immobilisations sont des frais revêtant une importance significative et qui ne sont pas directement comptabilisés dans les comptes de charges du fait qu'ils ne sont pas répétitifs, qu'ils ne peuvent être rapportés à des productions déterminées ou qu'ils peuvent bénéficier à plusieurs exercices et que l'entreprise décide d'étaler sur une durée fiscale ne dépassant pas cinq ans.

22 IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

221 Immobilisation en Recherche et Développement,

222 Brevets, Marques, Droits et Valeurs similaires,

223 Fonds Commercial,

228 Autres Immobilisations Incorporelles,

Ce sont des biens qui n'ont pas de consistance physique. Ils sont immatériels et procurent des avantages longtermistes à l'entreprise.

23 IMMOBILISATIONS CORPORELLES

231 Terrains,

232 Constructions,

233 Installations techniques,

Matériel et Outillage,

234 Matériel de Transport,

235 Mobilier, Matériel de bureau et Aménagements divers,

238 Autres Immobilisations Corporelles,

239 Immobilisations corporelles en Cours,

Contrairement à celles qui les précèdent ceux sont des biens ayant une consistance matérielle et une valeur qui peut s'apprécier et se déprécier.

24/25 IMMOBILISATIONS FINANCIERES

241 Prêts Immobilisés,

248 Autres Créances Financières,

251 Titres de Participation,

258 Autres Titres Immobilisés (Droits de Propriété),

Il s'agit de créances immobilisées (prêts) et des titres immobilisés (titres de participation qui sont des titres conférant à l'entreprise des droits de propriété dans d'autres entités).

27 ECARTS DE CONVERSION - ACTIF

271 Diminution Des Créances Immobilisées,

272 Augmentation Des Dettes De Financement,

28 AMORTISSEMENTS DES IMMOBILISATIONS

281 Amortissements des non-valeurs,

282 Amortissements des Immobilisations Incorporelles,

283 Amortissements des Immobilisations Corporelles,

29 PROVISIONS POUR DEPRECIATION DES IMMOBILISATIONS

292 Provisions pour Dépréciation des Immobilisations Incorporelles,

293 Provisions pour Dépréciation des Immobilisations Corporelles,

294/5 Provisions pour Dépréciation des Immobilisations Financières,

Les deux derniers postes sont inscrits en actif immobilisés puisque par leur biais il nous est possible de constater la dépréciation ou la diminution de la valeur des quatre premiers types d'immobilisation.

Les comptes de produits et de charges :

619 DOTATIONS D'EXPLOITATION

6191 Dotations d'exploitation aux amortissements de l'immobilisation en non valeur

61911 D.E.A. des frais préliminaires

61912 D.E.A. des charges à répartir

6192 Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations incorporelles

61921 D.E.A. de l'immobilisation en recherche et développement

61922 D.E.A. des brevets, marques, droits et valeurs similaires

61923 D.E.A. du fonds commercial

61928 D.E.A. des autres immobilisations incorporelles

6193 Dotations d'exploitation aux amortissements des immobilisations corporelles

61931 D.E.A. des terrains

61932 D.E.A. des constructions

61933 D.E.A. des installations techniques, matériel et outillage

61934 D.E.A. du matériel de transport

61935 D.E.A. des mobiliers, matériels de bureau et aménagements divers

61938 D.E.A. des autres immobilisations corporelles6194 Dotations d'exploitation aux provisions pour dépréciation des immobilisations

61942 D.E.P. pour dépréciation des immobilisations incorporelles

61943 D.E.P. pour dépréciation des immobilisations corporelles

6195 Dotations d'exploitation aux provisions pour risques et charges

61955 D.E.P. pour risques et charges durables

91957 D.E.P. pour risques et charges momentanés

6196 Dotations d'exploitation aux provisions pour dépréciations de l'actif circulant

61961 D.E.P. pour dépréciation des stocks

61964 D.E.P. pour dépréciation des créances de l'actif circulant

6198 Dotations d'exploitation des exercices antérieurs

61981 D.E. aux amortissements des exercices antérieurs

61984 D.E. aux provisions des exercices antérieurs

Ces dotations concernent tout ce qui relève de l'exploitation et qui est relié à l'exercice comptable.

659 Dotations non courantes

6591 Dotations aux amortissements exceptionnels des immobilisations

65911 D.A.E. de l'immobilisation en non-valeurs

65912 D.A.E. des immobilisations incorporelles

65913 D.A.E. des immobilisations corporelles

6594 Dotations non courantes aux provisions réglementées

65941 D.N.C. pour amortissements dérogatoires

65942 D.N.C. pour plus-values en instance d'imposition

65944 D.N.C. pour investissements

65945 D.N.C. pour reconstitution de gisements

65946 D.N.C. pour acquisition et construction de logements

6595 Dotations non courantes aux provisions pour risques et charges

65955 D.N.C. aux provisions pour risques et charges durables

65957 D.N.C. aux provisions pour risques et charges momentanés

6596 Dotations non courantes aux provisions pour dépréciation

65962 D.N.C. aux provisions pour dépréciation de l'actif immobilisé

65963 D.N.C. aux provisions pour dépréciation de l'actif circulant

6598 Dotations non courantes des exercices antérieurs

Les dotations non courantes sont des dotations non récurrentes et ne se rapporte pas directeent à l'activité de l'entreprise.

719 Reprise d'exploitation, transferts de charges

7191 Reprises sur amortissements de l'immobilisation en non valeurs

7192 Reprises sur amortissements des immobilisations incorporelles

7193 Reprises sur amortissements des immobilisations corporelles

7194 Reprises sur provisions pour dépréciation des immobilisations

Les reprises sont constatées pour annuler la contrepartie en dotation d'exploitation. Il existe aussi des reprises financières (Reprises sur amortissement des obligations,…)

1.4 Quel risque est lié aux immobilisations ?

Les risques d'audit peuvent être analysés selon les principes importants auxquels doivent répondre les comptes d'immobilisations à savoir :

a- Les risques liés à la réalité ;

b- Les risques liés à l'exhaustivité ;

c- Les risques liés à la valorisation.

Ces risques généraux peuvent être détaillés de plusieurs manières. Je propose de les analyser en deux grandes catégories de risques :

- Les risques inhérents, qui sont des risques induits naturellement par chaque type d'activité économique quelque soit l'entité économique qui les entreprend ;
- Les risques de procédure : en vue de faire face aux risques inhérents ci-dessus l'entreprise met en place un dispositif « de contrôle interne ». Les risques de procédures expriment ainsi les insuffisances de ce dispositif à éviter ou à alerter sur la possibilité ou la survenance effective d'un risque inhérent.
- Risques liés à la réalité des immobilisations.

Les risques généraux qui peuvent toucher la réalité des immobilisations se résument comme suit :

- La comptabilisation d'actifs fictifs ;
- La sortie ou la perte non comptabilisées d'actif.

Si ces risques surviennent, la réalité comptable des immobilisations se trouve surestimée par rapport à leur réalité « physique » (en particulier pour les immobilisations corporelles). Pour les immobilisations qui n'ont pas de matérialisation physique (certaines immobilisations incorporelles telle que la recherche et développement …), la réalité est généralement établie grâce à la justification, par des pièces et documents juridiques authentiques et probants (factures, contrats, procès verbaux, décomptes…), qui concernent l'entreprise.

L'immobilisation corporelle est définie comme étant « une chose sur laquelle s'exerce un droit de propriété ».Cependant, à cette réalité juridique il y a deux exceptions :

- La première d'ordre particulier : en effet, certaines immobilisations incorporelles telles que les brevets, les marques, les droits similaires peuvent être inscrits à l'actif sans être nécessairement la propriété de l'entreprise ;
- La seconde d'ordre général : en effet, l'entreprise peut, sous certaines conditions, déroger au principe de la patrimonialité et adopter le principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence juridique. La norme n° 9 de cette instance internationale stipule que « les transactions et autres événements de la vie de l'entreprise doivent être enregistrés et présentés conformément à leur nature et à leur réalité financière sans s'en tenir uniquement à leur apparence juridique ».Ainsi, exception faite des cas ci-dessus la réalité physique des immobilisations inscrites en comptabilité doit être appuyée par une réalité

juridique. Les principales sources des risques liés à la réalité des immobilisations se détaillent comme suit :

- Risques inhérents : ces sources se rapportent à des caractéristiques relatives aux activités, aux structures et aux politiques de l'entreprise telles que :

-l'implantation géographique éparpillée ;
-l'évolution technologique trop rapide ;
-des participations dans des secteurs en crise ;
-des échecs fréquents des projets de recherche ;
-des équipements acquis à l'étranger ;
-des emballages consignés auprès des revendeurs, …

- Risques de procédure : ces facteurs concernent la qualité des procédures en place dans l'entreprise et en particulier à leur capacité à prévenir ou détecter ces risques. Aussi, quelque soit l'activité, la structure et les politiques de l'entreprise, le dispositif de contrôle interne doit intégrer des contrôles- clés dont l'objectif est de prévenir ou détecter ces risques. Ces contrôles clés sont multiples et comprennent principalement : une organisation basée sur la séparation des tâches d'engagement, de réception, de conservation, de comptabilisation et de contrôle des immobilisations ; des inventaires physiques des immobilisations et leur rapprochement avec ce qui figure dans les comptes ; le suivi du budget d'investissement et le contrôle régulier des réalisations/prévisions ; la confirmation et contrôle régulier des immobilisations détenues par des tiers…

Risques liés à l'exhaustivité des immobilisations :

Le non exhaustivité des immobilisations se matérialise par les risques généraux suivants :

▪Entrées d'actifs non comptabilisées ;
▪Entrées d'actifs comptabilisées à tort en charges ;
▪Sorties ou pertes fictives comptabilisées. Le non exhaustivité se traduit souvent par une minoration de la réalité comptable des immobilisations par rapport à leur réalité physique et juridique.

Les sources de risques liés à l'exhaustivité des immobilisations sont multiples et peuvent être classés en :

Les risques inhérents sont :

- implantation géographique éparpillée des sites administratifs et des sites de production ;
- importance et fréquence des dépenses d'entretien, de réparation et leur diversité ;
- composition complexe de coûts des immobilisations (coûts des matières, charges engagées par l'entreprise, frais d'approche …).

Les risques de procédure : ces sources engendrées par l'incapacité des procédures de contrôle à détecter ou prévenir le risque de non exhaustivité. Ceci se matérialise souvent par les failles suivantes :

-absence d'une séparation des tâches liées à l'engagement, la réception, la conservation, la comptabilisation et au contrôle des immobilisations ;

-absence de procédures permettant le respect d'une bonne séparation des exercices ;

-absence des règles claires et préalablement définies de distinction entre charges et immobilisations ;

-absence d'inventaires physiques et de raccordements avec la comptabilité ….

- Risques liés à l'évaluation des immobilisations :

Les risques liés à l'évaluation des immobilisations sont appréhendés en égard au respect des principes, méthodes et règles de présentation comptables. Ils se traduisent par des mouvements ou situations d'immobilisations (entrées, sorties ou valeurs d'inventaire) :

- Mal évalués ;
- Comptabilisés dans la mauvaise période ;
- Comptabilisés dans le mauvais compte
- Mal totalisés ou centralisés.

Les sources de risques liés à l'évaluation des immobilisations peuvent se résumer comme suit :

Les risques inhérents : équipements acquis à l'étranger ; complexité et multiplicité de certains coûts d'immobilisations ; abandon d'activité ou de branches d'activité ; système comptable à prédominance manuelle.

Les risques de procédure, qui découlent souvent des situations suivantes :

-absence de règles claires et précises en matière de composition et de suivi des coûts d'immobilisations acquises ou produites ;

-inadéquation de la politique d'amortissement par rapport aux durées de vie économique et aux taux d'usage dans le secteur d'activité ;

-mauvaise application des règles comptables…

Signalons que si les risques ne peuvent être complètement éliminés, ils peuvent tout au moins être considérablement réduits en maîtrisant les sources des risques de non maîtrise.

En effet, si les premiers risques sont indépendants de la volonté et de l'action de l'entreprise, les seconds dépendent fortement de ces deux facteurs.

Par ailleurs, à côté des risques liés à l'entreprise et à son contrôle interne, il existe des risques liés à l'auditeur lui

-même à savoir : les risques liés à l'utilisation de procédures d'audit inadaptées ou incomplètes ; les risques liés à une mauvaise application des procédures d'audit ; le risque d'échantillonnage.

La diversité de ces risques doit être connue. Elle ne manquera pas d'avoir un impact certain sur l'opinion de l'auditeur.

Section 3 : Approche fiscale, juridique et comptable

3.1 Traitement juridique des immobilisations

Ces informations concernent les statuts, les extraits d'immatriculations au registre de commerce, la répartition du capital, les procès verbaux des conseils et des assemblées générales ordinaires et extraordinaires des derniers exercices, les états des conventions réglementées, les contrats importants, la liste des mandataires sociaux, les traités de fusion, le règlement intérieur….

3.2 Traitement comptable et fiscal des immobilisations

Immobilisations en non valeur

L'immobilisation en non-valeurs de certains coûts (frais préliminaires, charges à répartir sur plusieurs exercices, primes de remboursement des obligations) présente les particularités suivantes :

A - valeur d'entrée

La valeur d'entrée est constituée :

- par la somme des charges dont l'étalement sur plusieurs exercices est opéré en vertu de leur caractère propre (frais préliminaires) et en vertu d'une décision exceptionnelle de gestion (charges à répartir) ;

- par le montant total des primes de remboursement des obligations (différence entre le montant futur à rembourser hors intérêts, et le montant versé par le prêteur).

B - amortissement

L'amortissement de ces éléments constitue l'étalement par report sur plusieurs exercices (dont le premier) d'une charge déjà subie ou consommée : tel est par exemple le cas des frais de constitution engagés dans l'exercice, réparti exceptionnellement sur les exercices ultérieurs pour des raisons de gestion.

Cet étalement par amortissement doit être effectué selon un plan préétabli sur un maximum de cinq exercices, y compris celui de constatation de la charge, à l'exception des primes de remboursement des obligations.

Le plan d'amortissement doit, en vertu du principe de prudence, comporter des amortissements annuels avec un minimum linéaire de 20% à appliquer dès la fin du premier exercice.

C - valeur actuelle

La valeur actuelle d'une immobilisation en non valeurs est, par prudence, présumée nulle, bien qu'elle puisse dans certains cas ne pas l'être dans le cadre du principe de continuité d'exploitation.

Ses éléments ne peuvent, en conséquence, donner lieu à constatation de " provisions pour dépréciation ". Les postes d'immobilisation en non-valeurs figurent donc au bilan pour leur " valeur nette d'amortissements ".

Immobilisations corporelles et incorporelles

A - Valeur D'entrée :

Les immobilisations incorporelles et corporelles sont inscrites à :

• leur coût d'acquisition pour les immobilisations acquises à titre onéreux ;

• leur coût de production pour celles qui sont produites par l'entreprise pour elle-même.

1) Le coût d'acquisition est formé :

a) du prix d'achat augmenté des droits de douane et autres impôts et taxes non récupérables et diminué des réductions commerciales obtenues et des taxes légalement récupérables ;

b) des charges accessoires d'achat y afférentes, tels que :

- transports
- frais de transit
- frais de réception
- assurances - transport ... à l'exclusion des taxes légalement récupérables.

Sont cependant à exclure des charges accessoires d'achat des immobilisations les frais d'acquisition d'immobilisations qui consistent en :

- droits de mutation (enregistrement) ;
- honoraires et commissions ;
- frais d'actes. Ces frais sont à inscrire en " charges à répartir sur plusieurs exercices", et amortir sur cinq exercices au maximum.

c) des charges d'installation qui sont nécessaires pour mettre le bien, en état d'utilisation à l'exclusion des frais d'essais et de mise au point qui sont à classer dans les charges de l'exercice ou, le cas échéant, susceptibles d'être répartis sur plusieurs exercices.

Les frais généraux et les charges financières engagés pour l'acquisition d'immobilisations sont exclus du coût d'acquisition de ces immobilisations. Toutefois, dans le cas exceptionnel d'un délai d'acquisition supérieur à un an, les frais financiers spécifiques de préfinancement se rapportant à cette période peuvent être inclus dans le coût d'acquisition de ces immobilisations ; avec mention expresse dans l'ETIC.

2) Le coût de production des immobilisations est formé de la somme :

• du coût d'acquisition des matières et fournitures utilisées pour la production de l'élément ;
• des charges directes de production tels les charges de personnel, les services extérieurs, les amortissements ;
• des charges indirectes de production dans la mesure où elles peuvent être raisonnablement rattachées à la production de l'immobilisation.

Toutefois, ce coût de production réel et complet ne comprend pas, sauf conditions spécifiques de l'activité à justifier dans l'ETIC :

• les frais d'administration générale de l'entreprise ;
• les frais de stockage ;
• les frais de recherche et développement ;
• les charges financières. Néanmoins le coût de production des immobilisations peut comprendre le montant des intérêts relatifs aux dettes contractées pour le financement de cette production depuis le " préfinancement " spécifique jusqu'à la date normale d'achèvement de l'immobilisation ou de sa mise en service si elle est exceptionnellement antérieure à cette date.

Mention doit être faite dans l'ETIC de cette inclusion de charges financières.

Immobilisations financières

A- Créances immobilisées

Les dispositions régissant l'évaluation des créances de l'actif circulant s'appliquent également aux créances immobilisées (cf. Chapitre II ci-après).

B - Titres de participation et autres titres immobilisés

1. Valeur d'entrée :

Quels que soient leur nature et leur classement comptable (titres de participation, autres titres immobilisées ...) les titres sont portés en comptabilité pour leur prix d'achat à l'exclusion des frais d'acquisition, lesquels sont inscrits directement dans les charges de l'exercice.

2. Valeur d'entrée :

a. Actions gratuites

L'obtention d'actions dites juridiquement " gratuites " est sans influence sur la valeur globale d'entrée des titres correspondants détenus dont le coût unitaire moyen se trouve diminué.

b. Droits de souscription ou d'attribution

La cession des droits de souscription ou des droits d'attribution réduit la valeur globale d'entrée du montant du prix de cession et réduit en conséquence le coût unitaire moyen d'achat des titres correspondants.

c. Titres de même nature

Lorsque des " sorties " de titres ont été opérées (à la suite de cessions notamment), portant sur des ensembles de titres de même nature conférant les même droits, la valeur d'entrée des titres restants est déterminée par la méthode du " coût d'achat moyen pondéré " après chaque entrée ou, à défaut, par la méthode du " premier entré ; premier sorti " dite F.I.F.O.

3. Valeur actuelle

a. Valeur actuelle des titres de participation

Les titres de participation doivent être évalués moins en fonction du marché, souvent inexistant, qu'en fonction de l'utilité que la participation présente pour l'entreprise ; dans cette utilité, il doit notamment être tenu compte des perspectives de rentabilité des titres, de la conjoncture économique des capitaux propres réels de la société contrôlée, des effets de complémentarité technique, commerciale ou économique susceptibles de résulter de la participation selon le niveau de celle-ci.

Lorsqu'une cession de titres de participation fait perdre soit le "contrôle" de la société, soit la minorité de blocage, il doit en être tenu compte dans l'estimation de la "valeur actuelle"

Cette valeur actuelle est donc appréciée comme celle de toute immobilisation : c'est le "prix qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'entreprise, compte tenu de l'utilité de la participation pour l'entreprise".

b. Valeur actuelle des titres immobilisés autres que les titres de participation

A une date quelconque et en particulier à la date de l'inventaire, les titres ont une valeur actuelle égale :

• au cours moyen du dernier mois s'ils sont cotés ;

• à leur valeur probable de négociation s'ils ne sont pas cotés

Cette valeur probable de négociation est à apprécier dans la perspective d'une éventuelle cession à longue échéance (plus d'un an).

4. Valeur au bilan

La comparaison de la valeur d'entrée et de la valeur actuelle fait apparaître des plus-values ou des moins-values par catégories homogènes de titres (même nature, mêmes droits).

Les plus-values ne sont pas comptabilisées ; les moins-values doivent l'être, sous forme de provisions pour dépréciation.

Aucune compensation n'est, en principe, pratiquée entre plus-values et moins-values ; toutefois, s'agissant des titres immobilisés cotés autres que les titres de participation, l'entreprise peut, sous la responsabilité de ses dirigeants, compenser les moins-values résultant d'une baisse des cours paraissant anormale et momentanée, par les plus-values constatées sur d'autres titres et dans la limite de ces plus-values.

Section 4 : La mise en œuvre de l'audit des immobilisations

Les immobilisations, actif dont l'importance est primordiale au sein d'une entreprise, doivent être chiffrées de façon fidèle à ce qui existe dans l'entreprise. La vérification de ces comptes passe par un contrôle interne, un inventaire physique et un audit des comptes.

Dans cette section, je définirais dans un premier temps les résultats du contrôle interne ainsi que de l'inventaire physique sur le contrôle des comptes des immobilisations ainsi que le lien entre ces différentes étapes. Dans un second temps, j'aborderais le contrôle des comptes des immobilisations sous forme d'un cas pratique pour mettre au clair toutes les étapes que j'ai effectuées.

3.1 Résultats du contrôle interne et de l'inventaire physique sur l'audit des immobilisations.

3.1.1 Résultats du contrôle interne sur l'audit des comptes des immobilisations

L'audit des comptes est une étape qui se déroule après la clôture de l'exercice, dans la plupart des cas entre le 1er janvier de l'année qui s'en suit et le 31 Mars. Or, le contrôle interne se déroule généralement entre le mois de septembre et de décembre. Puisque j'étais disponible pour commencer mon stage à partir du 15 janvier, j'ai pu assister à l'audit des comptes seulement, mais les résultats du contrôle interne que je vais énumérer ci-dessous sont le fruit de mes recherches personnelles: le chef de mission a précisé qu'on a procédé à un contrôle interne, lequel a induit des résultats sur lesquels on va se baser pour réaliser l'audit des immobilisations, mais en aucun cas on m'a fait part de la manière avec laquelle on réalise un contrôle interne.

Après plusieurs recherches, j'ai su que le contrôle interne des immobilisations, étape à laquelle je n'ai pas participé, se fait essentiellement en deux phases : tout d'abord, comprendre les procédures et les contrôles mis en place par l'entreprise notamment en ce qui concerne l'acquisition, la cession, la mise au rebut et le transfert des immobilisations ; Ensuite, repérer les points faibles relatifs aux procédures et évaluer les risques d'erreurs de telle manière à s'assurer que les objectifs d'exhaustivité, de réalité, d'exactitude et de protection des actifs sont atteints.

La première étape consiste en la documentation et l'évaluation des flux de transaction, des processus et des contrôles pour comprendre clairement les procédures de l'entreprise en question.

A partir des descriptions de flux recueillies au cours de la phase préliminaire, l'on doit documenter les procédures et les contrôles mis en place sur le cycle, à savoir :

− Identifier tous les flux de transaction significatifs, de la source à la balance générale, en identifiant dans chaque cycle les fonctions clés; pour l'acquisition d'une immobilisation par exemple, il faut identifier tous les flux mis en place pour son acquisition en allant de la décision d'investissement jusqu'à la livraison de l'immobilisation.

− Identifier les contrôles portant sur les applications y compris les contrôles manuels et informatiques (procédures programmées); en d'autres termes, si l'entreprise dispose de systèmes informatique, il faut vérifier que ces systèmes sont programmés de façon à ce qu' aucune information n'est perdue.

− Identifier les indicateurs clés à collecter (ou identifier les principaux indicateurs que recueille la société), portant sur les données accumulées et les données permanentes.

Cette documentation une fois obtenue, peut être schématisée dans des diagrammes de circulation (exemple en annexes). En effet, ces diagrammes sont le meilleur moyen pour décrire les procédures de manière synthétique et concise.

Les contrôles relevés devront être rattachés aux objectifs de contrôle suivants :

− **Exhaustivité de la saisie:** En effet, il faudrait s'assurer qu'il existe bien une procédure fiable permettant d'enregistrer les écritures relatifs à tous les mouvements des immobilisations à savoir: acquisition, cession, mise au rebut, transfert;

− **Exactitude de la saisie:** Cette étape pourra notamment être vérifiée au niveau du contrôle des comptes. A partir des pièces probantes on peut vérifier l'exactitude de l'enregistrement;

− **Autorisation:** tout mouvement d'immobilisation doit être soumis à un visa de la part de la personne habilité à cela.

− **Sécurité d'accès aux actifs et aux enregistrements:** L'existence physique des biens doit être réelle, c'est pourquoi, il est nécessaire de sécuriser leurs accès et les enregistrements qui leur sont relatifs ainsi que de vérifier la fiabilité des procédures surtout celles de cessions et de mises au rebut.

Après avoir pris connaissance des contrôles et des procédures mis en place, il faut s'assurer que :

a) Les immobilisations sont correctement comptabilisées et contrôlées :

Ce contrôle est basé sur plusieurs tests à savoir la vérification que :

- Le registre des immobilisations est tenu de manière suffisamment détaillé (année, identification, coût, amortissement cumulé, taux) ;
- La balance générale concorde avec le registre des immobilisations ;
- Les immobilisations acquises en leasing sont identifiées et comptabilisées séparément;
- L'inventaire physique des immobilisations est fait régulièrement, les écarts sont analysés et corrigés ;
- Les immobilisations font l'objet d'un contrat de maintenance.

b) Les acquisitions et cessions d'immobilisations sont correctement autorisées et comptabilisées :

La procédure de cession, acquisition et mise au rebut est adéquate et correctement autorisée.

c) Les amortissements sont correctement calculés

Les amortissements sont correctement calculés en accord avec la loi comptable (s'assurer que les taux d'amortissement des véhicules de tourisme sont conformes avec la loi fiscale)

En somme, ce qu'il faut retenir c'est que l'étape du contrôle interne formalise l'analyse des risques inhérents et des facteurs stratégiques identifiés. Elle résume les principaux risques d'inexactitudes au niveau des comptes pris individuellement et dans leur ensemble.
Elle peut être considérée comme une étape cruciale pour réaliser l'audit des comptes vu que sans analyse des risques liés à chaque compte, on ne peut pas auditer le compte en question. Elle permet donc de réaliser un audit des comptes fondé sur les risques ce qui génère des gains de productivité.

3.1.2 Résultats de l'inventaire physique sur l'audit des immobilisations

L'inventaire physique des immobilisations des entreprises a lieu en fin du mois de décembre. Encore une fois, je n'ai pas pu assister à cette étape durant mon stage de fin d'études mais je résumerais en quelques points ses résultats sur le contrôle des comptes pour éclaircir le lien entre l'inventaire physique et l'audit des comptes.
L'expérience prouve que le fichier des immobilisations reflète de façon incorrecte la réalité. Ceci a pour cause le nombre important des immobilisations et le défaut d'un suivi régulier des immobilisations.
Ceci dit, un inventaire physique des immobilisations va permettre de vérifier la véracité des valeurs mobilières ainsi que la bonne gestion des aspects liés aux immobilisations.
Une fois l'inventaire physique est fait, celui-ci permet de dégager 2 sortes d'écarts : biens comptables non rapprochés et bien physiques non rapprochés.
Du coup, le but de l'inventaire physique est de valider la concordance entre les comptes de l'entreprise et ce qui existe notamment dans ses usines ou siège de façon à ce que l'auditeur qui réalisera l'audit des comptes va baser ses travaux sur le fait que les comptes des immobilisations représentent des chiffres exacts.
En d'autres termes, un résultat positif de l'inventaire physique va induire à un audit des immobilisations de façon simplifiée vu que le risque est moindre. D'autre part, un inventaire physique avec des résultats négatifs va induire l'auditeur à prendre beaucoup plus de précaution dans ses travaux de testing des comptes pour réduire le risque.

3.2. L'audit des immobilisations sous forme de cas pratique

3.2.1 Initialisation de la mission

Comme étant stagiaire, et faisant partie d'une équipe d'auditeur à la tête de laquelle se trouve un chef de mission, j'avais l'obligation de réaliser l'audit de la section des immobilisations. Le chef de mission m'a donné le soin de m'occuper des immobilisations après m'avoir expliqué les tâches que je devais faire. Entre autres, ceci consiste à prendre tout d'abord connaissance avec le client, qui va nous remettre la balance générale définitive de l'entreprise. Par la suite, il fallait établir des leads pour chaque type d'immobilisation. Lead veut dire un « zoom » sur la balance de façon à ce que la balance générale soit plus lisible.

3.2.2 La méthodologie d'audit

Je ne citerai pas la dénomination sociale de la société pour des raisons de confidentialité. La lead contient le nom de la société, la date, l'exercice et l'auditeur en charge de la section (GEL sont les initiales de mon nom complet).

Après avoir récupéré la balance générale, je m'aperçois que la société ne détient que des immobilisations corporelles et incorporelles. Je génère donc les leads (grâce à un logiciel générateur de leads que E&Y détient) et j'arrive aux résultats suivants :

Client: X	L Lead
Year-end: déc-12	Immobilisations incorporelles
Preparer / Date: GEL / 19 mars 2013	

In Thousands		31/12/2012			30/11/2012	31/12/2011		
	Account Name	Pre-adjusted	Adjustments	Adjusted Current Year	Interim	Prior Year	Variance	In %
2'281000	CHARGES A REPARTIR GROSSES REPARATIC	2 578		2 578	2 578	2 439	139	6%
2'283000	CHARGES A REPARTIR HONORAIRES	1 934		1 934	1 934	1 934	0	0%
22200000	BREVETS, MARQUES, DROITS ET VALEURS S	914		914	914	914	0	0%
22811200	DROIT INCORF CONDUITE NR	62 700		62 700	62 601	62 601	99	0%
22811300	DROIT INCORF POMPAGE NR	7 583		7 583	7 583	7 332	251	3%
22811400	DROIT INCORF TRAITEMENT NR	17 129		17 129	17 049	17 049	80	0%
22811500	DROIT INCORF LIGNES ELECTRIQUES NR	5 860		5 860	5 860	5 860	0	0%
22811600	DROIT INCORF LOGEMENT&BUREAUX NR	1 382		1 382	1 382	1 350	31	2%
22811700	DROIT INCORF MATERIEL DIVERS NR	676		676	676	676	0	0%
22812200	DROIT INCORF CONDUITE R	24 424		24 424	24 260	24 127	297	1%
22812300	DROIT INCORF POMPAGE R	6 502		6 502	6 502	6 502	0	0%
22812400	DROIT INCORF TRAITEMENT R	19 616		19 616	17 359	17 359	2 257	13%
22812600	DROIT INCORF LOGEMENT&BUREAUX R	2 267		2 267	2 068	2 068	199	10%
22812700	DROIT INCORF MATERIEL DIVERS R	2 270		2 270	2 270	2 270	0	0%
22813200	DROIT INCORF IEC CONDUITE R	636		636	735	743	-107	-14%
22813299	DI IEC CONDUITE R	-636		-636	-636	-636	0	0%
22813400	DROIT INCORF IEC TRAITEMENT R	0		0	227	237	-237	-100%
22814300	DROIT INCORF IEC POMPAGE NR	0		0	0	163	-163	-100%
22814400	DROIT INCORF IEC TRAITEMENT NR	127		127	1 788	183	-56	-31%
L-1 IMMO INCORP BRUTES	**Subtotal**	**155 962**	**0**	**155 962**	**155 150**	**153 171**	**2 791**	**2%**
28220000	AMORT Brevet,marques,droits et valeurs s	-860		-860	-858	-838	-21	3%
28281000	AMORT DROIT INCORPOREL IMMOB NR	-20 954		-20 954	-20 660	-17 450	-3 504	20%
28282000	AMORT DROIT INCORPOREL IMMOB R	-28 162		-28 162	-27 834	-24 279	-3 883	16%
L-2 AMORT INCORP	**Subtotal**	**-49 975**	**0**	**-49 975**	**-49 353**	**-42 567**	**-7 408**	**17%**
28128100	AMORT GROSSES REPARATIONS	-2 111		-2 111	-2 091	-1 885	-225	12%
28128300	AMORT CHARGES A REPARTIR-HONORAIRES	-1 934		-1 934	-1 934	-1 934	0	0%
L-2 AMORT. INCORP	**Subtotal**	**-4 045**	**0**	**-4 045**	**-4 025**	**-3 820**	**-225**	**6%**
L-TOTAL	**TOTAL**	**101 942**	**0**	**101 942**	**101 772**	**106 785**	**-4 843**	**-5%**

Lead des immobilisations incorporelles (L Lead)

Client: X	K Lead
Year-end: déc-12	Immobilisations corporelles
Preparer / Date: GEL / 19 mars 2013	

In Thousands		31/12/2012			30/11/2012	31/12/2011		
	Account Name	Pre-adjusted	Adjustments	Adjusted Current Year	Interim	Prior Year	Variance	In %
20221200	CONDUITE MISE EN CONCESSION PAR CONCEI	83 203		83 203	83 203	83 203	0	0%
20221300	POMPAGE MIS EN CONCESSION PAR CONCED.	23 905		23 905	23 905	23 905	0	0%
20221400	TRAITEMENT MIS EN CONCESSION PAR CONCI	18 847		18 847	18 847	18 847	0	0%
20221600	LOGEMENT&BUREAUX MIS EN CONCE PAR CC	4 675		4 675	4 675	4 675	0	0%
20221700	MATERIEL DIVERS MIS EN CONCESSION PAR (	138		138	138	138	0	0%
20311200	CONDUITE FINANCEE PAR CONCESSIONNAIRE	62 700		62 700	62 601	62 601	99	0%
20311300	POMPAGE FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE I	7 583		7 583	7 583	7 332	251	3%
20311400	TRAITEMENT FINANCE PAR CONCESSIONNAIR	17 129		17 129	17 049	17 049	80	0%
20311500	LIGNES ELECTRIQUES FINANCEE PAR CONCES	5 860		5 860	5 860	5 860	0	0%
20311600	LOGEMENT&BUREAUX FINAC CONCESSIONNA	1 382		1 382	1 382	1 350	31	2%
20311700	MATERIEL DV FINANCE PAR CONCESSIONNAII	676		676	676	676	0	0%
20311900	RETRAITE FINANCEE PAR CONCESSIONNAIRE	22 630		22 630	22 630	22 630	0	0%
20322000	CONDUITE FINANCEE PAR CONCESSIONNAIRE	24 424		24 424	24 260	24 127	297	1%
20323000	POMPAGE FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE I	6 502		6 502	6 502	6 502	0	0%
20324000	TRAITEMENT FINANCE PAR CONCESSIONNAIR	19 616		19 616	17 359	17 359	2 257	13%
20326000	LOGEMENT&BUREAUX FINANC CONCESIONNA	2 267		2 267	2 068	2 068	199	10%
20327000	MATERIEL DV FINANCE PAR CONCESSIONNAII	2 283		2 283	2 283	2 283	0	0%
20931300	IEC POMPAGE NR FINANC CONCESSIONNAIRE	0		0	0	163	-163	-100%
20931400	IEC TRIATEMENT NR FINANC CONCESSIONNAII	127		127	1 788	183	-56	-31%
20932200	IEC CONDUITE R FINANC CONCESSIONNAIRE	636		636	735	743	-107	-14%
20932299	IEC CONCD CONDUITE R	-636		-636	-636	-636	0	0%
20932400	IEC TRAITEMENT R FINANC CONCESSIONNAIRI	0		0	227	237	-237	-100%
23270000	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES CON	40		40	40	40	0	0%
23321000	MATERIEL	701		701	664	521	181	35%
23324000	OUTILLAGE	686		686	686	656	30	5%
23410000	MAT DE TRANSPORT LEGER	3 443		3 443	3 519	3 287	155	5%
23510000	MOBILIER DE BUREAU	602		602	602	498	104	21%
23520000	MATERIEL DE BUREAU	400		400	400	383	17	4%
23550000	MATERIEL INFORMATIQUE	1 370		1 370	1 370	1 315	55	4%
K-1 IMMO CORP	**Subtotal**	**311 190**	**0**	**311 190**	**310 417**	**307 996**	**3 194**	**1%**
28022120	AMORT CONDUITE MEC CONCEDANT	-41 547		-41 547	-41 285	-38 403	-3 144	8%
28022130	AMORT POMPAGE MEC CONCEDANT	-8 636		-8 636	-8 571	-7 856	-780	10%
28022140	AMORT TRAITEMENT MEC CONCEDANT	-13 016		-13 016	-12 993	-12 741	-275	2%
28022160	AMORT LOGEMENT&BUREAUX MEC CONCEDA	-1 387		-1 387	-1 377	-1 270	-116	9%
28022170	AMORT MATERIEL DIVERS MEC CONCEDANT	-138		-138	-138	-138	0	0%
28031200	AMORT CONDUITE FI CONCESIONNAIRE NR	-11 096		-11 096	-10 947	-9 310	-1 786	19%
28031300	AMORT POMPAGE NR FINANCE CONCESSIONI	-2 836		-2 836	-2 797	-2 373	-463	20%
28031400	AMORT TRAITEMENT NR FINANCE CONCESSIC	-4 477		-4 477	-4 401	-3 580	-896	25%
28031500	AMORT LIGNES NR FINANCE CONCESSIONNAI	-1 911		-1 911	-1 895	-1 716	-195	11%
28031600	AMORT LOGEMENT&BUREAUX NR FINANC CO	-439		-439	-431	-343	-96	28%
28031700	AMORT MATERIEL NR FINANCE CONCESSIONI	-208		-208	-203	-141	-68	48%
28031900	AMORT RETRAITE FINANCE CONCESSIONNAIF	-861		-861	-861	-861	0	0%
28031999	AMORT RETRAITES FINANCE CONCESSIONNA	-3 444		-3 444	-3 444	-3 444	0	0%
28032200	AMORT BATIMENTS :GD FIN LYDEC RV	-12 118		-12 118	-11 994	-10 564	-1 554	15%
28032300	AMT POSTE& MACHIN:GD FIN LYDEC RV	-3 979		-3 979	-3 943	-3 544	-434	12%
28032400	AMORT TRAITEMENT R FINANCE CONCESSION	-8 895		-8 895	-8 763	-7 353	-1 542	21%
28032600	AMORT LOGEMENT&BUREAUX R FINANC CON	-1 770		-1 770	-1 758	-1 633	-137	8%
28032700	AMORT MATERIEL R FINANCE CONCESSIONNA	-1 400		-1 400	-1 383	-1 184	-216	18%
28327000	AMORT DES INSTE ET AMENAG DES CONST	-40		-40	-40	-39	-1	2%
28331000	AMORT MATERIEL	-490		-490	-488	-461	-29	6%
28332000	AMORT OUTILLAGE	-532		-532	-528	-479	-53	11%
28340000	AMORTISSEMENTS DU MATERIEL DE TRANSP(	-2 144		-2 144	-2 183	-1 818	-326	18%
28351000	AMORT DU MOBILIER DE BUREAU	-395		-395	-392	-358	-37	10%
28352000	AMORT DU MATERIEL DE BUREAU	-352		-352	-351	-340	-12	3%
28355000	AMORT DU MATERIEL INFORMATIQUE	-1 248		-1 248	-1 242	-1 154	-93	8%
K-2 AMORT CORP	**Subtotal**	**-123 357**	**0**	**-123 357**	**-122 406**	**-111 104**	**-12 253**	**11%**
K-TOTAL	**TOTAL**	**187 833**	**0**	**187 833**	**188 011**	**196 892**	**-9 059**	**-5%**

Lead des immobilisations corporelles (K Lead)

Une fois les leads générées, il fallait établir ce qu'on appelle « un tableau de mouvement » ou « un tableau de passage ». Pour établir ce tableau, le chef de mission m'a demandé de m'adresser au client pour lui demande le fichier des acquisitions, des cessions et des mises en rebut. Après avoir récupéré les fichiers en question, le chef de mission m'expliqua le tableau :

			h	h	h			
		A	B		C		A+B-C	
N° Compte	Libellé	31/12/2011	Acquisitions	Transfert	Cessions	Mise au rebut	31/12/2012	BG 31/12/2012
Total								
		L Lead	L Lead					L Lead

h Ok From Suivi Extra-Comptable des Immobilisations

Solde à rapprocher avec la BG de l'année précédente
Objet des travaux d'audit de l'année en cours
Validé via la revue des mouvements de l'exercice. A rapprocher avec le solde de la balance de l'année à auditer

Je n'avais plus qu'à appliquer ce principe sur les données de la société avec l'aide du fichier des acquisitions et transferts.

X

31.12.2012

GEL le 20/03/2013.

t

Référence

L.1

Tableau de passage des immobilisations incorporelles

Objectif:

Réalité et exhaustivité des immobilisations corporelles

Work Done:

TP immobilisations Corporelles

Récupérer Listing acquisitions et cessions

Test de réalité

Findings:

			h	h	h			
		A	B	C	D	A+B+C-D		
N° Compte	Libellé	31/12/2010	Acquisitions	lise en service/Transfe	Cessions	31/12/2011	BG 31/12/2011	GAP
21281000	HARGES A REPARTIR GROSSES REPARATION	2 439	139	0	0	2 578	2 578	0
21283000	CHARGES A REPARTIR HONORAIRES	1 934	0	0	0	1 934	1 934	0
22200000	REVETS, MARQUES, DROITS ET VALEURS SIM	914	0	0	0	914	914	0
22811200	DROIT INCORP CONDUITE NR	62 601	99	0	0	62 700	62 700	0
22811300	DROIT INCORP POMPAGE NR	7 332	66	185	0	7 583	7 583	0
22811400	DROIT INCORP TRAITEMENT NR	17 049	0	80	0	17 129	17 129	0
22811500	DROIT INCORP LIGNES ELECTRIQUES NR	5 860	0	0	0	5 860	5 860	0
22811600	DROIT INCORP LOGEMENT&BUREAUX NR	1 350	31	0	0	1 382	1 382	0
22811700	DROIT INCORP MATERIEL DIVERS NR	676	0	0	0	676	676	0
22812200	DROIT INCORP CONDUITE R	24 127	190	107	0	24 424	24 424	0
22812300	DROIT INCORP POMPAGE R	6 502	0	0	0	6 502	6 502	0
22812400	DROIT INCORP TRAITEMENT R	17 359	2 043	214	0	19 616	19 616	0
22812600	DROIT INCORP LOGEMENT&BUREAUX R	2 068	199	0	0	2 267	2 267	0
22812700	DROIT INCORP MATERIEL DIVERS R	2 270	0	0	0	2 270	2 270	0
22813200	DROIT INCORP IEC CONDUITE R	743	0	-107	0	636	636	0
22813299	DI IEC CONDUITE R	-636	0	0	0	-636	-636	0
22813400	DROIT INCORP IEC TRAITEMENT R	237	0	-237	0	0	0	0
22814300	DROIT INCORP IEC POMPAGE NR	163	0	-163	0	0	0	0
22814400	DROIT INCORP IEC TRAITEMENT NR	183	23	-79	0	127	127	0
Total		153 171	2 791	0	0	155 962	155 962	0
		L Lead	L Lead			L Lead	L Lead	

h Ok From Suivi Extra-Comptable des Immobilisations

Conclusion:

Test Satisfaisant

X

31.12.2012

Tableau de passage des Immobilisations Corporelles

t

GEL le 20/03/2013.

Référence

K.1

Objectif:

Réalité et exhaustivité des immobilisations corporelles

Work Done

TP immobilisations Corporelles

Récupérer Listing acquisitions et cessions

Test de réalité

Findings

N° Compte	Libellé	BG LY 11	A	✓ B	✓ C	✓ D	A+B+C-D	BG CY 12	GAP
20221200	CONDUITE MISE EN CONCESSION PAR CONCEDANT	83202,83954	0	0	0	83 203		83 203	0
20221300	POMPAGE MIS EN CONCESSION PAR CONCEDANT	23905,32505	0	0	0	23 905		23 905	0
20221400	TRAITEMENT MIS EN CONCESSION PAR CONCEDANT	18847,11598	0	0	0	18 847		18 847	0
20221600	LOGEMENT&BUREAUX MIS EN CONCE PAR CONCEDANT	4674,91741	0	0	0	4 675		4 675	0
20221700	MATERIEL DIVERS MIS EN CONCESSION PAR CONCEDANT	138,37808	0	0	0	138		138	0
20311200	CONDUITE FINANCEE PAR CONCESSIONNAIRE NON R	62601,42088	99	0	0	62 700		62 700	0
20311300	POMPAGE FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE NR	7332,04855	66	185	0	7 583		7 583	0
20311400	TRAITEMENT FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE NR	17048,94014	0	80	0	17 129		17 129	0
20311500	LIGNES ELECTRIQUES FINANCEE PAR CONCESSIONNAIRE NR	5860,24507	0	0	0	5 860		5 860	0
20311600	LOGEMENT&BUREAUX FINAC CONCESSIONNAIRE NR	1350,3832	31	0	0	1 382		1 382	0
20311700	MATERIEL DV FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE NR	675,94718	0	0	0	676		676	0
20311900	RETRAITE FINANCEE PAR CONCESSIONNAIRE	22630,323	0	0	0	22 630		22 630	0
20322000	CONDUITE FINANCEE PAR CONCESSIONNAIRE R	24126,72902	190	107	0	24 424		24 424	0
20323000	POMPAGE FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE R	6501,71919	0	0	0	6 502		6 502	0
20324000	TRAITEMENT FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE R	17359,42433	2 043	214	0	19 616		19 616	0
20326000	LOGEMENT&BUREAUX FINANC CONCESIONNAIRE R	2067,78348	199	0	0	2 267		2 267	0
20327000	MATERIEL DV FINANCE PAR CONCESSIONNAIRE R	2282,62773	0	0	0	2 283		2 283	0
20931300	IEC POMPAGE NR FINANC CONCESSIONNAIRE	163,14751	0	-163	0	0		0	0
20931400	IEC TRIATEMENT NR FINANC CONCESSIONNAIRE	183	23	-79	0	127		127	0
20932200	IEC CONDUITE R FINANC CONCESSIONNAIRE	742,9128	0	-107	0	636		636	0
20932299	IEC CONCD CONDUITE R	-636,1128	0	0	0	-636		-636	0
20932400	IEC TRAITEMENT R FINANC CONCESSIONNAIRE	236,70967	0	-237	0	0		0	0
23270000	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES CONSTRUC	40,04441	0	0	0	40		40	0
23321000	MATERIEL	520,67807	181	0	0	701		701	0
23324000	OUTILLAGE	656,21591	30	0	0	686		686	0
23410000	MAT DE TRANSPORT LEGER	3287,46648	504	0	349	3 443		3 443	0
23510000	MOBILIER DE BUREAU	497,71705	104	0	0	602		602	0
23520000	MATERIEL DE BUREAU	383,36976	17	0	0	400		400	0
23550000	MATERIEL INFORMATIQUE	1315,14896	55	0	0	1 370		1 370	0
TOTAL		307996,4657	**3 543**	**0**	349	**311 190**		**311 190**	**0**
		K Lead	K-1-1		K-1-1			K Lead	

Conclusion:

Test Satisfaisant

Le tableau de passage des immobilisations corporelles et incorporelles n'a pas relevé d'écart. On dit que le test est satisfaisant.

Après avoir établi les leads et le tableau des passages des immobilisations corporelles et incorporelles, on procède à un test des acquisitions, des transferts et des mises en rebut pour vérifier leur caractère réel.

Le test des acquisitions :

La base à retenir pour effectuer des sélections est la valeur brute des acquisitions de l'exercice. L'objectif de la validation des acquisitions est double :

La validité : s'assurer que les acquisitions de l'exercice ne comprennent pas de montants présentant un caractère de charges.

La comptabilisation : s'assurer que les acquisitions sont comptabilisées pour le bon montant et sont rattachés au bon exercice.

Pour vérifier la validité, il suffit de pointer le montant immobilisé avec les documents justificatifs (factures fournisseurs, contrats d'acquisition…), et s'assurer que les acquisitions de l'exercice ont été approuvées par un responsable habilité par le management de la société (autorisation d'investissement).

Pour vérifier la correcte comptabilisation, il faut s'assurer que les frais accessoires sont des éléments constitutifs du prix de revient ainsi que la TVA non déductible.

- Le test des transferts :

Les transferts concernent généralement des mouvements entre les comptes d'immobilisations en cours vers le compte d'immobilisation correspondant à l'investissement au moment de la mise en service de l'immobilisation. La procédure de validation des transferts est la même que celle de validation des acquisitions.

J'ai procédé, selon les instructions du chef de mission au test de réalité sur une sélection d'acquisitions dont le montant est supérieur au seuil significatif de la mission (SAD) et j'ai testé leur caractère immobilisable, le correct rattachement à l'exercice et l'existence de la pièce justificative correspondante. Le test était satisfaisant.

x

31.12.2012

GEL le 20/03/2013.

Acquisitions,Transferts et cessions 2011 Immos corp. Et Incorp.

t

Référence

K.1.1.1

Objectif:

Réalité et exactitude des immobilisations corporelles acquises, cédées ou mises en service en 2012

Work Done:

Tests de Réalité sur une sélection d'acquisitions dont les montants sont supérieurs au SAD de KMAD 66

MT Key Items > 66 KMAD

(Nous nous sommes limités au 10 premiers Key items)

Test 1 **S'assurer du caractère immobilisable de la dépense**

Test 2 **S'assurer du correcte rattachement de la dépense à l'exercice 2012**

Test 3 **S'assurer de l'existence de la Pièces justificative (Toutes mentions) justifiant la dépense et appuyant le montant comptabilisé HT**

Findings:

PBC Détails Sélection immos corp/incorp

DESIGNATION	FOURNISSEUR	DATE FACTURATION	MONTANT per co	MONTANT per EY	GAP	Test 1	Test 2	Test 3
Véhicule Renault fluence 1,5 DCI	Renault/La continentale de service	19/04/2012	23/08/1900	237	-	√	√	√
Tvx d'amén. Des sanitaires/Bureau DG	GTIC MAROC	22/07/2012	17/07/1900	199	-	√	√	√
Véhicule Renault Duster 1,6 4X4	Renault/La continentale de service	20/05/2012	23/06/1900	176	-	√	√	√
Trvx de protection de la conduite de Maachou	BRUNET	13/12/2012	11/06/1900	164	- 0	√	√	√
Renault SYMBOL AUTH 1.5 DCI METALISEE	Renault/La continentale de service	21/12/2012	31/05/1900	152	-	√	√	√
Gros entretien POMPES	Révision générale du groupe 11	21/06/2012	17/05/1900	139	- 0	√	√	√
Réparation de la conduite du reservoir de médiouna	N.G.2S Travaux	30/06/2012	07/04/1900	99	-	√	√	√
MOBILIER TRAREM 2 Crédences	Trarem/Maroc Bureau	21/06/2012	11/03/1900	72	-	√	√	√
			1237					

Total Items quidés	3280
Total acquisitions	3682
SCOPE	89%

Détail Extra-Comptable Transferts 2012

Immobilis.	Désignation de l'immobilisation	Fournisseur	Mise serv.	Transfert	
150000000096	ETUDE C3E DCE CHLORATION EAU DE JAVEL CHAMBRE V		40237	-213,50	OK Pointé Facture
160000000040	RESERVOIR SEMI ENTERRE EAU TRAITEE	C3E	40403	-163,15	OK Pointé Facture
150000000099	REPART FUITE PROXIMITE BASSIN ET CH :	CTLM	40520	-106,80	OK Pointé Facture
160000000042	ETUDES REHABILITATION DES DECANTEU	C3E	40350	-66,50	OK Pointé Facture

Par la suite, on procède au tableau de passage des amortissements ainsi que le test de cohérence à la fois pour les immobilisations corporelles et incorporelles. Le tableau de passage des amortissements permet de vérifier le cumul des amortissements (la classe 2) et le test de cohérence des dotations permet de vérifier si les dotations aux amortissements ont été correctement calculées par l'entreprise, en d'autres termes, on prend la base amortissable et on lui applique le taux d'amortissement en vigueur pour obtenir la dotation aux amortissements. Si la dotation calculée par E&Y coïncide avec la dotation calculée par le client, on dit que le test et satisfaisant, sinon on cherche des explications. Dans ce cas, le test était satisfaisant.

Ci-dessous, le tableau des amortissements des immobilisations corporelles et incorporelles. (Quelques lignes ont été masquées pour la lisibilité du document)

X

31.12.2012

Amortissements des immobilisations incorporelles

t

GEL le 20/03/2013.

Référence

L2

Objectifs:

Evaluation des amortissements

Permanence des méthodes

Work done

Tableau de passage des amortissements

Test de cohérence sur les dotations

Findings:

Tableau de Passage AMT

			A	B	C	A+B-C	
N° Compte	Libellé	Cumul au 31/12/2011	Dotations	Reprise	Cumul au 31/12/2012	Amortissements BG	GAP
28220000	AMORT Brevet,marques,droits et valeurs s	-838,42894	-21	0	-860	-860	0
28281000	AMORT DROIT INCORPOREL IMMOB NR	-17449,70148	-3 504	0	-20 954	-20 954	0
28282000	AMORT DROIT INCORPOREL IMMOB R	-24278,60883	-3 883	0	-28 162	-28 162	0
28128100	AMORT GROSSES REPARATIONS	-1885,38487	-225	0	-2 111	-2 111	0
28128300	AMORT CHARGES A REPARTIR-HONORAIRES-	-1934,34595	0	0	-1934,34595	-1 934	0
Total		-46 386	-7 634	0	-54 020	-54 020	0
		L Lead	L Lead/VF Lead		L Lead	L Lead	

Test de cohérence sur les dotations des immos incorporelles

			h	h	h					
N° Compte	Libellés	IMMOS au 31/12/2011	Acquisitions	Cessions	IMMO totalement amorties	Base d'amortissement	Taux	Dotation per EY	Dotation per CO	GAP
21281000	CHARGES A REPARTIR GROSSES REPARATIONS	2439	139	0	1 395	1 184	20%	237	-225	12
21283000	CHARGES A REPARTIR HONORAIRES	1934	0	0	1 934	0	0%	0	0	0
22200000	BREVETS, MARQUES, DROITS ET VALEURS SIMI	914	0	0	791	122	20%	24	-21	3
	Total	5288	139	0	4 120	1 306	0	261	-246	15
		L Lead							L Lead/VF Lead	

h From système Suivi Extra-comptable des immobilisations

X

31.12.2012 | Amortissements des immobilisations corporelles | t

GEL le 20/03/2013. | Référence

Objectifs:

Evaluation des amortissements

Permanence des méthodes

Work Done:

Tableau de Passage des Amortissements

Test de cohérence sur les dotations

Rapprochement avec les dotations P&L

Findings:

Tableau de Passage AMT

			h	h			
		A	B	C	A+B-C		
N° Compte	Libellé	Cumul au 31/12/2011	Dotations	Reprise	Cumul au 31/12/2011	Amortissements BGFY12	GAP
28022120	AMORT CONDUITE MEC CONCEDANT	-38 403	-3144	0	-41 547	-41 547	0
28022130	AMORT POMPAGE MEC CONCEDANT	-7 856	-780	0	-8 636	-8 636	0
28022140	AMORT TRAITEMENT MEC CONCEDANT	-12 741	-275	0	-13 016	-13 016	0
28022160	AMORT LOGEMENT&BUREAUX MEC CONCEDANT	-1 270	-116	0	-1 387	-1 387	0
28331000	AMORT MATERIEL	-461	-29	0	-490	-490	0
28332000	AMORT OUTILLAGE	-479	-53	0	-532	-532	0
28340000	AMORTISSEMENTS DU MATERIEL DE TRANSPORT	-1 818	-532	206	-2 144	-2 144	0
28351000	AMORT DU MOBILIER DE BUREAU	-358	-37	0	-395	-395	0
28352000	AMORT DU MATERIEL DE BUREAU	-340	-12	0	-352	-352	0
28355000	AMORT DU MATERIEL INFORMATIQUE	-1 154	-93	0	-1 248	-1 248	0
Total		-111 104	-12 459	206	-123 357	-123 357	0
		K Lead	K Lead		K Lead	K Lead	

Test de cohérence sur les dotations

			h	h	h	h		h		h	
N° Compte	Libellé	IMMO au 31/12/2011	Acquisition	ise en servi	Cession	IMMO totalement amorties	d'amortiss	Taux	Dotation per EY	Dotation per CO	GAP
20221200	CONDUITE MISE EN CONCESSION PAR CONCEDANT	83 203	0	0	0	5 211	77 991	4%	3 120	-3 144	-24
20221300	POMPAGE MIS EN CONCESSION PAR CONCEDANT	23 905	0	0	0	536	23 370	3%	778	-780	-2
20221400	TRAITEMENT MIS EN CONCESSION PAR CONCEDANT	18 847	0	0	0	9787	9 061	7%	604	-275	330
20221600	LOGEMENT&BUREAUX MIS EN CONCE PAR CONCEDANT	4 675	0	0	0	19	4 656	3%	116	-116	0
20221700	MATERIEL DIVERS MIS EN CONCESSION PAR CONCEDANT	138	0	0	0	138	0	0%	0	0	0
20931400	IEC TRIATEMENT NR FINANC CONCESSIONNAIRE	183	23	-79	0	0	155	0%	0	0	0
20932200	IEC CONDUITE R FINANC CONCESSIONNAIRE	743	0	-107	0	0	690	0%	0	0	0
20932299	IEC CONCD CONDUITE R	-636	0	0	0	0	-636	0%	0	0	0
20932400	IEC TRAITEMENT R FINANC CONCESSIONNAIRE	237	0	-237	0	0	118	0%	0	0	0
23270000	AGENCEMENTS ET AMENAGEMENTS DES CONSTRUC	40	0	0	0	28	12	20%	0	-1	-1
23321000	MATERIEL	521	181	0	0	317	294	20%	59	-29	30
23324000	OUTILLAGE	656	30	0	0	352	319	20%	64	-53	11
23410000	MAT DE TRANSPORT LEGER	3 287	504	0	349	1343	2 022	25%	506	-532	-26
23510000	MOBILIER DE BUREAU	498	104	0	0	76	474	15%	71	-37	34
23520000	MATERIEL DE BUREAU	383	17	0	0	331	61	20%	12	-12	0
23550000	MATERIEL INFORMATIQUE	1 315	55	0	0	948	394	25%	99	-93	5
		307 996	3 543		349	22 016	287 577		12 513	-12 459	54

3.2.3 Pourcentages des sondages testés

Les immobilisations, comme je l'ai souligné à plusieurs reprises, constituent un actif très sensible. L'audit d'une telle section doit être minutieux.

Récapitulons les étapes de l'audit des immobilisations : j'ai d'abord établi le tableau des mouvements des immobilisations, avant d'établir le test des cessions et transferts et le tableau de passage des amortissements avec le test de cohérence. Certes, je n'ai pas testé la totalité des immobilisations puisque ça demanderait énormément d'efforts et de temps, c'est la raison pour laquelle il fallait présélectionner un échantillon pour un test.

Les échantillons sont déterminés soit par l'intermédiaire d'un logiciel dont dispose E&Y soit aléatoirement (les 10 premières sélections du grand livre par exemple). En général, le scope du testing dépasse les 80% de façon à éviter le risque d'erreur vu l'importance d'une section comme les immobilisations. Que ça soit par rapport à cette entreprise ou toutes les entreprises pour lesquelles j'ai audité la section « immobilisation », le pourcentage de test est très significatif.

Tous les tests que j'ai effectués étaient satisfaisants et justifiés.

3.2.4 Evaluation du chef de la mission

A la fin de la mission, le chef de celle-ci regroupe les travaux de toute l'équipe. L'évaluation comportait 2 étapes : une première et une deuxième revue.

La 1ère servait à revoir les travaux une première fois de façon à mettre les points sur les choses incomprises et pour expliquer les étapes qu'on n'a pas très bien assimilées. La 2ème revue est, en principe, la revue finale, où le chef de mission récolte tous les travaux et évalue chaque auditeur dépendamment de la qualité de son travail. Moi, puisque j'étais stagiaire, l'évaluation de chaque chef de mission m'était indispensable : elle me permettait de mettre le point sur toutes les erreurs que j'ai commises pour pouvoir avancer et apprendre plus.

Il faut noter aussi que l'évaluation faite par les seniors n'est pas systématique à chaque fin de mission, elle est faite à priori à la fin de la période fiscale, mais chaque stagiaire pouvait la demander vu que c'est la petite porte vers un avenir professionnel meilleur que ça soit en audit ou autres.

Conclusion

En guise de conclusion, la Norme générale comptable a été conçue de façon à satisfaire les deux objectifs suivants : servir de base à l'information et la gestion de l'entreprise et fournir une image aussi fidèle que possible de ce que représente l'entreprise à tous les utilisateurs des comptes, privés ou publics.

Pour avoir une image fidèle, toute entreprise est tenue de respecter les règles d'établissement des états de synthèse. Ces derniers sont décrits dans la loi 14-21, parmi eux on retrouve le bilan qui décrit le patrimoine de l'entreprise et qui est constitué des capitaux propres, investi principalement en immobilisations.

Ces éléments de l'actif appartenant à l'entreprise et destinés à être conservés durablement par celle-ci ont une procédure d'audit spécifique vu leur importance pour garantir la pérennité de l'entreprise.

Pour résumer la méthodologie d'audit des immobilisations, la revue des comptes passe par : une analyse des flux annuels sur la base de tests pour valider la réalité des opérations passées durant l'exercice et une validation des dotations aux amortissements de l'exercice pour s'assurer de la réalité des charges.

Ainsi, une entreprise qui présente des états de synthèses correctes, bien évalués et certifiés par un commissaire aux comptes, va pouvoir bénéficier d'une prise de décisions efficiente.

Bibliographie

Sites internet :

- Définitions de l'audit sur wikiemories.com, consulté le 04/02/2013.
- Déroulement d'une mission en audit, www.audit.cfwb.be › Accueil › Audit, consulté le 09/03/2013
- Méthodologie de l'audit, http://www.l-expert-comptable.com/comptabilite/missions-de-l-expert-comptable/la-methodologie-d-audit.html, consulté le 02/03/2013
- Méthodologie de l'audit ,http://www.ineris.fr/guidsse/guide/fiches/fiche_16/fiche_16_a1.htm, consulté le 25/04/2013
- Contrôle interne, visions et enjeux, http://excerpts.numilog.com/books/9782124651931.pdf, consulté le 05/05/2013
- http://fr.scribd.com/doc/65411837/Audit-Immobilisation, consulté le 12/05/2013
- Audit des immobilisations, Mimid LAHOUSSINE, 2007
- http://www.jean-bufferne.com/wp-content/Gestion-des-actifs.pdf, consulté le 25/03/2013

Ouvrages et articles :

- Manuel des normes d'audit au Maroc
- Audit des immobilisations dans des sociétés industrielles, Hind Mokrim, 2007
- Le contrôle interne, guide des procédures, Jacques Villeneuve, conseillé en gestion, Direction du développement des entreprises au Québec.
- L'audit des performances, Thèmes de l'article : Audit , Qualité Geneviève Krebs - 01 août 2004
- Le comportement au travail des collaborateurs de cabinets d'audit financier : une approche par le contrat psychologique, Olivier Herbach, thèse de doctorat en sciences de gestion, 2000

Liste des abréviations

CGNC : Code général des normes comptables

CA : Conseil de l'administration

CI : Contrôle interne

CGI : code général des impôts

QCI : Questionnaire du contrôle interne

E & Y : Ernst & Young

CEGAM : Groupement des Experts Marocains pour l'Audit et le Conseil

CAC : Commissaire aux comptes

ETIC : Etats des informations complémentaires

FIFO : First in First out

Annexes

Annexe 1 : Le questionnaire du contrôle interne

Le QCI comporte les questions visant à analyser les opérations " à risques " et à vérifier l'existence et l'efficacité des contrôles définis dans le référentiel de contrôle interne. Ce ne sont pas des questions que l'auditeur pose mais les questions qu'il va se poser et pour lesquelles il déterminera les outils qui permettront d'y répondre tel que les entretiens, l'analyse de documents…

Le QCI comporte 5 questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle : qui - quoi - où - quand - comment

Qui ? : regroupe les questions relatives à l'opérateur qu'il faut identifier avec précision et déterminer quels sont ses pouvoirs. Pour répondre à ces questions on utilise les organigrammes hiérarchiques et fonctionnels, les analyses de postes...
Quoi ? : regroupe les questions relatives à l'objet de l'opération, quelle est la nature de la tâche, quelle est la nature du produit fabriqué, du contrôle.
Où ?: concerne les endroits où se déroule l'opération
Quand ? regroupe les questions relatives au temps : début, fin, durée, périodicité,...
Comment ? regroupe les questions relatives à la description du mode opératoire, comment se réalise la tâche.

Pour chaque opération cataloguée " à risques " on élabore un QCI sur base des 5 questions fondamentales qui permettent d'identifier les tâches élémentaires à partir desquelles on déduit les questions de contrôle interne.

On utilise un référentiel différent par processus. Comment remplir le référentiel de contrôle interne ?

Première étape (colonnes 1 et 2):
- découper le processus en activités ou opérations élémentaires (colonne 1)
- indiquer en face de chaque activité quel est son but (= à quoi sert-elle ?) (colonne 2)

Deuxième étape (colonne 3) :
Il faut déterminer les risques encourus, c'est-à-dire tout événement qui empêche la réalisation des objectifs. Il ne s'agit pas d'identifier avec précision tous les risques susceptibles de se manifester ; ce serait impossible. Il s'agit de reprendre les risques essentiels attachés à l'activité.

Troisième étape (colonne 4) :
Détermination des causes des risques.

Quatrième étape (colonne 5):
Détermination des conséquences des risques.

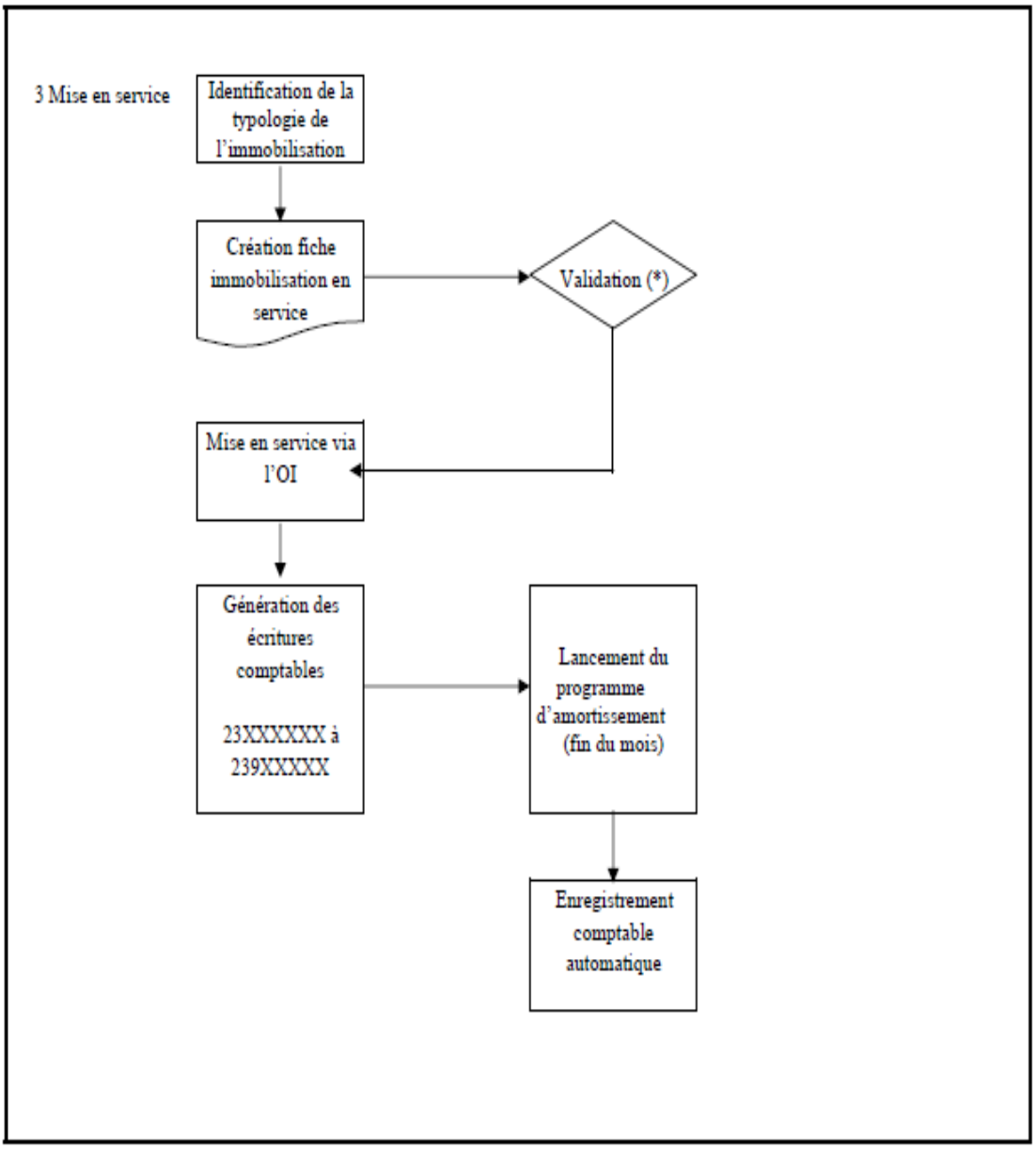
Cinquième étape (colonne 6):
Indiquer quel est (sont) le(s) dispositif(s) de contrôle interne que l'on devrait trouver en bonne logique normalement pour faire échec au risque identifié (exemple : supervision, norme, procédure, personnel qualifié, matériel adéquat,...).

Sixième étape (colonne 7

L'auditeur se contente d'indiquer si le dispositif de contrôle interne identifié existe (oui) ou n'existe pas (non). On ne regarde que l'existence du dispositif et non son fonctionnement.

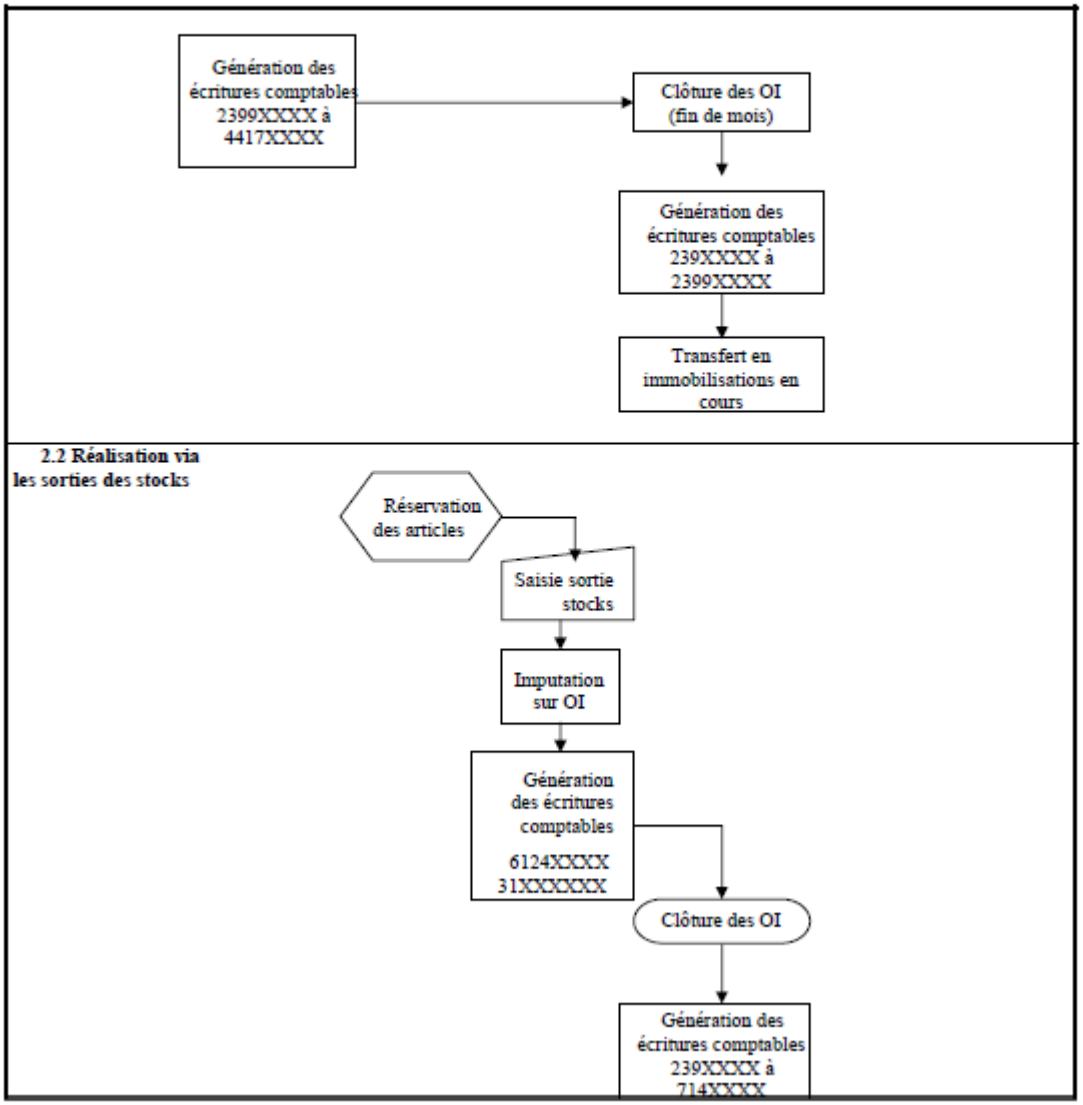
Diagramme de circulation :

Procédure 1 : Investissements propres à la société				Chapitre 2 : 1-C	
Phase	Chef de projet	Magasinier	DFCG	Responsable du centre de coût	Contrôleur de gestion opérationnel



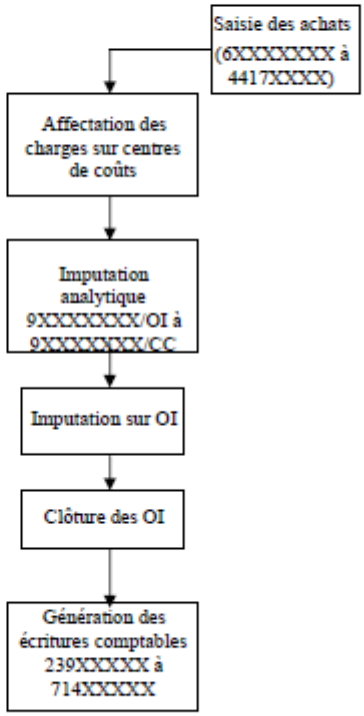
(*) : par le Contrôleur de gestion opérationnel , Chef de département Comptabilité, Chef de division, , DF/CG

Procédure 1 : Investissements propres à la société					Chapitre 2 : 1-C	
Phase	Chef de division	Chef de projet	Magasinier	DFCG	Responsable du centre de coût	Contrôleur de gestion opérationnel

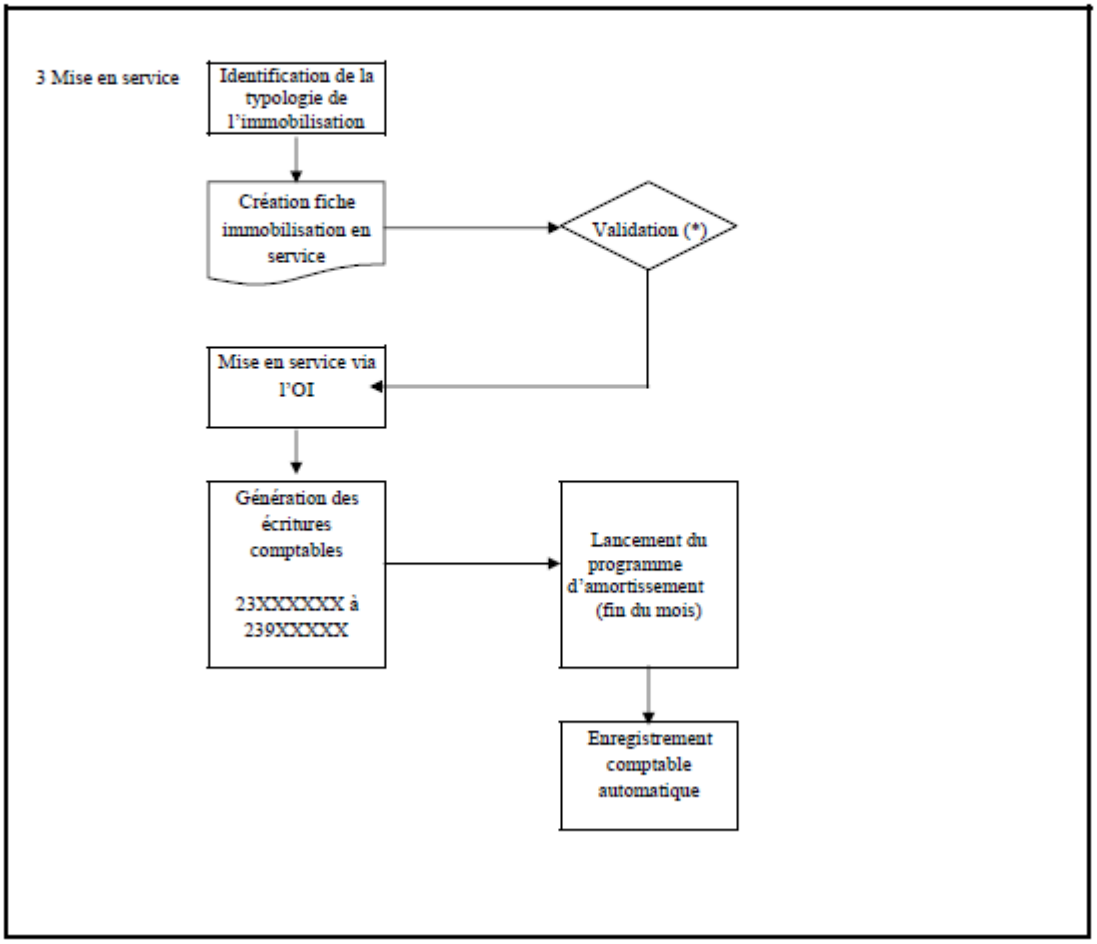


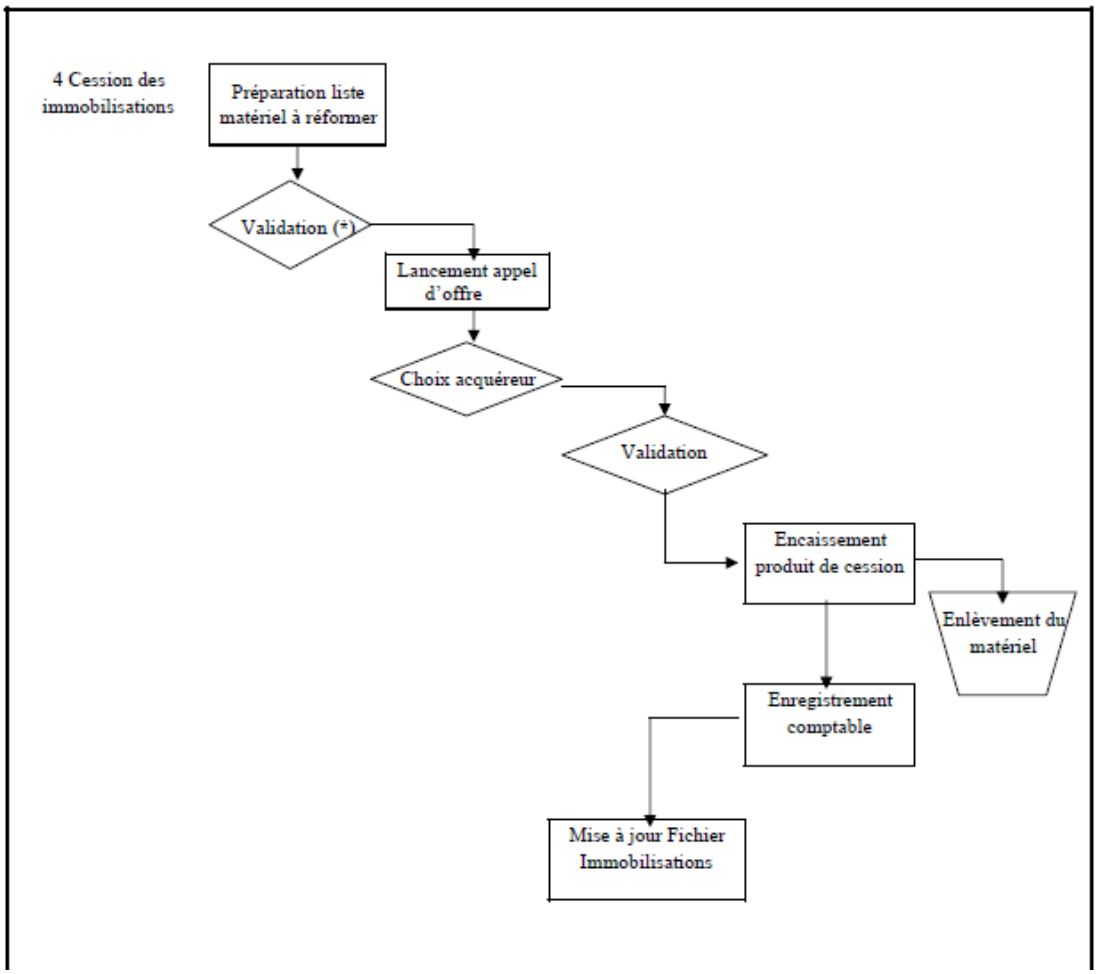
Procédure 1 : Investissements propres à la société ABC					Chapitre 2 : 1-C	
Phase	Chef de division	Chef de projet	Magasinier	DFCG	Responsable du centre de coût	Contrôleur de gestion opérationnel

2.3 Réalisation via le suivi des activités



Procédure 1 : Investissements propres à la société F				Chapitre 2 : 1-C	
Phase	Chef de projet	Magasinier	DFCG	Responsable du centre de coût	Contrôleur de gestion opérationnel



(*) : par le Contrôleur de gestion opérationnel , Chef de département Comptabilité, Chef de division, , DF/CG

Procédure 1 : Investissements propres à la société				Chapitre 2 : 1-C	
Phase	Chef du centre de coût	AGS	DF/CG	Direction Financière	Acquéreur