

Table des matières

INTRODUCTION

Première Partie : Présentation du cabinet AISSE et généralités sur l'audit.

CHAPITRE I : Présentation du cabinet TAIB AISSE	7
1- Fiche signalétique :	7
2- Historique du cabinet :	7
3- Métiers et organisation :	8
CHAPITRE II : Généralités sur l'audit :	14
Section 1 : Définitions et typologie de l'audit :	14
1- Définition :	14
2- Typologie de l'audit :	14
3- Objectifs de l'audit :	16
4- Démarche d'audit :	17
a- La planification de la mission d'audit :	18
b- Evaluation du contrôle interne :	20
c- Contrôle des comptes :	27
d- Examen des comptes annuels :	29
e- Rédaction du rapport exprimant une opinion :	43

Deuxième Partie : Traitement des immobilisations corporelles selon le Code Générale de Normalisation Comptable (CGNC) et les normes IFRS.

CHAPITRE I : Présentation du Code Générale de Normalisation Comptable :	46
Section 1 : Cadre comptable des immobilisations :	46
I- Définition et classification des immobilisations :	46
1- Définition :	46
2- Classification :	46
II- Difficultés liées au traitement et gestion des immobilisations :	47
1- Distinction entre charges et immobilisations :	47
2- L'optimisation fiscale :	49
III- Les modalités d'évaluation des immobilisations corporelles :	50
1- Valeur D'entrée : Cas Standard :	50
2- Valeur D'entrée : Cas particuliers :	51
3- Immobilisation amortissables : valeur nette d'amortissements :	52
4- Valeur actuelle :	54
Section 2: Cadre fiscal des immobilisations :	55
I- Traitements fiscaux :	55
1- Amortissements dérogatoires :	55
2- Voitures de tourisme :	55



3-	Provisions pour investissement :	56
4-	Les plus ou moins-values d'actif :	57
II-	L'inventaire physique des immobilisations :	58
1-	Pourquoi un inventaire physique ?	58
2-	La prise d'inventaire physique :	59
CHAPITRE II : Le référentiel IFRS :		62
Section 1 : Textes des normes IFRS et interprétations SIC :		63
1-	Textes de référence :	63
2-	Version en vigueur :	63
3-	Version analysée :	63
4-	Normes liées :	63
Section 2 : Présentation de la norme :		64
1-	Philosophie :	64
2-	Champ d'application :	65
3-	Définitions :	65
Section 3 : Contenu de la norme :		66
1-	Reconnaissance des immobilisations :	66
2-	Évaluation initiale :	67
3-	Évaluations ultérieures :	69
CHAPITRE III : Les principales divergences entre les normes comptables internationales (IFRS) et le référentiel comptable marocain (CGNC)		78

Troisième Partie : Audit des comptes de la société alpha selon le code générale de normalisation comptable (CGNC) et les normes IFRS.

CHAPITRE I : Prise de connaissance générale de l'entreprise « ALPHA » :		85
Section 1 : Prise de connaissance de l'activité et des politiques générales d'alpha :		85
Section 2 : Prise de connaissance du secteur de l'entreprise :		85
Section 3 : Evaluation de l'environnement de contrôle de l'entreprise :		85
Section 4 : Extrait de la stratégie d'audit relatif aux immobilisations corporelles :		85
CHAPITRE II : Evaluation du système de contrôle interne :		85
Section 1 : Risques d'audit liés aux immobilisations :		85
Section 2 : Compréhension des procédures de traitement des données et des contrôles mis en place :		85
Section 3 : Identification des contrôles de pilotage et des contrôles d'application :		85
CHAPITRE III : Contrôle des comptes des immobilisations corporelles :		85
Section 1 : Etablir le tableau des mouvements des immobilisations corporelles :		85
Section 2 : Effectuer une revue analytique des variations :		85
Section 3 : Rapprocher le fichier des immobilisations avec le tableau des mouvements :		85
Section 4 : Vérifier la distinction charge/immobilisation :		85
Section 5 : Tester les acquisitions au moyen des pièces justificatives :		85
Section 6 : tester les sorties d'immobilisations au moyen des pièces justificative :		85
Section 7 : Valider les amortissements :		85
CHAPITRE IV : Emission du rapport d'audit		85
CHAPITRE V : L'audit de quelques retraitements IFRS :		85
Section 1 : Traitement des pièces de rechanges		85



Section 2 : L'approche par composant :	85
Section 3 : Crédit bail :	85

CONCLUSION

BIBLIOGRAPHIE



Introduction :

Le Maroc connaît actuellement une phase de métamorphose due à sa politique d'ouverture concrétisée par les accords de libres échanges avec l'UE, les Etats unis, la Turquie..., ainsi que la libéralisation du commerce extérieur prouvant sa volonté à adapter son tissu économique aux exigences de ses partenaires stratégiques.

Ceci constitue pour l'entreprise marocaine un vrai déficit de pérennisation dans un environnement de plus en plus turbulent et une concurrence de plus en plus acharnée.

Cet environnement impose à l'entreprise marocaine des exigences de transparence et de rigueur en terme de mise à niveau technologique et organisationnelle et en terme de modernisation des méthodes de gestion et de perfectionnement des styles de management de telle façon à garantir une réactivité synonyme de survie dans un environnement économique tel que le notre.

C'est dans cette perspective que l'information financière a pris une grande importance avec l'essor des marchés financiers et le développement de l'épargne publique. En plus avec la mondialisation les investisseurs exigent une information financière uniforme pour faciliter les comparaisons et les arbitrages. D'où l'utilité d'un audit financier et comptable visant à évaluer la qualité des informations fournies par les différents organismes. A l'heure des regroupements économiques et de l'interpénétration des économies, la comparabilité des informations comptables dans le temps et dans l'espace devient un impératif non seulement pour les grandes firmes où c'est déjà indispensable sous la pression des marchés internationaux, mais également pour les PME qui subissent les lois des marchés internationaux. C'est donc dans la volonté d'avoir un langage comptable commun susceptible d'assurer plus de comparabilité que les nouvelles normes ont été établies vu l'hétérogénéité des normes en vigueur.



Les normes comptables IFRS, entrées en application en 2005 au Maroc pour les entreprises cotées sur les places européennes, constituent une réponse aux attentes des acteurs du marché, se présentant comme un outil très efficace de développement de toutes structure soucieuse de pérenniser , d'être plus compétitive et d'attirer de plus en plus d'investisseurs.

Dans la première partie de mon rapport je vais présenter la démarche générale de l'audit comptable et financier, puis, je vais décrire le déroulement de cette démarche en pratique dans une mission d'audit, en se focalisant sur les immobilisations corporelles sujet de mon rapport, vu que celles-ci présentent une composante très importante de l'actif des entreprises. Ainsi, à l'instar des autres comptes, les immobilisations doivent donner une image fidèle du patrimoine de l'entreprise, chose qui ne peut être possible sans la mise en place d'un ensemble cohérent de moyens de contrôle permettant la sauvegarde des actifs et sans le respect des principes fondamentaux qui conduisent à l'image fidèle.

Enfin, je vais consacrer la dernière partie de mon rapport à décrire les redressements nécessaires si l'on voulait appliquer les normes IFRS à la société en question, ces modifications on été faite sous la direction de Mr. Taib AISSE, expert comptable et spécialiste IFRS.



Première Partie :
Présentation du cabinet AISSE et généralités sur
l'audit.

CHAPITRE I : PRESENTATION DU CABINET TAIB AISSE

1- Fiche signalétique :

<i>Dénomination :</i>	Cabinet AISSE
<i>Activités :</i>	Audit, Conseil et Formation
<i>Siège social :</i>	138, Boulevard Yacoub El Mansour, 20 380 Casablanca.
<i>Téléphone :</i>	+ 212 522 23 23 32
<i>Fax :</i>	+ 212 522 23 23 27
<i>E-Mail :</i>	<u>cta@aisse.com</u>
<i>Site Web :</i>	<u>www.aisse.com</u>

2- Historique du cabinet :

- **Le 6 Octobre 1995**, Monsieur Taib AISSE, ancien Manager d'Audit au sein du cabinet international PRICE WATER HOUSE & COOPERS, a créé le **Cabinet AISSE**. Cette initiative a été motivée par sa volonté et son ambition de capitaliser une longue expérience et un riche savoir-faire dans les métiers du « Business Advice ». Ceci, dans le but de fournir des prestations qui vise à conseiller et accompagner les décideurs et les managers à définir des choix stratégiques et à concrétiser des solutions opérationnelles susceptibles de favoriser leur croissance et leur développement.



- **En février 2007**, le Cabinet a réussi la certification qualité « ISO 9001 » de son système de management. En effet, il s'est engagé dans une démarche de progrès visant l'amélioration continue de ses prestations et s'articulant autour des deux axes suivants :
 - La volonté de satisfaire davantage et constamment les partenaires du cabinet par le respect des engagements pris, l'écoute active de leurs attentes et la mise à leur disposition de solutions pertinentes et adaptées à leurs besoins.
 - L'optimisation et l'amélioration de la performance interne du cabinet par la mise en place d'une organisation orientée vers l'efficacité et l'efficience.

3- Métiers et organisation :

Les missions du Cabinet AISSE s'articulent autour de trois pôles de compétences orientés vers l'amélioration des performances globales de ses clients et la pérennisation de leur développement :

Audit &
Expertise
comptable

Formation &
Publication

Consulting &
Management



A- Audit et expertise comptable :

Audit et Commissariat aux Comptes :

Ce pôle de compétence propose une large gamme de prestations, en conformité avec les normes d'audit nationales et internationales et avec la réglementation en vigueur :

- Commissariat aux comptes, aux apports, à la fusion ;
- Audit d'acquisition, de privatisation, due diligence ;
- Audits opérationnels ;
- Externalisation de la fonction Audit interne ;

Expertise comptable :



Ce pôle assure, également, au profit des clients un conseil et un accompagnement dans les domaines suivants :

- Organisation, tenue et supervision de comptabilité générale ;
- Compilation des états de synthèse selon les normes nationales et internationales (IAS, IFRS, US GAAP...) ;
- Conseil et tenue sociale ;
- Fusion et consolidation.

B- Consulting et management :

Le Cabinet AISSE assure des prestations à forte valeur ajoutée, notamment :

- Assistance à l'investissement et création d'entreprise :
 - Etude de faisabilité de projet d'investissement ;
 - Elaboration de business plan ;
- Conseil en stratégie et développement de l'entreprise :
 - Diagnostic stratégique et opérationnel ;
 - Evaluation d'entreprises ;
 - Restructuration d'entreprises, fusion, acquisition.
- Conseil en organisation et système d'information :
 - Conseil et audit des systèmes d'information ;
 - Assistance à la maîtrise d'ouvrage SI ;
 - Reengineering des processus ;
 - Mise en place des systèmes de contrôle de gestion ;
 - Mise en place des manuels d'organisation et des processus ;
 - Conseil et accompagnement en Management de la Qualité ;
- Conseil juridique et fiscal :
 - Conseil en droit des affaires ;
 - Secrétariat juridique et assistance fiscale ;
 - Assistance lors des contrôles fiscaux et sociaux ;
 - Montages juridiques et fiscaux ;
 - Assistance à l'élaboration des contrats ;
 - Assistance à l'optimisation fiscale ;



- Conseil en développement Social et territorial :
 - Planification du développement Local ;
 - Diagnostic territorial et participatif ;
 - Etude, audit et évaluation de projets de développement social ;
 - Evaluation et diagnostic des associations et des coopératives ;
 - Accompagnement pour le renforcement des capacités des acteurs locaux ;
 - Conseil et assistance dans le montage des projets de développement social ;

C- Formation et publication :

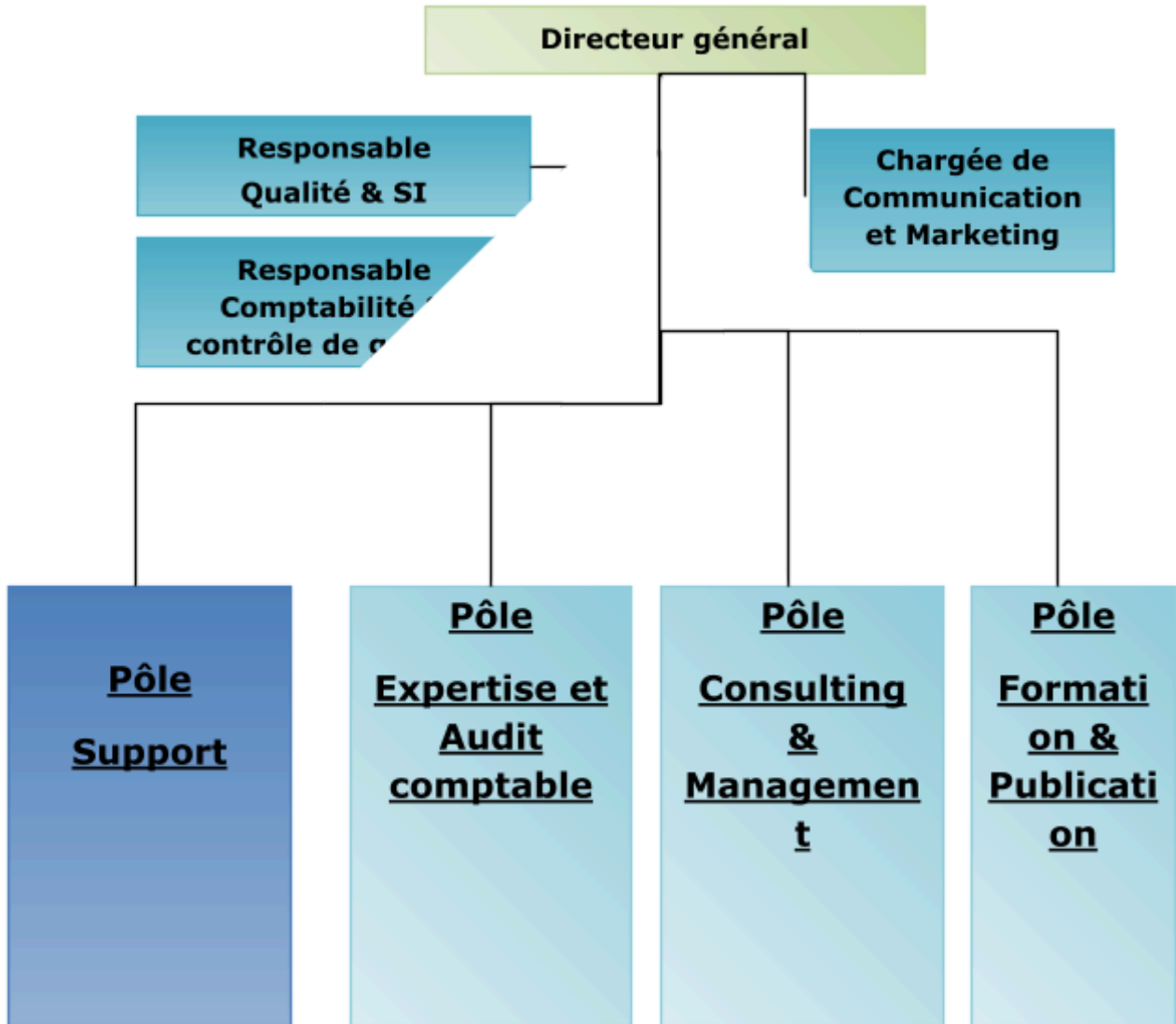
• Formation :

- Ingénierie de formation et ingénierie de compétences ;
- Séminaires de Formations inter et intra entreprises ;
- Cycles de formations modulaires... ;
- Gestion des ressources humaines ;

• Publication :

- Publication d'ouvrages,
- Publication de revues et notes d'information.

D- L'organigramme du cabinet :



E- Equipe AISSE :

L'équipe du cabinet AISSE est répartie sur les trois pôles de compétences y compris le pôle support :

Directeur Général	<p>Monsieur Taib AISSE</p> <ul style="list-style-type: none"> - Expert comptable - Spécialiste IAS/IFRS - 24 ans d'expérience dans le domaine d'audit, de conseil et de formation.
Directeur Associé	<p>Monsieur Salah AISSE</p> <ul style="list-style-type: none"> - Expert comptable DPLE - 15 ans d'expérience dans le domaine d'audit, de conseil et de formation.
Pôle Audit & Expertise comptable	<ul style="list-style-type: none"> - 1 Auditeur Responsable de mission - 7 Auditeurs consultants
Pôle Consulting & Management	<ul style="list-style-type: none"> - 1 Consultant Responsable de mission - 7 Consultants dont 3 consultants experts en développement social et territorial
Pôle Formation & Publication	<ul style="list-style-type: none"> - 1 Chargé de formation - 4 Formateurs et consultants permanentes - un réseau de formateurs et coachs vacataires et des formateurs externes
Pôle Support	<ul style="list-style-type: none"> - 1 Responsable du pôle support - 6 Cadres et employés de bureau

F- Les atouts du cabinet:

- **Le premier Cabinet de conseil d'audit et de formation marocain certifié ISO 9001 version 2008 dans son domaine :** Le cabinet AISSE a couronné ses efforts entrepris dans la mise en place d'une démarche qualité par l'obtention, en Février 2007, de la certification ISO 9001 version 2008.
- **Une expérience riche dans ses domaines de compétences :** Le Cabinet AISSE met à la disposition de ses clients une expérience riche en matière d'audit, de conseil et de formation conformément aux normes nationales et internationales.



- **Un Cabinet en plein développement :** Le Cabinet AISSE a développé, durant une présence de plus de quinze ans au Maroc, une notoriété et une expertise reconnue, assurant la confiance et la satisfaction de ses clients.
- **Un management adapté :** Le cabinet adopte une organisation par pôles métiers et une gestion axée sur les résultats, où la direction est toujours à l'écoute des suggestions susceptibles d'améliorer la qualité de son service.
- **Une structure flexible :** Le mode d'organisation définit implicitement la flexibilité de la structure du cabinet. En effet, pour faire face aux variables endogènes de l'organisation et exogènes de l'environnement, le cabinet oriente sa stratégie vers des axes adaptables aux fluctuations du marché.
- **Une culture d'éthique et de transparence :** Le Cabinet a installé une culture d'entreprise fortement marquée par les principes de transparence, d'éthique et le partage de connaissances.
- **Des valeurs et des principes rigoureux :**
 - **Valeurs :** Le cabinet AISSE a mis en place une chaîne de valeurs qui se traduit par :
 - Le professionnalisme et la sélectivité :* Le cabinet AISSE applique des critères de sélection de ses collaborateurs, afin d'adapter aux mieux les compétences aux missions à réaliser pour assurer un niveau de qualité homogène.
 - Intégrité et loyauté.*
 - Proximité et réactivité.*
 - **Principes :**
 - Assurer un contrôle qualité rigoureux.*
 - Assurer la confidentialité des dossiers.*



CHAPITRE II : GENERALITES SUR L'AUDIT :

Section 1 : Définitions et typologie de l'audit

1- Définition :

Un audit peut se définir comme l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel.

L'audit est une mission à l'issue de laquelle une opinion justifiée du niveau d'adéquation entre une situation et un cadre de référence est fournie. Ainsi un audit de la qualité permet de s'assurer de la correspondance entre les pratiques d'une organisation et un référentiel tel que la norme ISO 9000. De même, un audit comptable aura pour cadre le Plan Comptable Général ainsi que les règles fiscales communément admises.

- Nécessité du référentiel : cette définition fondée sur le concept de référentiel permet de distinguer les missions d'audit de celles de conseil.
- L'opinion motivée : l'audit est généralement achevé par la remise d'un rapport circonstancié. Ce rapport peut contenir quelques lignes de synthèse ou quelques centaines de pages.

L'audit externe est l'examen indépendant et formel des états financiers d'une institution, de ses enregistrements, opérations et activités. Cette étude est menée par des commissaires aux comptes professionnels et a pour objectif de garantir la crédibilité des états financiers et autres rapports de la direction, d'établir la responsabilité de l'institution dans la gestion des fonds des bailleurs, et permet d'identifier les faiblesses des systèmes et contrôles internes. L'étendue des travaux d'audit externe peut varier de façon significative en fonction des objectifs de chaque audit.

2- Typologie de l'audit :

L'audit contractuel : est fait par des personnes compétentes et indépendantes dans l'objectif est de chercher des dysfonctionnements ou d'évaluer la performance de



l'entreprise (audit de cession, audit d'acquisition, audit de fusion....) ce type d'audit n'est pas une obligation légale.

L'audit légale (commissariat aux comptes): Le commissariat aux comptes est une mission d'audit, à caractère légal dans la mesure où elle est imposée par la loi sur les sociétés. Le commissaire aux comptes a pour mission permanente de vérifier les comptes des sociétés, en vue d'émettre son avis sur leur régularité et sincérité. Il est également chargé par la loi de certaines vérifications spécifiques et de certaines missions connexes en conformité avec l'article 159 de la loi sur les sociétés anonymes qui stipulent : « il doit être désigné dans chaque société anonyme, un ou plusieurs commissaire aux comptes chargés d'une mission de contrôle et de suivi des comptes sociaux dans les conditions et pour les buts déterminés par la présente loi ».

Toutefois, les sociétés faisant appel public à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes ; il en est de même des sociétés de banque, de crédit, d'investissement, d'assurance, de capitalisation et d'épargne et aussi les entreprises publiques, les coopératives, les GIE, les SARL dont le CA annuelle dépasse 50 Millions DH...

L'audit interne est une fonction d'assistance au management, Issue du contrôle comptable et financier, la fonction audit interne recouvre de nos jours une conception beaucoup plus large et plus riche, répondant aux exigences croissantes dans la gestion de plus en plus complexe des entreprises : nouvelles méthodes de direction (délégation, décentralisation, motivation), informatisation, concurrence... La déclaration des responsables de l'audit interne de l'I.I.A. (The Institute of Internal Auditors) indique : « L'audit interne est à l'intérieur d'une entreprise (ou d'un organisme), une activité indépendante d'appréciation du contrôle des opérations ; il est de l'entreprise (ou de l'organisme). C'est, dans ce domaine, un contrôle qui a pour fonction d'estimer et d'évaluer l'efficacité des autres contrôles. »

Son objectif est d'assister les membres de l'entreprise (ou de l'organisme) dans l'exercice efficace de leurs responsabilités. Dans ce but, l'audit interne fournit des analyses, des



appréciations, des recommandations, des avis et des informations concernant les activités examinées. Ceci inclut la promotion du contrôle efficace à un coût raisonnable. L'auditeur n'est normalement pas en situation d'expert (ou génie du marketing gourou de la stratégie, magicien de la finance), et même s'il l'est, il s'appuie sur une méthodologie. La "méthodologie" est ce qu'il y a de commun à toute mission d'audit.

L'audit comptable est financier :

Les missions d'audit comptable et financier sont des missions particulières de l'audit. Elles ont pour objectif général de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de la firme étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise.

L'activité économique de la firme doit être fidèlement traduite dans les documents financiers. Il est admis que cette traduction est correcte si l'établissement des documents financiers a été effectué en conformité avec les règles et les usages comptables. Il est donc retenu l'hypothèse implicite que les règles comptables permettent de traduire la réalité économique. Cette hypothèse est cependant fortement critiquable. En effet, chaque pays développe ses propres règles et usages comptables ; aussi la transcription d'une activité économique prend des aspects différents en fonction du cadre qui lui est imposé. Toutefois, si l'on admet ce raccourci qui veut que les règles comptables permettent de traduire l'activité économique, alors l'audit financier qui vise la conformité aux règles permet de savoir si les documents financiers fournissent une image fidèle de l'entreprise.

3- Objectifs de l'audit :

L'audit financier a pour objectif d'exprimer une opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes d'une entreprise ou d'un groupe d'entreprises.

Il constitue un élément essentiel du dispositif de sécurité associé à la communication et à l'utilisation de l'information financière.

L'audit vise à exprimer une opinion sur la qualité des principales informations fournies. Cette qualité s'apprécie par rapport à des critères précis. Les critères retenus sont la



régularité et la sincérité d'où découle la fidélité de l'image donnée. Ces notions doivent être complétées par des notions d'exactitude et de seuils de signification.

La régularité :

C'est la conformité à la réglementation ou, en son absence, aux principes généralement admis. La réglementation se compose des textes législatifs ou réglementaires mais aussi des règles fixées par la jurisprudence et des normes élaborées par les organisations professionnelles compétentes.

La sincérité :

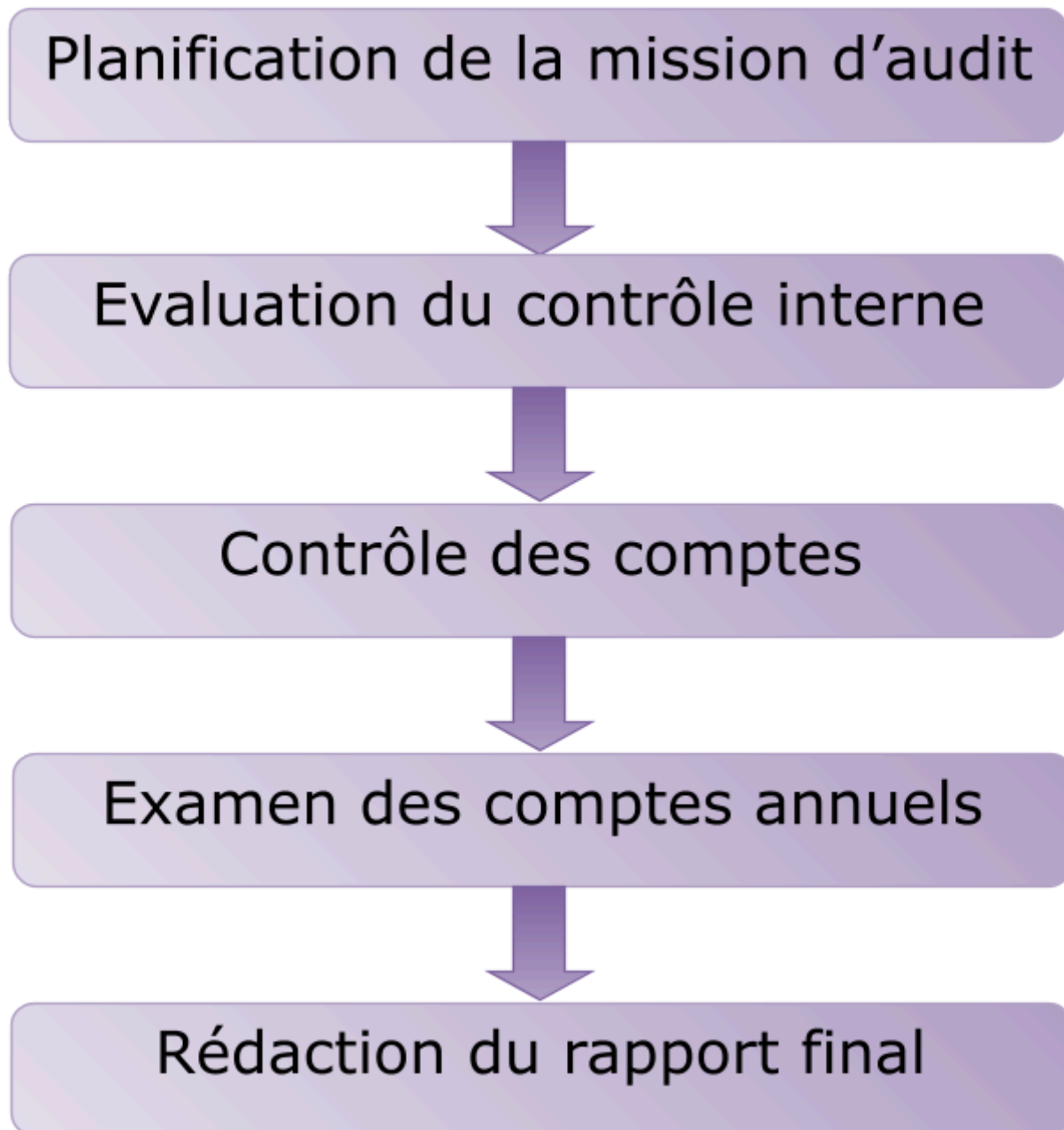
Le plan comptable précise que c'est l'application de bonne foi des règles et procédures en fonction de la connaissance que les responsables de comptes doivent, normalement, avoir de la réalité et de l'importance des opérations, événements et situations.

L'image fidèle :

Elle sert de référence lors de l'établissement des comptes annuels. Ainsi, dans le respect des règles comptables, cette image fidèle se matérialise par des informations supplémentaires comprises dans l'annexe donnant aux différents destinataires des comptes annuels des renseignements complémentaires au bilan et au compte de résultat.

4- Démarche d'audit :

Pour la réalisation d'une mission d'audit la démarche adoptée est la suivante :



1- La planification de la mission d'audit :

L'auditeur doit acquérir une connaissance générale de l'entreprise de ses particularités et de son environnement économique et social afin de mieux comprendre les événements pouvant avoir une incidence significative sur les comptes faisant l'objet de sa vérification et de mieux tenir compte de ces éléments pour planifier sa mission,



identifier les secteurs qui nécessiteront une attention particulière et choisir en conséquence les techniques d'audit les plus appropriées.

La planification va dépendre de :

- La nature de la mission et niveau d'assurance ;
- La prise de connaissance de l'entreprise ;
- L'analyse préalable des risques ;
- Le seuil de signification ;
- Les moyens Sources d'information internes et externes ;

a. Nature de la mission et niveau d'assurance :

- **Mission d'audit** : une assurance élevée (expression d'une opinion sur la fidélité de l'image, conformément aux principes comptables généralement admis)
- **Mission d'examen limité**: une assurance modérée; L'examen se distingue de l'audit dans la mesure où les contrôles reposent plutôt sur des entretiens et des examens analytiques que sur l'appréciation du Contrôle interne et la collecte d'éléments de forte valeur probante (observation physique, confirmation, etc)
- **Autres missions**: Aucune véritable assurance- le professionnel n'est pas maître de la détermination de la nature et de l'étendue de ses contrôles qui sont définies contractuellement dans la lettre de mission

b. La prise de connaissance de l'entreprise :

La réalisation de toute mission d'audit exige une prise de connaissance de l'entreprise lui permettant notamment de déterminer les risques généraux liés à la société.

La prise de connaissance préalable de l'entreprise s'effectue à la fois par la consultation de documents, des visites et des entretiens, elle vise à s'informer sur les éléments suivants :

- l'activité de l'entreprise et le secteur dans lequel elle opère ;
- son organisation et sa structure ;
- ses politiques générales : politiques financières, commerciales et sociales ;
- ses perspectives de développement ;
- son organisation administrative et comptable ;



ses politiques comptables ;

Pour acquérir ces informations, l'auditeur dispose des moyens suivants :

La relation directe avec les dirigeants auprès desquels il recherchera les informations nécessaires sur les décisions qui peuvent avoir une incidence sur les comptes ;

La prise de connaissance des états de synthèse, afin d'analyser la situation financière et la rentabilité de l'entreprise ;

Les rapports des auditeurs externes et des auditeurs internes ;

La législation applicable à l'entreprise ;

La découverte de l'entreprise par des entretiens avec les divers responsables de même qu'une visite des locaux des établissements.

La connaissance de la situation financière actuelle et prévisible du client est essentielle pour l'évaluation du risque d'audit. Ceci implique une revue de sa rentabilité, de sa liquidité (capacité à honorer ses dettes à court terme) et de sa structure financière (capacité à honorer ses dettes à long terme et à financer sa croissance), actuelle et prévisionnelle.

Evaluer le niveau de risque et le type d'erreurs pouvant provenir des estimations comptables (d'évaluer les choix comptables afin de déterminer s'ils sont cohérents, et d'évaluer le caractère raisonnable des explications et affirmations de la direction), Cette deuxième étape aboutit à la création du dossier permanent ; elle permet également, par l'analyse des risques, de définir les objectifs de l'audit puis de fixer le programme d'intervention. Celui-ci sera accompagné d'une lettre de mission adressée par le réviseur à son client.

Lors de cette phase de prise de connaissance générale de l'entreprise, les auditeurs ont collecté et examiné de nombreuses informations sur l'entreprise qui vont lui permettre de procéder à une analyse des risques généraux de l'entreprise qui se subdivisent en plusieurs catégories.

2- *Evaluation du contrôle interne :*

Qu'est ce que le contrôle interne :



Le contrôle interne consiste en l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'assurer la protection et la sauvegarde du patrimoine, la qualité de l'information, l'application des instructions de la direction, et de favoriser les performances.

Comptablement parlant, le contrôle interne est l'ensemble des mesures comptables ou autres que la direction propose, assure et surveille sous sa responsabilité afin de garantir la protection du patrimoine et la fiabilité des enregistrements. Il s'agit d'un système d'organisation et de prévention permettant la détection des erreurs et des fraudes.

Principe de l'évaluation du contrôle interne :

L'application du contrôle interne est la deuxième étape dans la démarche générale d'audit. Elle est aussi une nécessité pour l'audit dans la mesure où le nombre important d'opérations répétitives traitées par l'entreprise rend impossible la vérification de toutes les opérations constitutives des comptes annuelles.

L'auditeur doit donc rechercher dans le système mis en place au sein de l'entreprise, les contrôles effectifs sur lesquels il pourra s'appuyer pour limiter ses travaux de contrôle des comptes.

L'objectif principal de l'auditeur est de s'assurer que le contrôle interne de l'entreprise est suffisant pour que :

- Toutes les opérations soient enregistrées ;
- Chaque opération enregistrée soit réelle ;
- Chaque opération soit correctement évaluée ;
- Chaque opération soit enregistrée dans la bonne période et dans le bon compte ;

Description des procédures :

Chaque service, chaque fonction de l'entreprise peut utiliser des procédures qui lui sont spécifiques ; c'est pourquoi la description des procédures doit se faire au cours d'une ou plusieurs entrevues avec les responsables de la fonction concernée par le biais de manuels ou instructions écrites par l'entreprise



Pour matérialiser cette description, l'auditeur peut avoir recours à la description narrative (appelé également : memorandum qui est une technique qui consiste à décrire la procédure en vigueur sous forme d'un écrit qui synthétise l'ensemble des informations recueillies sur la procédure étudiée.

Test de conformité :

Objectif :

L'auditeur doit s'assurer que la procédure qu'il a appréhendée est bien celle en vigueur dans l'entreprise. C'est l'objectif des tests de conformité (appelés également tests structurels) qui permettent donc de vérifier que la description des procédures est bien assimilée et conforme à la réalité.

Techniques utilisées :

Le test des procédures peut s'effectuer de deux manières :

Confirmation verbale :

L'auditeur contacte les différents exécutants qui interviennent dans la procédure contrôlée, afin d'une part, d'en faire confirmer le déroulement et d'autre part, de vérifier l'existence des éléments matériels qui sont impliqués par sa mise en œuvre (visas, tampons...)

Etude de quelques opérations :

L'auditeur, à partir d'un document, retrace son cheminement suivant l'ordre indiqué sur le diagramme en vérifiant les différentes opérations effectuées.

En conclusion, ces tests généralement limités à un nombre minimum d'opérations à contrôler, permettent :

De rectifier les erreurs de compréhension qui incombent à l'auditeur ;

De corriger les inexactitudes dans les informations recueillies auprès des interlocuteurs ;

D'approfondir la connaissance des procédures, notamment sur les points de contrôle du système.

L'évaluation préliminaire des procédures :

Objectif :



L'objectif de cette phase est de vérifier si les procédures sont bonnes.

Il s'agit de la phase capitale de l'analyse des procédures qui permet de dégager les points forts du système (sécurité du contrôle interne), de déceler les points faibles du système (défaillances du contrôle interne) et de Porter une appréciation sur les procédures, cette appréciation constitue la première évaluation du contrôle interne ou évaluation préliminaire elle porte sur la conception de l'organisation en place mais ne présume pas la bonne application par les exécutants.

Technique utilisée :

Pour l'évaluation préliminaire du contrôle interne, l'auditeur se sert des questionnaires de contrôle interne, ces questionnaires sont souvent de type « fermé » c'est-à-dire qu'ils sont conçus de telle sorte que les réponses aux différentes questions se font par « oui » ou par « non », de plus, les réponses négatives traduisent généralement les faiblesses du contrôle interne qu'il convient ensuite d'examiner précisément.

Exemple de questionnaire relatif au circuit « Gestion de la paie »

Domaines	Existe-il des Objectifs formalisés	Sont-ils présentés Dans un document Ecrit ?	Quelle est la diffusion ?	Autres formalisations
<ul style="list-style-type: none"> - Axes généraux de la politique de rémunération - Niveau relatif des rémunérations : <ul style="list-style-type: none"> • Au plan professionnel • Au plan local - Evolution des rémunérations dans le temps : <ul style="list-style-type: none"> • Individualisation 				



<ul style="list-style-type: none"> • Augmentations générales • Décisions individuelles - Structure interne des rémunérations (équité interne) : <ul style="list-style-type: none"> • Equilibre entre les fonctions • Prise en compte ancienneté • Egalité entre homme et femmes • Hiérarchie des rémunérations • Salaires minimums - Modalités de rémunérations : <ul style="list-style-type: none"> • Prise en compte des résultats • Salaire direct et indirect • Primes - Maîtrise de la masse salariale 				
---	--	--	--	--

L'utilisation de ces questionnaires permet d'aboutir à des classifications des points de contrôle en deux catégories :

les points forts : ils correspondent aux réponses positives obtenues et indiquent que l'entreprise dispose théoriquement de mesures appropriées propres à atteindre les objectifs du contrôle interne.



Les points faibles : par opposition aux points forts, ils résultent des réponses négatives aux différentes questions et ils concernent une ou plusieurs failles des procédures.

Les tests de permanence :

Objectifs :

Ces tests ne concernent que les points réputés forts de l'évaluation préliminaire. Ils ont pour objet de vérifier que ces points forts sont réellement appliqués et ce d'une façon continue.

La vérification de l'application permanente de ces points nécessite généralement des contrôles d'une certaine ampleur afin qu'ils couvrent l'ensemble de l'exercice.

Ils doivent, en effet, contrairement aux tests de conformité, apporter à l'auditeur des éléments de preuve sur l'application des procédures en vigueur.

Or dans l'impossibilité de contrôler toutes les procédures au sein de l'entreprise l'auditeur est obligé de limiter son contrôle, d'où le recours à la technique des sondages.

Technique utilisée :

Le sondage comme technique d'audit consiste à étudier une population par analyse d'un échantillon et extrapolation des conclusions de cette analyse à l'ensemble de la population.

En audit, le sondage intervient face à des séries importantes de données. Il peut être utilisé à des fins :

De détection des risques significatifs, l'auditeur cherchant à corroborer ou infirmer son jugement par une approche rationnelle ;

D'estimation, afin de mesurer par une méthode statistiquement probante les incertitudes pour lesquelles les techniques d'estimation globale du risque sont inopérantes ;

En effet, même si l'auditeur a une obligation de moyens et non de résultat, il doit toutefois poursuivre un objectif d'identification et de valorisation de tous les risques significatifs. La réalisation des sondages dépendra des seuils de signification fixés en



début de mission et sera articulée en fonction d'une démarche d'identification progressive des risques :

Au cours de l'évaluation du contrôle interne (sondages sur les opérations traitées) ;

Au cours de l'examen des comptes (sondages sur les soldes) ;

Exemple :

Prélèvement d'un échantillon de 30 factures fournisseurs sur la population constituée par toutes les factures concernant la période du contrôle.

Pour chacune de ces factures, l'auditeur vérifie :

Les approbations pour paiement par les personnes habilitées ;

Les bons de réceptions attachés à chaque facture ;

L'annulation de la facture au moment du paiement afin d'éviter un double paiement ;

L'évaluation définitive du contrôle interne :

A l'issu de cette étape l'auditeur est amené à distinguer entre :

Les forces du système qui sont constamment appliqués (d'après les tests de permanence) ;

Les faiblesses du système qui sont deux types :

- ✓ Des faiblesses de conception décelées lors de l'évaluation préliminaire du contrôle interne.
- ✓ Des faiblesses d'application résultant du non-respect des procédures mise en place par l'entreprise (décelées lors des tests de permanence).

L'auditeur doit porter son attention sur l'analyse des faiblesses qui peuvent engendrer des erreurs au niveau des états financiers de l'entreprise.

L'analyse des faiblesses est faite en utilisant des feuilles de révélation et d'analyse de problèmes (FRAP), il s'agit d'un papier de travail synthétique par lequel l'auditeur documente chaque dysfonctionnement relevé lors de la phase de l'évaluation du contrôle interne.



L'analyse des faiblesses constatées va influencer certainement le jugement définitif qui doit être porté sur le contrôle interne. Et c'est en fonction de ce jugement que l'auditeur prépare son programme du contrôle des comptes dont l'importance et l'orientation sont déterminés par les résultats de l'évaluation du contrôle interne.

3- Contrôle des comptes :

Tout au long de sa mission, l'auditeur obtient les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de donner son opinion, Il s'agit d'effectuer l'ensemble de ses contrôles afin de s'assurer du respect des 6 critères fondamentaux quant aux éléments inscrits en comptabilité :

Existence : s'assurer de la réalité physique et de la traduction d'opération réelle par l'entreprise.

Exhaustivité : s'assurer de l'enregistrement de toutes les opérations réalisées pour l'entreprise au cours de la période.

Propriété : s'assurer de la propriété juridique des biens, droits et obligations.

Evaluation : s'assurer du respect des concepts et principes fondamentaux

Comptabilisation : s'assurer du respect des modes et modalités du plan comptable général.

Information : s'assurer de l'application du principe de « bonne information »

Pour atteindre ses objectifs, l'auditeur utilise les techniques suivantes :

L'examen des documents reçus par l'entreprise (facture fournisseurs, relevés bancaires...): ces documents sont des justificatifs à l'enregistrement des opérations ou à leurs contrôles ;

Les rapprochements, estimations, analyses et recoupements effectués entre les documents examinés et tout autre indice recueillis et les informations obtenues ;

La confirmation directe : qui consiste à obtenir directement, auprès des tiers qui entretiennent des relations commerciales ou financières avec la société, des informations sur le solde de leurs comptes avec l'entreprise ou sur des opérations effectuées avec elle ;

Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise ;



L'examen des documents créés par l'entreprise : citant à titre d'exemple : la balance, les états de rapprochements, les copies des factures clients, les comptes ;

Les contrôles arithmétiques ; ils servent à vérifier l'exactitude des différents sommes et totaux figurant dans les documents de l'entreprise ;

L'inspection physique et l'observation : cela consiste à examiner les actifs et les comptes et à évaluer la façon dont une procédure est appliquée ;

L'auditeur doit choisir la ou les techniques lui apportant la valeur probante suffisante dans les meilleures conditions de temps et l'intensité de chaque technique mise en œuvre varie en fonction de l'objectif visé.

Ainsi, les travaux de contrôles des comptes s'organisent autour d'un ensemble de travaux de contrôles pour chacun des cycles suivants :

- Cycle Vente-Client ;
- Cycle Achat-Fournisseur ;
- Cycle stocks ;
- Cycle immobilisations en non-valeur incorporelles ;
- Cycle immobilisations corporelles ;
- Cycle immobilisation Financières ;
- Cycle Financement-Placement et Trésorerie ;
- Cycle Paie-Personnel ;
- Cycle Capitaux propres ;
- Cycle Provisions pour risques et charges ;
- Cycle Autres Créances et Autres Dettes ;
- Cycle Compte de régularisation ;
- Cycle Charges d'Exploitation ;
- Cycle Produits et Charges Financières ;
- Cycle Produits et Charges Exceptionnelles ;
- Cycle Fiscalité ;



Grâce à l'exécution du programme de contrôle des comptes, l'auditeur peut réunir tous les éléments probants suffisants qui vont lui permettre de s'assurer que les dispositions légales et réglementaires auxquelles est soumise l'entreprise sont bien respectées.

4- Examen des comptes annuels :

Afin de s'assurer de leur régularité et de leur sincérité, les auditeurs examinent les états de synthèse par rapport aux soldes des comptes.

A travers l'examen des états de synthèse, les auditeurs s'assurent de :

La cohérence de leur établissement avec les principes comptables ;

La concordance des états avec les soldes des comptes comptables ;

La prise en considération des événements postérieurs à la date de clôture ;

Dans cette perspective les travaux de contrôles des comptes se font selon un programme par cycle :

A- Clients et comptes rattachés :

Objectifs :

Vérifier :

L'exhaustivité des enregistrements.

La réalité des enregistrements.

L'évaluation correcte des enregistrements.

Le respect du principe de spécialisation des exercices.

L'exactitude de l'imputation, la totalisation et la centralisation.

Travaux à faire :

S'assurer de la concordance (en capitaux et en soldes) entre le grand livre clients, la balance des comptes individuels, le compte collectif et le bilan.

Rapprocher le total de la balance âgée de la balance générale.

S'assurer de la justification des soldes à la clôture de l'exercice. Si l'entreprise applique une politique de ristournes commerciales, vérifier que celles relatives au chiffre d'affaires de l'exercice ont été intégralement comptabilisées dans les comptes appropriés.

___ Balayer la balance auxiliaire client pour s'assurer qu'il n'y a pas d'anomalies.



Identifier les créances les plus importantes en valeur, et analyser le traitement comptable (valorisation, dépréciation).

Interroger la direction pour connaître le crédit client habituel.

Procéder à l'inventaire physique des effets en portefeuille et faire le rapprochement avec le compte d'effets à recevoir.

S'assurer que seuls les effets dûment acceptés, escomptables et dont l'échéance n'est pas dépassée, figurent dans ce compte. Vérifier le dénouement sur l'exercice suivant.

Rapprocher les effets remis à l'escompte des confirmations bancaires.

Faire un contrôle systématique des comptes clients créditeurs.

Contrôler le compte de "factures à établir".

B- Fournisseurs et comptes rattachés :

Objectifs :

S'assurer que :

Toutes les dettes fournisseurs sont enregistrées dans la bonne période.

Les engagements pris par l'entreprise et devant figurer dans l'annexe sont correctement suivis.

Le contrôle des factures a eu lieu de manière efficace.

La tenue des comptes individuels fournisseurs se fait correctement.

Le rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes ne génère pas d'anomalies.

Rapprochement du compte collectif fournisseurs avec la balance fournisseurs ne génère pas d'anomalies.

Travaux à faire :

Vérifier la présentation des comptes fournisseurs et rattachés au bilan.

S'assurer de la concordance (en capitaux et en soldes) entre le grand livre fournisseurs, la balance des comptes individuels, le compte collectif et le bilan.

S'assurer de la justification des soldes à la clôture de l'exercice.

Confirmer les soldes des dettes fournisseurs.



Interroger la direction pour connaître le crédit fournisseur habituel.

Faire un contrôle systématique des comptes fournisseurs débiteurs.

Vérifier que les ristournes commerciales concernant l'exercice ont été intégralement comptabilisées.

Vérifier la justification du poste effets à payer et son classement par échéance.

Contrôler par sondage les effets à payer, leur ancienneté, les pièces justificatives, leur dénouement sur l'exercice suivant.

Interroger la direction sur les dispositions prises pour assurer l'indépendance des exercices.

En liaison avec le contrôle de la séparation des exercices, analyser le compte de "fournisseurs factures non parvenues".

Examiner les premiers mois de l'exercice suivant pour détecter les ristournes acquises et non provisionnées.

Demander à la direction s'il y a eu des achats significatifs autour de la clôture.

C- Stocks et en-cours :

Objectifs :

S'assurer que :

Tous les mouvements de stock sont saisis et enregistrés.

Tous les stocks enregistrés sont protégés et appartiennent à l'entreprise.

Les stocks sont correctement évalués.

Travaux à faire :

Préparer une feuille de tête des stocks par nature au 01/01/N et au 31/12/N

S'informer sur la méthode de comptabilisation des stocks.

S'enquérir de l'état du stock au 31/12/N (quantité et valeur) et pointer avec les sondages effectués lors de notre assistance à l'inventaire physique.

Pour les travaux et stocks encours, récupérer la situation des encours au 31/12/N : Rapprocher la consommation avec les factures fournisseurs.

Rédiger un mémo de synthèse et conclure.

D- Immobilisations en non valeurs et incorporelles :



Objectifs :

S'assurer que :

Les frais inscrits en immobilisations en non valeurs présentent le caractère immobilisable.

La valorisation à la clôture est correcte (prise en considération de l'amortissement ou de la provision).

Travaux à faire :

Rapprocher les soldes à la balance générale au 31/12/N et aux états financiers.

Obtenir le tableau des mouvements (brut, amortissement et provision) des immobilisations incorporelles ;

Pour les frais de recherche et développement comptabilisés en immobilisations incorporelles,

Récupérer l'état de suivi extra-comptable des temps des collaborateurs techniques ;

Vérifier la réalité des données de cet état avec les charges de personnel ;

S'assurer que seul le personnel technique figure sur cet état.

S'assurer que les immobilisations en non valeurs ne contiennent pas d'éléments totalement amortis et non encore sortis de l'actif.

Examiner les montants inscrits dans les comptes en vérifiant les pièces justificatives, la conformité de la nature de la dépense inscrite avec le poste comptable.

Vérifier la conformité des taux d'amortissement appliqués et s'assurer que la société n'applique pas de prorata temporis ;

S'assurer du correct calcul des dotations aux amortissements dérogatoires : suivi, dotations, reprises.

Relever les anomalies éventuelles.

E- Immobilisations corporelles :

Objectifs :

Vérifier que :

Que les immobilisations existent ;

Qu'elles appartiennent à la société ;



Qu'elles sont correctement évaluées ;

Qu'elles sont correctement enregistrées ;

Que la distinction entre charges et immobilisations est correctement effectuée;

Travaux à faire :

□ Contrôle de l'existence :

Si la société procède à un inventaire physique :

- examiner les procédures suivies,
- assister à la prise d'inventaire,
- vérifier que le fichier et les comptes sont mis à jour,
- obtenir des explications pour tout écart important.

En tout état de cause vérifier l'existence physique des actifs importants.

□ Contrôle de la propriété :

Vérifier les titres de propriété de la société en ce qui concerne les terrains et les immeubles et s'assurer qu'ils ne font pas l'objet d'une sûreté réelle.

□ Acquisitions :

Vérifier les principales acquisitions de l'exercice physiquement et avec les contrats, procès-verbaux du Conseil d'Administration, les budgets d'investissements et les justificatifs (commandes, factures, paiements).

Au cas où il y a eu production d'immobilisations par l'entreprise, s'assurer que les coûts imputés sont corrects.

□ Cessions :

Vérifier que la valeur brute et les amortissements ont été sortis des comptes et du fichier.

En cas de cession d'un bien immobilisé dans les 5 ans de l'acquisition, vérifier le reversement de T.V.A.

□ Amortissements :



Vérifier que la charge d'amortissement de l'exercice a été correctement calculée et enregistrée.

___ Vérifier le respect des règles fiscales en matière de comptabilisation de l'amortissement.

Grosso modo :

<u>Comptes</u>	<u>Contrôler</u>	<u>Techniques</u>
* <u>231. Terrains</u>	<u>Existence</u>	<u>Inspection physique</u>
* <u>232. Constructions</u>	<u>Propriété</u>	<u>Inspection de documents</u>
* <u>233. Installations techniques, matériel et outillage</u>	<u>Exhaustivité</u>	
* <u>234. Matériel de transport</u>	<u>Validité</u>	
* <u>235. Mobilier, matériel de bureau et aménagement divers</u>	<u>Exactitude</u>	
* <u>283. Amortissement des immobilisations corporelles</u>	<u>Exactitude</u>	<u>Calcul arithmétique</u>
* <u>3481. Créances/ cession d'immobilisations corporelles</u>	<u>Réalité</u>	<u>Inspection de documents</u>
* <u>6193. D.E.A. des immobilisations corporelles</u>	<u>Valeur</u>	<u>Calcul arithmétique</u>
* <u>6513. V.N.A. des immobilisations cédées</u>	<u>Valeur</u>	<u>Calcul arithmétique</u>
* <u>7513. PC des immobilisations corporelles</u>	<u>Réalité</u>	<u>Inspection de documents</u>

F- Immobilisations financières :

Objectifs :

S'assurer que les montants inscrits au bilan en titres de participation, en titres de placement et en comptes courants reflètent l'ensemble des titres appartenant à la



société, valorisés en accord avec les principes comptables applicables à chacun de ces actifs.

S'assurer que les montants inscrits au compte de résultat représentent bien l'intégralité des produits, gains ou pertes imputables à l'exercice.

Travaux à Faire :

□ Titres et comptes courants :

❖ Contrôle de l'existence et de la propriété :

Vérifier l'existence des titres et procéder à une demande de confirmation directe, si des titres importants sont détenus par des tiers.

En faisant ce contrôle s'assurer que les titres sont au nom de la société et ne font l'objet d'aucune aliénation.

S'assurer de leur libération.

❖ Contrôle de la validité des enregistrements comptables :

Vérifier que la classification est conforme au Plan Comptable.

Obtenir des confirmations directes de tous les soldes débiteurs et créditeurs.

□ Contrôle de l'évaluation :

❖ Pour les titres cotés, examiner les cours de la Bourse du dernier mois, ainsi que les cours dans la période postérieure.

❖ Apprécier s'il y a lieu de constituer une provision pour risque.

□ Réévaluation :

❖ S'assurer que la valeur des titres réévalués ne s'est pas dépréciée.

❖ Rapprocher les dotations et reprises de provisions pour dépréciation des comptes courants avec les mouvements au bilan.

G- Financement, placement, trésorerie :

Objectifs :

S'assurer que :

Les montants inscrits au bilan sont correctement évalués et classés, et qu'ils reflètent l'intégralité des emprunts.



La situation de trésorerie de l'entreprise est reflétée de façon exacte par les montants inscrits au bilan.

Travaux à Faire :

□ Financement :

Obtenir les contrats des principaux emprunts et vérifier leur correcte traduction comptable.

Vérifier d'après les pièces comptables les remboursements de l'exercice.

Circulariser les organismes prêteurs et exploiter les réponses reçues.

Si l'emprunt est assorti d'obligations particulières, et vérifier si elles sont respectées.

Vérifier si l'emprunt est garanti par hypothèque ou nantissement, et que ceux-ci figurent dans les engagements hors bilan.

□ Banque :

Procéder à la circularisation de toutes les banques au 31/12/N:

Exploiter les confirmations reçues ;

Appliquer la procédure alternative pour les réponses non reçues.

Obtenir les états de rapprochement bancaire établis par la société et vérifier que :

- Le solde chez la banque correspond au relevé bancaire ;
- Le solde chez la société correspond à la B/G ;
- Vérifier les calculs arithmétiques ;
- S'assurer que les principales opérations en suspens s'apurent sur les mois ultérieurs. Pour les suspens anciens non apurés, obtenir les explications nécessaires ;
- Vérifier que tous les états de rapprochement sont visés par la personne qui les a établis et un responsable hiérarchique ;

Procéder à partir du journal de banque à :

- La sélection de 20 opérations d'encaissement et vérifier les pièces justificatives correspondantes.



- La sélection de 20 opérations de décaissement et vérifier les pièces justificatives correspondantes.

Examiner les transferts de fonds de fin d'exercice et s'assurer de leur régularisation en début de décembre N.

□ **Caisse :**

Procéder à un contrôle inopiné de la caisse, rapprocher le solde existant avec celui figurant sur le journal de caisse, rédiger une note explicative de l'écart éventuel entre le solde de la caisse et celui du registre.

Passer en revue le registre caisse ou grand livre afin de :

- S'assurer qu'il n'existe pas de mouvements non justifiés ;

Sélectionner par sondage aléatoire 15 opérations de caisse et analyser leur justification.

Vérifier que les pièces de dépenses sont annulées après paiement, c.-à-d. apposition d'un cachet « PAYE » sur tous les documents justificatifs de la dépense.

H- Personnel et comptes rattachés :

Objectifs :

S'assurer que les produits et les charges inscrits dans les comptes de personnel résultent des transactions de la société avec son personnel.

S'assurer que les comptes de personnel sont correctement évalués et enregistrent l'intégralité des dettes et des créances du personnel.

Travaux à faire :

Contrôler les comptes de bilan liés au personnel (justification de solde, rapprochement avec les pièces justificatives, ancienneté, dénouement sur l'exercice suivant).

Contrôler l'exhaustivité et le calcul des provisions de fin d'exercice au titre des rémunérations différées (droits à congés payés acquis, primes, commissions, 13ème mois, intéressement, indemnités de licenciement, indemnités de départ à la retraite, subventions au CE, notes de frais, ...).



Vérifier que les rémunérations versées aux dirigeants, aux administrateurs et aux membres du conseil de surveillance sont conformes aux décisions prises par les organes habilités.

Se faire communiquer le détail des postes avances, acomptes, dépôts, oppositions.

Contrôler l'ancienneté et le dénouement sur l'exercice suivant des créances ou dettes auprès des organismes sociaux.

Vérifier la justification du solde des comptes d'organismes sociaux par rapprochement avec les déclarations; y compris s'il y a lieu avec la régularisation annuelle.

Comparer les comptes de salaires et charges sociales avec les périodes antérieures.

I- Capitaux propres :

Objectifs :

S'assurer du respect des obligations légales et de la traduction dans les comptes des décisions des assemblées.

Travaux à faire :

Contrôler les mouvements intervenus sur l'exercice.

S'assurer qu'ils sont correctement comptabilisés.

S'assurer qu'ils sont conformes aux règles légales et fiscales, aux dispositions statutaires, aux décisions des assemblées.

S'assurer que les droits des associés sont respectés.

Rapprocher les dividendes payés des procès verbaux et des pièces de trésorerie.

Juger du caractère raisonnable du montant des dividendes.

J- Provisions pour risques et charges :

Objectifs :

S'assurer que tous les risques qu'encourt la société sont connus et suffisamment couverts par une provision.



S'assurer que les dotations et reprises, au compte de produits et charges, sont correctement enregistrées.

Travaux à faire :

Obtenir une liste des provisions pour risques et charges, recouper cet état avec le bilan.

Circulariser les avocats et les conseils pour connaître les éventuels litiges en cours.

Apprécier en fonction des réponses le montant des provisions constituées.

Discuter avec la direction des risques nécessitant d'éventuelles provisions. Considérer les restructurations en cours ou à venir, les obligations contractuelles pour des montants importants, les fusions en cours ou les acquisitions, les indemnités de retraite ou autres obligations à terme, les provisions pour garantie après vente, les contrôles sociaux et fiscaux, les grosses réparations, etc...

S'assurer qu'aucun événement intervenu après la clôture et ayant un lien de causalité avec des opérations de l'exercice n'est susceptible de remettre en cause le montant des provisions.

K- Autres créances et dettes :

Objectifs :

S'assurer que toutes les dettes diverses et les créances diverses sont enregistrées ou provisionnées.

S'assurer que les créances diverses sont entièrement recouvrables.

Travaux à faire :

Demander s'il existe un suivi extracomptable des comptes courants associés, et s'assurer de sa correspondance avec la comptabilité.

Obtenir l'analyse des autres comptes créditeurs au 30/09/2007 et s'assurer de leur bien fondé.

Relever les anomalies éventuelles.

L- Comptes de régularisation Actif / Passif :



Objectifs :

S'assurer du traitement correct des comptes.

Travaux à faire :

Obtenir l'analyse des principaux comptes de régularisation (en particulier les intérêts courus et non échus).

Vérifier le bien fondé et le calcul des montants provisionnés et rapporter avec les montants réels courus en Septembre 2007.

Obtenir le suivi analytique des chantiers et s'assurer du bien fondé de ces produits constatés d'avance.

Relever les anomalies éventuelles.

M- Charges d'exploitation :

Objectifs :

S'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des charges d'exploitation inscrites en comptes de résultat ;

S'assurer du respect du principe de la spécialisation des exercices.

Travaux à faire :

Se faire expliquer les variations compte tenu de l'évolution de l'activité en N-1

Achats consommés de matières et fournitures et autres charges externes :

Obtenir le grand livre de la rubrique et vérifier par sondage les achats de travaux avec contrats ;

Impôts et taxes :

S'assurer que toutes les charges d'impôt et taxes ont été correctement provisionnées notamment la patente.

Charges de personnel :

S'enquérir des journaux de paie de l'exercice et vérifier l'enregistrement de la centralisation de la paie (salaires, charges sociales) ;

Procéder à la centralisation des déclarations sociales et les rapprocher avec la comptabilité.



Etablir une fiche de synthèse sur les éléments de la paie devant faire l'objet de déclaration et d'imposition (IGR, CNSS et CIMR).

□ **Dotations d'exploitation :**

Dotations aux amortissements : rapprocher les dotations constatées en CPC avec celles figurant dans le tableau des amortissements.

Dotations aux provisions pour dépréciation des comptes clients : vérifier le bien fondé des provisions et rapprocher avec provisions ;

Dotations aux provisions pour R & C : s'assurer du bien fondé des provisions avec les pièces justificatives, vérifier les calculs.

S'assurer que les charges non déductibles fiscalement sont réintégrées dans le résultat fiscal.

N- Produits d'exploitation :

Objectifs :

S'assurer de la réalité et de l'exhaustivité des charges d'exploitation inscrites en comptes de résultat ;

S'assurer du respect du principe de la spécialisation des exercices.

Travaux à faire :

Se faire expliquer les variations compte tenu de l'évolution de l'activité en N.

Récupérer la centralisation du CA établie par le client et valider :

- La réalité et l'exhaustivité des salaires refacturés pour le personnel productif (locaux et autre Site) à travers une centralisation de la masse salariale en rapprochant les totaux avec la centralisation établie au niveau des charges de personnel.
- Les coûts d'activité refacturés en les rapprochant avec les charges inscrites en comptabilité.
- Par sondage, les % d'occupation appliqués aux salaires refacturés.
- Les coefficients de refacturation.
- Les cours de change utilisés dans la conversion du montant à refacturer en Euro.



Procéder à un contrôle de cohérence globale du CA. Se faire expliquer l'écart en résultant.

Procéder, à travers les libellés des factures, à une répartition du CA entre les projets N.

O- Fiscalité :

Objectifs :

S'assurer que l'entreprise respecte effectivement les obligations fiscales auxquelles elle est soumise et qu'elle n'encourt pas de risque fiscal, et évaluer, le cas échéant l'impact de ce risque.

Travaux à faire :

Vérifier l'établissement des déclarations.

Contrôler la détermination du résultat fiscal (charges et provisions non déductibles, plus values à LT, imputation des déficits antérieurs, ...).

Contrôler les soldes des comptes de tiers et des comptes de charges correspondants avec les bordereaux avis (IS de l'exercice, acomptes versés).

S'assurer du traitement correct de l'impôt forfaitaire annuel (déclaration et paiement, prise en charge éventuelle).

S'assurer de la cohérence annuelle en base et taux entre le total des comptes de produits et le chiffre d'affaires inscrit sur les déclarations de TVA, en tenant compte des décalages habituels : TVA exigible lors de la facturation: décalages dus aux provisions de fin d'année (factures et avoirs à établir), TVA exigible sur les encaissements: décalages dus aux ventes non encaissées (comptes clients, effets escomptés, ...), rechercher la justification des écarts résiduels.

Contrôler les comptes de tiers (ancienneté et dénouement) : TVA collectée (solde nul si la TVA est exigible lors de la facturation, égal à la TVA sur ventes non encaissées si la TVA est exigible sur les encaissements), TVA à payer, TVA à récupérer, TVA à régulariser. Rapprocher avec les déclarations, suivre le dénouement sur l'exercice suivant et rapprocher avec les comptes de régularisation d'autres rubriques (clients, fournisseurs, ...).



Faire un contrôle global de la TVA à récupérer.

Pour la TVA déductible vérifier par sondage le caractère déductible en se rapportant aux factures et aux documents douaniers.

Vérifier le respect des règles relatives à la naissance du droit à déduction selon qu'il s'agit d'immobilisations, d'autres biens ou de prestations de services.

5- Rédaction du rapport exprimant une opinion :

Le rapport général : traduit, en peu de mots, l'opinion du commissaire aux comptes. Son contenu a été défini par référence aux textes légaux, applicables aux sociétés commerciales. C'est ainsi qu'après une introduction générale standardisée qui mentionne notamment que les comptes sur lesquels le commissaire aux comptes va porter une opinion sont ceux arrêtés par l'organe compétent, le texte de rapport est divisé en deux parties dans lesquels le commissaire aux comptes peut :

Soit certifier que les états de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ;

Soit assortir la certification de réserves ;

Soit refuser la certification des comptes.

Dans ces deux derniers cas, ils en précisent les motifs et fait état de leurs observations sur la sincérité et la concordance avec les états de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion de l'exercice et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière de la société, ainsi que sur son patrimoine et ses résultats. Il reste à souligner que le contenu du rapport légal dépendra de l'opinion donnée par le commissaire aux comptes.

Opinion sur les états de synthèse : L'ensemble des contrôles précédents doit en principe permettre à l'auditeur de formuler son opinion sur la qualité de l'information financière et sur la sincérité des comptes de l'entreprise et leur respect des lois et normes en vigueur. Trois types d'opinion peuvent alors être formulés dans le cadre d'un rapport de certification.

- Certification pure et simple (sans réserve) :***



L'auditeur estime dans ce cas que les comptes sont réguliers et sincères et que les états financiers donnent une image fidèle de l'activité de l'entreprise et de sa situation patrimoniale.

□ *Certification avec réserve :*

Dans ce cas ou l'auditeur constate une ou plusieurs irrégularités significatives mais dont l'importance n'est pas suffisante pour rejeter l'ensemble des comptes.

□ *Refus de certifier :*

Dans ce cas les irrégularités constatées sont de nature à remettre en cause tous les comptes de l'entreprise.



Deuxième Partie :

Traitement des immobilisations corporelles selon le Code Générale de Normalisation Comptable (CGNC) et les normes IFRS.



CHAPITRE I : PRESENTATION DU CODE GENERALE DE NORMALISATION COMPTABLE :

Section 1 : CADRE COMPTABLE DES IMMOBILISATIONS :

I- Définition et classification des immobilisations :

1- Définition :

On regroupe sous ce terme, l'ensemble des biens corporels et incorporels que l'entreprise a l'intention de conserver ou d'utiliser pendant un temps relativement long et qui par conséquent ne se consomment pas dès le premier usage.

Par extension, ce terme recouvre également des charges immobilisées (immobilisations en non valeur) et les immobilisations financières (titres de participations, prêts ou autres créances à plus d'un an) ;

Les immobilisations se définissent donc par référence d'une part à l'utilité du bien par rapport à l'activité de l'entreprise et d'autre part à la non consommations par le premier usage.

2- Classification : On distingue :

Immobilisation en non-valeur :

Ce sont les immobilisations regroupant, à la clôture de l'exercice, des charges qui ont concouru à l'établissement ou au développement de l'entreprise et qui doivent profiter normalement aux exercices futures mais qui n'ont en principe aucune valeur de revente à des tiers en tant que telles.

Les immobilisations incorporelles :

Elles regroupent les dépenses constitutives de moyens d'activité générateurs de revenus futurs et susceptibles d'avoir une valeur de revente à des tiers en tant que tel.

Les immobilisations corporelles :



Elles portent sur des biens physiques à caractère durable, elles servent l'activité sur plusieurs exercices. Elles sont généralement amortissables puisqu'elles sont utilisées par l'entreprise pour l'exercice de son activité et par conséquent s'usent et doivent être remplacées.

C'est sur cette catégorie des immobilisations que portera l'essentiel de rapport. **Les immobilisations financières :**

Ce sont les immobilisations constituées par les sommes employées par l'entreprise en achat de titres (durablement conservés) et en créances et prêts (nés à plus d'un an d'échéance et non liés à l'exploitation).

II- Difficultés liées au traitement et gestion des immobilisations :

1- Distinction entre charges et immobilisations :

La distinction entre charges et immobilisations se fonde sur le critère de la durée d'utilisation. Certains biens (outillages, mobiliers de bureau, etc.) ont une faible valeur mais répondent à la définition des immobilisations. Autrement, ils ne se consomment pas par le premier usage et sont destinés à servir durablement à l'activité de l'entreprise.

Ce qui pousse à distinguer le type de dépenses engagées par l'entreprise.

Les dépenses ont le caractère :

De charges d'exploitation si elles ont pour effet de maintenir les immobilisations dans un **état normal d'utilisation**.

D'immobilisation si elles ont pour effet une **augmentation de la valeur** d'un élément d'actif ou une **augmentation de sa durée probable d'utilisation**

Cas des dépenses d'entretien et de réparation :

- **Entretien** : caractère préventif, il a pour objet de conserver les biens dans de bonnes conditions d'utilisation.
- **Réparation** : destinée à remettre les biens en bon état d'utilisation.
- **Règle générale** : Les dépenses d'entretien et de réparation constituent des dépenses de fonctionnement.
- **Cas particuliers : les grosses réparations :**



« Les grosses réparations sont celles des gros murs et des voûtes, le rétablissement des poutres et des couvertures entières, celui des digues et des murs de soutènement et de clôture aussi en entier. Toutes les autres opérations sont d'entretien. »

Lorsque les grosses réparations accroissent la valeur du bien sur lequel elles sont exécutées ou augmentent sa durée de vie, elles constituent des immobilisations.

▪ Cas des dépenses d'amélioration :

Toute dépense qui a pour effet soit d'augmenter la valeur ou la durée de vie du bien immobilisé soit sans augmenter cette durée de vie de permettre une diminution des coûts d'utilisation ou une production supérieure. Elles peuvent provenir soit du remplacement d'un élément usagé par un élément neuf, soit de la réparation d'un élément existant (exemple : remplacement d'une installation de chauffage). Les dépenses d'amélioration constituent des dépenses d'investissement.

▪ Échange standard :

Le simple remplacement ou échange standard d'un élément indispensable au fonctionnement d'un matériel ne doit pas entraîner l'immobilisation de la dépense quel qu'en soit le montant à partir du montant où la réparation n'a eu pour effet que de maintenir le matériel en état de marche.

▪ Agencement et aménagements :

« Travaux destinés à mettre en état d'utilisation les immobilisations de l'entreprise ».

En principe ils sont immobilisés. Toutefois sont considérés comme des charges par la jurisprudence :

- Les réfections de toiture ;
- Les peintures intérieures et extérieures ;
- Les travaux de peinture, vitrerie, nettoyage et réfection partielle de réseaux ;
- Le remplacement d'une moquette ;



- Les travaux de ravalement ;

En cas de doute quand à l'affectation en charges ou en immobilisations des dépenses de travaux, on pourra se reporter à la grille de critères suivante :



2- L'optimisation fiscale :

Réactualisation des immobilisations :

L'entreprise a tendance à recopier les immobilisations corporelles inscrites à son bilan. Or il existe souvent des actifs qui ne sont plus utilisés, ainsi mettre au rebut les biens qui ne servent plus à rien permet de réaliser des économies au niveau de l'impôt des patentes et de la taxe urbaine car les équipements industriels sont taxés sur la base de leur valeur locative, déterminée en fonction du prix de revient.



Distinction entre matériel et logiciel :

Autre erreur fréquemment rencontrée : les sociétés déclarent l'intégralité de ce qui figure au poste « Matériel de bureau et informatique » dans leur comptabilité. Or elles ne sont tenues de déclarer que le matériel, et pas les logiciels. Le logiciel relève en effet des immobilisations incorporelles. Il est donc recommandé, lors de l'acquisition d'un nouvel outil informatique, de demander au fournisseur une facture détaillée.

Autres biens intangibles souvent déclarés à tort : les marques, dessins, brevets et licences, toujours selon la même logique, si un contrat de location inclut une prestation de services, il suffit de réclamer une facture détaillée faisant ressortir d'une manière distincte le matériel et la maintenance.

III- Les modalités d'évaluation des immobilisations corporelles :

1- Valeur D'entrée : Cas Standard :

A l'entrée dans le patrimoine de l'entité, les actifs acquis à titre onéreux sont comptabilisés à leur coût d'acquisition, les biens produits à leur coût de production et les biens acquis à titres gratuits en les estimant à leur valeur vénale (l'article 321-1 du PCG).

Notion de coût d'acquisition :

(Article 321-2) Le coût d'acquisition d'un bien correspond au prix d'achat majoré des frais accessoires.

Le prix d'achat est le montant résultant de l'accord des parties à la date de l'opération, après déduction des taxes récupérables par l'entité.

Les frais accessoires sont des charges, après déduction des taxes légalement récupérables, directement ou indirectement liées à l'acquisition et nécessaires à la mise en état d'utilisation du bien.

Les droits de mutation, honoraires ou commissions et frais d'actes, sont exclus du coût d'acquisition des immobilisations et sont comptabilisés en charges.

Notion de coût de production :



(Article 321-3) il s'agit du coût d'acquisition des matières consommées augmentées des autres coûts engagés au cours des opérations de production : charges directes et indirectes raisonnablement rattachées au cycle de production du bien. Les charges indirectes de recherche et de développement et administratives sont exclues car elles ne peuvent être affectées individuellement. Les charges financières sont prises en considération aussi bien pour les immobilisations corporelles qu'incorporelles.

2- Valeur D'entrée : Cas particuliers :

Immobilisations acquises par voie d'échange :

Les immobilisations sont comptabilisées à la valeur actuelle du bien cédé, présumée égale à celle du bien acquis. Toutefois lorsque l'une de ces deux valeurs actuelles est difficilement déterminable, est retenue comme valeur d'entrée la valeur actuelle dont l'estimation est la plus sûre.

Immobilisations acquises à titre gratuit :

La valeur d'entrée est égale à la valeur actuelle, " valeur estimée " à la date de l'entrée en fonction du marché et de l'utilité économique du bien pour l'entreprise.

Immobilisations acquises à titre d'apport :

La valeur d'entrée est égale au montant stipulé dans l'acte d'apport.

Immobilisations acquises au moyen de subventions d'investissement :

Ces Immobilisations sont à enregistrer à leur coût d'acquisition ou à leur coût de production, sans déduction de la subvention (portée au passif du bilan dans la rubrique (" capitaux propres assimilés ")).

Paiement à terme :

La valeur d'entrée des biens, fondée sur le prix convenu, est indépendante des modalités futures de règlement en cas de paiement différé.

Immobilisations obtenues en " crédit-bail " :

Ces biens n'entrant pas dans le patrimoine de l'entreprise ne peuvent figurer à l'actif de son bilan aussi longtemps que n'est pas levée " l'option d'achat ". En cas de levée de cette option, le bien est inscrit en " immobilisations " pour le



prix résiduel fixé dans le contrat.

Ensembles immobiliers :

La valeur d'entrée d'un ensemble immobilier, tel un terrain construit ou un immeuble acheté, doit être ventilés entre ses deux éléments constitutifs :

- La valeur d'entrée du terrain ;
- La valeur d'entrée de la construction.

Immobilisations acquises conjointement ou produites conjointement :

La valeur d'entrée de ces immobilisations est déterminée à partir de leur coût global d'achat ou de production, proportionnellement à la valeur relative qui peut être attachée à chacune de ces immobilisations dès qu'elles peuvent être individualisées.

3- Immobilisation amortissables : valeur nette d'amortissements :

Immobilisations amortissables :

Ce sont celles dont le potentiel de service attendu s'amointrit normalement avec le temps en raison de phénomène d'usure ou de désuétude ou d'inadaptation aux conditions changeantes de la technique ou de l'économie.

Ces amoindrissements de potentiel, de caractère prévisible et définitif ont pour conséquence la constatation d'une réduction progressive de la valeur de l'immobilisation, tout au long de son utilisation, jusqu'à une " valeur résiduelle " souvent très faible, voire nulle, à la fin de la durée d'utilisation de l'immobilisation.

Amortissement des immobilisations :

L'amortissement est la répartition de la différence entre la valeur d'entrée et la valeur résiduelle, (ou montant " amortissable " sur la durée d'utilisation de l'immobilisation. Cette durée d'utilisation prévisionnelle peut être :

Soit la " durée de vie " probable de l'immobilisation, laquelle est appréciée en fonction de facteurs physiques (usure ...) ou économiques (obsolescence, marché ...) qui la conditionnent. A la fin de la " durée de vie ", la valeur résiduelle prévisionnelle est généralement à considérer comme nulle ; le montant amortissable est alors égal à la valeur d'entrée ;



Soit une " durée d'utilisation " propre à l'entreprise, inférieure à la durée de vie, et choisie en fonction de sa politique ou de sa stratégie (renouvellement systématique au bout de n années), ou d'autres facteurs (exemple : limites juridiques légales ou contractuelles d'utilisation ...).

Dans cette hypothèse, la valeur résiduelle prévisionnelle est en principe relativement importante ; elle doit faire l'objet d'une estimation raisonnable en fonction du prix de cession probable exprimé en dirhams à la date d'entrée, ramené le plus souvent à un pourcentage de cette valeur d'entrée ; le montant amortissable est alors égal à la différence entre la valeur d'entrée et cette valeur résiduelle.

Plan d'amortissement :

La répartition systématique du montant amortissable sur chaque exercice pendant la durée d'utilisation du bien constitue le " plan d'amortissement " de l'immobilisation. Ce plan prend la forme d'un tableau préétabli faisant apparaître le montant des amortissements successifs, leur cumul à la fin de chaque exercice ainsi que la " valeur nette d'amortissements " en résultant.

Dans le cas particulier où ce tableau ne peut être préétabli, du fait que l'amortissement annuel est calculé en fonction d'un paramètre physique ou économique (exemple : nombre d'heures d'utilisation, nombre d'unités physiques fabriquées, nombre de kilomètres parcourus ...),

la règle retenue doit être clairement mentionnée dans le tableau d'amortissement (mention du nombre d'unités préétabli correspondant au montant amortissable).

Le mode de répartition de l'amortissement sur les différents exercices doit être choisi sur la base de considérations essentiellement économiques : il peut conduire à des amortissements annuels constants (méthode de l'amortissement linéaire), dégressifs ou plus exceptionnellement progressifs.

Début et fin du calcul de l'amortissement :

Le calcul de l'amortissement est opéré dans les conditions suivantes :

Début du calcul : L'amortissement est calculé à compter de la date de réception de l'immobilisation acquise ou de la livraison à soi-même de l'immobilisation produite.



L'entreprise peut différer le calcul de l'amortissement jusqu'à la date effective de mise en service lorsque l'immobilisation ne se déprécie pas notablement avec le temps.

Fin de calcul : L'amortissement est calculé jusqu'à la date de sortie du patrimoine de l'immobilisation dans la limite de la valeur d'entrée ; En cas de sortie de l'immobilisation en cours d'exercice, il y a lieu de comptabiliser l'amortissement couru depuis le début de l'exercice jusqu'à la date de sortie du bilan, pour déterminer la valeur nette d'amortissements de l'immobilisation à cette date.

Lorsque le cumul des amortissements est égal à la valeur d'entrée, le calcul est arrêté, et le bien figure au bilan pour une valeur nette d'amortissements nulle et y reste inscrit aussi longtemps qu'il n'est pas cédé ou retiré du patrimoine.

4- Valeur actuelle :

Conformément aux méthodes dévaluation, la valeur actuelle d'une immobilisation incorporelle ou corporelle est déterminée à partir du marché et de l'utilité du bien pour l'entreprise.

La référence du marché est normalement le prix actuel d'achat de l'immobilisation (à la date de l'inventaire), majoré des charges accessoires d'achat et d'installation, ou le coût actuel de production pour les immobilisations produites par l'entreprise pour elle-même et n'ayant pas d'équivalent sur le marché ; ces coûts sont corrigés en baisse en fonction de l'usure ou de l'âge de l'immobilisation. L'utilité du bien pour l'entreprise doit être tout particulièrement prise en considération car l'immobilisation doit être évaluée dans l'état et le lieu où elle se trouve en fonction de son utilisation future par l'entreprise.

Dans cette évaluation, il est normalement supposé que l'entreprise restera en continuité d'exploitation" tout au long de la durée d'utilisation prévue du bien. Tenant compte de ces références, la valeur actuelle de l'immobilisation peut être considérée comme étant le prix qu'accepterait d'en donner un acquéreur éventuel de l'entreprise dans l'état et le lieu où elle se trouve. La valeur actuelle de l'immobilisation ne doit



pas, en conséquence, être confondue avec son prix actuel de revente éventuelle, en revanche, en l'absence de continuité d'exploitation, la valeur actuelle doit tenir compte de la perspective plus ou moins proche de cession voire de liquidation de l'entreprise ou de la branche d'entreprise concernée, ou de celle de la cession de l'immobilisation ; la référence de marché devient alors le prix probable de cession sous déduction des frais relatifs à cette cession.

Section 2: Cadre fiscal des immobilisations :

I- Traitements fiscaux :

A ce niveau nous allons appréhender les aspects nécessitant un traitement fiscal particulier.

1- Amortissements dérogatoires :

Devant être justifié exclusivement par des considérations d'ordre économique, l'amortissement comptable ne coïncide pas systématiquement avec l'amortissement fiscal ou réglementaire autorisé :

Lorsque l'amortissement fiscal est inférieur à l'amortissement comptable, ce dernier est maintenu en écritures, la différence faisant l'objet d'une " réintégration " fiscale extra comptable ;

Lorsque l'amortissement fiscal est supérieur à l'amortissement comptable, il y a lieu de porter dans les " provisions réglementées " l'excédent de l'amortissement fiscal sur l'amortissement comptable dénommé " amortissement dérogatoire ".

2- Voitures de tourisme :

Voitures appartenant à l'entreprise :

Pour les voitures de tourisme dont la valeur toutes taxes comprises excède 300 000 dirhams, il faut faire un traitement spécifique au niveau des amortissements. Ce traitement consiste à réintégrer fiscalement le reliquat excédant l'amortissement calculé sur la base des 300 000 dirhams autorisée par la législation fiscale.

Voiture faisant l'objet d'un contrat de crédit bail :

Afin de réserver un traitement fiscale identique au véhicules acquis par les entreprises et à ceux qui l'utilisent dans le cadre d'un contrat de location ou de crédit bail la loi a



prévue également la limitation de la déduction du montant des amortissements présumé compris dans les redevances dues au titre des contrats de location ou de crédit bail des véhicules dont le coût d'acquisition ttc est supérieur à 300 000 Dhs.

Ainsi lorsqu'une entreprise utilise un véhicule de transport de personne dont le coût d'acquisition est supérieur à 300 000 Dhs, elle doit réintégrer au résultat fiscal de l'exercice considéré, et ce d'une manière extra comptable, la part des amortissements réputés non déductible et présumée être comprise dans le montant des redevances passées en charges.

3- Provisions pour investissement :

Les entreprises sont autorisées à constituer en franchise d'impôts sur les sociétés des provisions pour investissement, à hauteur de 20% de leur bénéfice imposable, en vue d'investir en biens d'équipement, matériel et outillage (à l'exclusion toutefois des terrains, des constructions autres qu'à usage professionnel et des véhicules de tourisme), dans la limite de 30% de la valeur totale de l'investissement projeté.

En outre, les entreprises peuvent affecter tout ou partie de la provision pour investissement aux opérations de restructuration et à la recherche et développement, étant précisé que selon l'administration, lorsque la provision est utilisée pour l'acquisition des biens d'équipement et des opérations de recherche et développement, le montant total de la provision ne doit pas dépasser 30% de la valeur de ces biens.

La provision constituée à la clôture d'un exercice déterminé doit être inscrite au passif du bilan, sous une rubrique distincte. Par ailleurs, la société doit présenter l'appui de toute provision constituée, un état faisant ressortir la nature et le montant de l'investissement projeté, afin de permettre à l'administration de suivre l'apurement de la provision.

La provision pour investissement doit être utilisée avant la fin de la troisième année suivant celle de sa constitution (cette durée étant portée à cinq ans pour les sociétés de transport et de pêche côtière). Toute provision qui n'est pas utilisée conformément à son objet est rapportée d'office au résultat de l'exercice au cours duquel elle a été constituée ou à défaut, au premier exercice non prescrit, sans préjudice de



sanctions prévues pour défaut ou insuffisance de versement de l'impôt. Les provisions utilisées conformément à leur objet peuvent être portées à un compte de réserves, les sommes portées à ce compte ne pouvant recevoir d'affectation autre que l'incorporation au capital social ou l'imputation sur le déficit reportable.

4- Les plus ou moins-values d'actif :

Le régime des plus-values et des moins-values d'actifs s'applique aux cessions d'éléments d'actif immobilisés ; le régime fiscal diffère selon que la cession a été réalisée en cours d'exploitation ou en fin d'exploitation.

Cessions intervenant en cours d'exploitation :

En principe, les plus values provenant des cessions réalisées en cours d'exploitation sont taxables comme un bénéfice ordinaire, à l'impôt sur les sociétés.

Cependant, les entreprises peuvent bénéficier sur option :

Soit d'un abattement appliqué sur les plus values nettes globales, dont les taux varient en fonction de la durée de détention des actifs immobilisés en cause :

- 25% si le délai écoulé entre l'année d'acquisition de chaque élément cédé et celle de sa cession est supérieure à deux ans et inférieure à quatre ans ;
- 50% si le délai est supérieur à quatre ans et inférieur ou égal à huit ans ;
- 70% si ce délai est supérieur à huit ans.

Soit d'une exonération totale, si la société s'engage à réinvestir la totalité du montant de la cession (et non la plus value) de cet élément d'actif, dans les trois ans suivant la date d'expiration de l'exercice de cession, dans l'acquisition des biens d'équipement ou d'immeubles réservés à son exploitation, qu'elle s'engage à conserver pendant cinq années au moins. Lorsqu'il s'agit de terrains non bâtis l'exonération est subordonnée à l'affectation desdits terrains à l'exploitation de l'entreprise ou à l'édification de constructions destinées au même usage.

A défaut du respect de ces engagements de réinvestissements et de conservation, le montant de la plus value initialement exonéré est réintégré (après application des abattements de 25%, 50% ou 70%) au bénéfice imposable de l'exercice de cession (ou s'il est prescrit, au premier exercice de la période non



prescrite), au prorata des sommes non réinvesties ou désinvesties.

II- L'inventaire physique des immobilisations :

1- Pourquoi un inventaire physique ?

La loi 9-88 relative aux obligations comptables des commerçants précise dans son article 5 :

« La valeur des éléments actifs et passifs de l'entreprise doit faire l'objet d'un inventaire au moins une fois par exercice, à la fin de celui-ci ».

Les immobilisations corporelles ou équipements durables constituent l'autre ressource des entreprises et des collectivités. Au Maroc, la gestion des immobilisations prend de l'ampleur de plus en plus. Ainsi, les immobilisations bénéficient aujourd'hui de la mise en place de nouveaux logiciels informatiques de gestion et de suivi du patrimoine immobilier. Enfin, l'impact de la fiscalité a incité de nombreuses entreprises à abandonner une gestion approximative de leurs actifs immobiliers au profit de nouvelles méthodes et techniques offerte par le marché.

L'expérience prouve que le fichier des immobilisations reflète de façon imparfaite la réalité. Les services comptables et techniques jugent souvent que ces fichiers manquent de fiabilité, pour défaut de mise à jour. Nous allons rappeler les causes, les aspects liés à l'inventaire physique des immobilisations :

Les situations à l'origine du besoin d'un inventaire physique :

- Le nombre important des immobilisations appartenant à l'entreprise ;
- Le défaut d'un suivi régulier du patrimoine immobilisé (mouvements entre différents sites, dépréciations anormales ;.....)

Les risques liés à l'ignorance de l'obligation de l'inventaire physique :

Ils sont importants, à titre indicatif nous citons :

- Entorse à la loi comptable ;
- Constatation des immobilisations inexistantes ;
- Surévaluation de l'actif immobilisé ;
- Coût fiscal élevé

LES APPORTS :



o Au niveau Comptable :

- Vérification de la régularité et de la véracité des valeurs immobilières
- Respect de l'obligation légale de réaliser un inventaire annuel
- Suivi et appréhension des aspects liés à la gestion des immobilisations (dépréciations anormales, mouvements entre différents sites,...)

o Au niveau fiscal :

- Optimisation de la charge fiscale liée à la patente et la taxe urbaine
- Distinction entre charges et immobilisations

o Au niveau technique :

- Mise en concordance du fichier comptable avec la gestion physique des biens.
- Découpage et regroupement des immobilisations selon les principes techniques applicable au sein de l'entreprise.
- Harmonisation du suivi des biens avec d'autres applicatifs.

o Au niveau Analytique :

- Répartition de l'analyse des coûts.
- Abonnement des amortissements.
- Amélioration de la connaissance des coûts de gestion.

2- La prise d'inventaire physique :

□ Réalisation de l'inventaire :

La prise de l'inventaire physique des immobilisations passe par la réalisation des tâches suivantes :

- Elaboration de la procédure de l'inventaire physique
- Mise en œuvre des opérations de comptage
- Centralisation des résultats de comptage
- Réconciliation des résultats obtenus et des données comptabilisées
- Prise en charge des ajustements

□ L'exploitation des données de l'inventaire et rapprochement avec les données comptables :



Définition : le rapprochement consiste à établir une concordance entre les biens inventoriés et le fichier des immobilisations

□ **Principes du rapprochement :**

Le rapprochement entre fichiers comptable et physique, car ces derniers possèdent deux catégories de critères communs :

Critères codifiés ;

Le lieu géographique ;

La notion de biens immatriculés ou dénombrables ;

Critères non codifiés ;

Informations relatives à l'ancien numéro d'inventaire, à la description, à la marque, au type et au modèle ;

Le principe du rapprochement réside dans la mise en correspondance d'un ou plusieurs de ces critères par itérations successives. Ces itérations sont réalisées soit par traitement automatique soit par pointage manuel. Le résultat du rapprochement permettra, pour chaque immobilisation mise en correspondance avec un bien physique, de confirmer:

L'existence d'une part;

L'affectation et la localisation de l'autre part ;

Détermination des écarts

Le rapprochement entre le fichier des biens physiques inventoriés et le fichier comptable mettra en évidence deux catégories d'écarts :

Biens comptables non rapprochés :

Ces biens représentent ceux étant de nature inventorable mais dont la quantité présente en comptabilité excède celle relevée sur le terrain. Cet écart peut être causé par plusieurs événements :

- Mises au rebut non signalées au service gestionnaire.
- Utilisation dans des locaux externes.
- Transfert sur d'autres sites.
- Perte de certains biens ...



Biens physiques non rapprochés :

Cet écart est constitué par les biens inventoriés dont la quantité relevée sur le terrain excède celle présente en comptabilité et peut être causé par plusieurs événements :

- Non enregistrement en immobilisation d'investissements passés en charge.
- Indication lors des relevés d'inventaire d'un mode erroné de détention (propriété au lieu de location).
- Non-respect du marquage imposé par la procédure transitoire.
- Biens indûment écartés de la comptabilité.
- Biens reçus à titre gracieux.
- Biens appartenant à d'autres entités et prêtés à l'entreprise.
- Biens identifiés à l'unité, faisant partie à l'origine d'un ensemble comptable.

□ Régularisations des écarts :

Les écarts mis en évidence au terme de la phase de rapprochement (biens comptables non retrouvés sur le terrain, biens physiques sans correspondance comptable) seront proposés à l'organe habilité à approuver les écritures de régularisation y afférentes.

L'ensemble des données du rapprochement sera regroupé et commenté dans un rapport de synthèse qui servira de document de référence pour appuyer les ajustements comptables à constater.



CHAPITRE 2 : LE REFERENTIEL IFRS

Considéré par certains comme un virage comptable, le passage aux normes internationales IFRS représente un chantier technique complexe qui mobilise des ressources considérables.

Au-delà des implications strictement comptables, il impose à la profession une réflexion sur les changements à opérer, les moyens techniques, humains et financiers à mobiliser et les conséquences de ces modifications.

Tous les groupes implantés en Europe et émettant des actions et des obligations sur le marché réglementé européen ont appliqué les normes IFRS depuis le 1er janvier 2005, Ainsi que les sociétés marocaines cotés à la BOURSE DE CASABLANCA au titre de l'exercice fiscale 2008.

Les normes IFRS ont pour but essentiel de proposer un référentiel comptable commun aux sociétés européennes et ainsi permettre la comparaison de leurs comptes. L'investisseur boursier devient donc le destinataire privilégié d'une information comptable homogène et interprétable.

Les nouvelles normes concernent dans un premier temps 8000 sociétés cotées dans l'UE et leurs filiales dans le monde entier. Il ne sera pas possible de sélectionner ou d'exclure certaines normes, ni de se contenter d'en respecter l'esprit.

Pour la France, l'application des IAS/IFRS constitue une révolution dans sa culture comptable et suscite de nombreuses interrogations. Cependant, le passage des normes nationales aux normes internationales a déjà commencé. Il n'est ni sans enjeux, ni sans difficultés.



Section 1 : Textes des normes IFRS et interprétations SIC

1-Textes de référence :

Les textes relatifs aux immobilisations corporelles sont constitués de la norme IAS 16 « Immobilisations corporelles d'exploitation » et des interprétations suivantes :
SIC 14 : Immobilisations Corporelles – Indemnisation liée à la dépréciation ou à la perte de biens.

SIC 23 : Immobilisations Corporelles – Coût des inspections ou révisions majeures.

2-Version en vigueur :

La première version de l'IAS 16 remontait à 1982 et était applicable aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1983. Le texte actuellement en vigueur a été adopté dans sa version de base en 1993 avec application aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1995, puis révisé en 1998 avec application aux exercices ouverts à compter du 1^{er} janvier 1999.

3-Version analysée :

La version analysée est celle de l'exposé-sondage publié en mai 2002 dans le cadre du projet « Amélioration des normes existantes » et amendé en février 2003.

4-Normes liées :

Les problématiques relatives aux immobilisations sont couvertes par plusieurs normes du référentiel de l'IASB, liées les unes aux autres. Il s'agit des normes suivantes :

IAS 17 « Contrats de location ». Les biens donnés en location simple et les biens pris en location-financement sont comptabilisés et évalués en tant qu'actifs durables. Le coût d'un actif détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé selon les principes fixés dans la norme IAS 17.

IAS 20 « Comptabilisation des subventions publiques et information à fournir sur l'aide publique ». Les subventions et aides reçues peuvent venir en



déduction du coût de l'actif qui en constitue l'objet.

IAS 22 « Regroupements d'entreprises ». Les immobilisations corporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises sont évaluées initialement, à leur juste valeur, à la date de l'acquisition.

IAS 23 « Coûts d'emprunt ». Il est permis à l'entreprise, qui en fait le choix permanent, d'incorporer les coûts d'emprunt encourus dans la phase de construction ou de préparation de l'immobilisation au coût de celle-ci. La norme IAS 23 établit les critères à satisfaire pour que les frais financiers puissent être comptabilisés comme un élément constitutif du coût des immobilisations corporelles.

IAS 36 « Dépréciation d'actifs ». La norme IAS 36 définit les conditions dans lesquelles les pertes de valeur éventuelles des immobilisations corporelles d'exploitation doivent être évaluées et comptabilisées.

IAS 37 « Provisions, passifs éventuels, actifs éventuels ». La norme définit les conditions de provisions pour les frais de démantèlement, remise en état des sites. Cette provision est ensuite immobilisée selon les critères de la norme IAS 16.

IAS 40 « Immeubles de placement ». Pendant la phase de construction et travaux, une entreprise applique la norme IAS 16 aux immeubles construits ou réaménagés pour une utilisation future continue en tant qu'immeubles de placement. Au-delà, l'entreprise applique la norme IAS 40.

IAS 41 « Agriculture ». La norme IAS 16 s'applique aux immobilisations nécessaires à la production ou à la maintenance des actifs biologiques, si elles sont séparables des actifs biologiques. Par contre, les actifs biologiques eux-mêmes (cheptel, bio-végétaux, ...) relèvent de la norme IAS 41.

Section 2 : Présentation de la norme

1- Philosophie :

La norme couvre les différents aspects de la comptabilisation et de l'évaluation des immobilisations corporelles d'exploitation sur leur durée de vie. Elle impose de traiter les composantes d'un actif comme des éléments séparés s'ils



ont des durées d'utilité différentes. Elle permet de procéder à la réévaluation des immobilisations comme méthode alternative à l'évaluation au coût historique.

2- Champ d'application :

La norme IAS 16 s'applique à toutes les immobilisations corporelles d'exploitation à l'exception des éléments suivants :

Actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (sujet couvert par la norme IAS 41 « Agriculture ») ;

Droits miniers, prospection et extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables (objet de la future norme « Industries extractives »).

Toutefois, la norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les activités ou les actifs visés ci-dessus, mais distincts de ces activités ou actifs.

3- Définitions :

Les immobilisations corporelles : Sont des actifs physiques, qui sont détenus par une entreprise soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.

L'amortissement : Est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.

Le montant amortissable : Est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.

La durée d'utilité : Est soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif, soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.

Le coût : Est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment



de son acquisition ou de sa construction.

La valeur de revente : Ou valeur résiduelle d'un actif est le montant, nettes coûts de sortie attendus, qu'une entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de son utilisation.

Une perte de valeur est l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.

Section 3 : Contenu de la norme

1-Reconnaissance des immobilisations :

La définition des immobilisations recouvre une grande variété d'actifs corporels, des plus simples au plus complexes.

Critères de comptabilisation :

La norme IAS 16 précise qu'une immobilisation corporelle doit être comptabilisée en tant qu'actif si les deux conditions générales de reconnaissance des actifs sont remplies, à savoir:

- Il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entité;
- Le coût de l'actif, ou sa juste valeur s'il est réévalué, peut être mesuré de façon fiable. Les biens de faible valeur peuvent être regroupés par natures homogènes et ensuite être traités de manière globale.

Exemple : Les bureaux sont équipés de meubles, tables, chaises, fauteuils, table de conférence, tableaux. Tous les biens acquis forment un seul ensemble intitulé « Mobilier de bureau du siège ».

Approche par composants :

Une immobilisation corporelle peut comporter plusieurs éléments à durée de vie ou rythme d'amortissement distincts. Dans ce cas, la norme

IAS 16 impose de les comptabiliser de manière séparée, de manière à pouvoir associer à chacun son plan d'amortissement spécifique et les dépenses ultérieures correspondantes.

Exemple : Un bâtiment peut être décomposé en quatre éléments de durée de vie



différente : les murs, la toiture, les ascenseurs et tous les autres aménagements.

Cette situation se présente couramment dans l'industrie automobile, l'aéronautique, les activités de logistique et de transports. De la même manière, les entreprises industrielles ont l'habitude de traiter les outils spéciaux comme un composant de la chaîne de fabrication dont la durée de vie est celle du modèle pour lequel ils ont été conçus.

Exemple : Dans la fabrication de réfrigérateurs, les portes et poignées ont une durée de vie commerciale de 14 mois ; à chaque changement de modèle, les moules servant à leur confection sont remplacés. Les autres éléments de la chaîne de fabrication ont une durée de vie de 7 ans. Les moules sont donc comptablement identifiés comme un composant distinct de la chaîne robotisée.

□ Dépenses de sécurité et de protection de l'environnement :

Les évolutions législatives et réglementaires en matière de sécurité et de protection de l'environnement sont susceptibles d'entraîner des dépenses additionnelles, sans pour autant générer d'avantages économiques futurs pour l'entreprise.

Ces dépenses n'ont pas, par elles-mêmes, les caractéristiques d'un actif durable. Elles seront néanmoins immobilisées, dans la mesure où elles sont indispensables à la conformité de l'actif concerné.

Exemple : Un fabricant de produits chimiques a l'obligation d'installer un nouvel équipement, pour se conformer aux règles et normes relatives à la production et au stockage des produits chimiques dangereux. À défaut, il lui serait interdit de poursuivre son activité. Dans ces conditions, le nouvel équipement constitue une immobilisation.

2-Évaluation initiale :

□ Principe de base :

L'évaluation initiale d'une immobilisation corporelle pour son inscription au bilan est le coût engagé pour mettre en service l'actif, en vue de l'utilisation prévue des Immobilisations corporelles.

□ Éléments constitutifs du coût :



Le coût d'un actif se compose du prix d'achat décaissé ramené, le cas échéant, à sa valeur actuelle et des frais directs (externes et internes) permettant la mise en service de l'immobilisation ainsi que les montants provisionnés au titre de la norme IAS 37 pour les coûts estimés de démantèlement et de remise en état des sites.

□ **La Notion de frais directs incorporables au coût de l'actif :**

Certaines dépenses sont directement liées à la mise en service de l'actif. Il s'agit de frais tels:

- Les tests d'essai, les honoraires des ingénieurs et des architectes, l'aménagement des postes de travail, les frais de formation directement liés au fonctionnement ;
- Les coûts de préparation, montage, installation, assemblage, manutention, premier transport ;
- Les frais du personnel intervenant directement dans la construction, l'acquisition et la mise en service de l'immobilisation.

⇒ Ces frais sont incorporables au coût de l'actif.

D'autres dépenses ne participent pas directement à la mise en service de l'actif : il s'agit de frais tels les coûts d'inauguration de site, de lancement d'un nouveau produit, les frais administratifs, les coûts de réorganisation, les frais de pré-exploitation. Ces frais ne peuvent être immobilisés. Par ailleurs, les produits des activités accessoires provenant d'immobilisations en cours de construction ou de mise en service telles les ventes d'échantillons ou de déchets de test sont constatées :

- En diminution du coût d'acquisition si ces produits sont liés à des activités permettant à l'immobilisation d'être opérationnelle sur son emplacement de destination ;
- En compte de résultat si ces produits sont d'une nature différente.

□ **Mise en œuvre de l'approche par composants :**

Lorsqu'une immobilisation comprend des composants de durée de vie différente, chacun doit être enregistré de manière séparée, selon le principe de base d'une évaluation au coût composé du coût d'achat et des frais directs permettant la mise en service.



□ Remplacement ou renouvellement d'un composant :

Un élément dont la durée de vie est plus courte que l'immobilisation dont il fait partie et qui doit être remplacé avant la mise hors service de l'ensemble, est identifié comme un composant distinct. Il est amorti sur sa durée de vie spécifique ; à la fin de sa durée de vie, il est mis hors service et décomptabilisé. Le nouvel équipement qui le remplace est lui-même enregistré comme un composant de l'immobilisation.

Exemple : La société X acquiert une nouvelle bétonnière. La cabine et les autres éléments de la structure lourde ont une durée de vie de 10 ans ; les moteurs ont une durée de vie de 6 ans. Les moteurs seront identifiés comme un composant distinct de l'immobilisation et amortis sur 6 ans. Au terme de 6 ans, ils seront remplacés. Le nouveau moteur sera inscrit au bilan en vue de son amortissement ; simultanément, l'ancien moteur sera mis hors service et décomptabilisé.

□ Dépenses ultérieures :

Les dépenses qui interviennent après la mise en service du bien sont immobilisées si elles ont pour objet d'augmenter les performances de l'actif, par exemple en accroissant sa capacité, en améliorant la qualité des produits ou en permettant un nouveau procédé de fabrication. À défaut, elles sont passées en charges de la période où elles sont encourues.

□ Immobilisations acquises par voie d'échange :

L'évaluation pour l'échange d'immobilisations doit être faite à la juste valeur. La différence de valeur entre le bien reçu et le bien sorti constitue un résultat de cession.

Si la valeur du bien ne peut être déterminée de manière fiable, le coût d'immobilisation restera la valeur nette comptable de l'actif donné en échange.

3- Évaluations ultérieures :

La norme permet de choisir entre deux méthodes d'évaluation à la clôture :

- L'évaluation au coût historique, qui constitue la méthode de référence ;
- L'évaluation au montant réévalué, qui constitue l'autre traitement autorisé.

L'entreprise peut exercer ce choix par catégorie d'immobilisations (Terrains, constructions, matériels,...). La méthode s'applique ensuite à toutes les



immobilisations de la catégorie ;

□ **Méthode de référence : évaluation au coût historique :**

Dans cette méthode, l'immobilisation est évaluée à son coût d'entrée diminué du cumul des amortissements et des pertes de valeur, c'est-à-dire à sa valeur nette comptable déterminée sur la base du coût historique.

□ **Autre méthode autorisée : évaluation au montant réévalué :**

L'autre méthode admise par la norme IAS 16 est celle où l'immobilisation est comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de réévaluation, diminuée du cumul des amortissements ultérieurs et des pertes de valeur éventuelles. Elle doit obligatoirement être appliquée (à l'ensemble des actifs et passifs) lors d'un regroupement d'entreprises relevant de la méthode de l'acquisition.

□ **Choix des ensembles et du mode d'évaluation :**

=> Choix des ensembles soumis à réévaluation :

La norme IAS 16 impose d'effectuer les réévaluations par catégorie d'immobilisations corporelles. Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entreprise. À titre d'exemple, sont des catégories distinctes :

Les terrains, Les ensembles immobiliers, Les machines, Les navires, Les avions, Les véhicules à moteur, Le mobilier et agencements et Le matériel de bureau.

En pratique, le regroupement des immobilisations par nature pour constituer les sous-ensembles à réévaluer peut poser des difficultés. Ce sera le cas lorsque des éléments d'une même catégorie par nature (par exemple, les équipements) sont fonctionnellement liés à des biens d'une autre catégorie (par exemple, les installations de ventilation) se trouvant sur le même site. Dans ce cas, il sera préférable de constituer les sous-ensembles à réévaluer en fonction de leur usage et finalité, et le cas échéant de les faire coïncider avec des ensembles plus larges comme les unités génératrices de trésorerie.

=> Choix du mode d'évaluation :



La juste valeur doit être déterminée conformément à l'une des méthodes prescrites par la norme IAS 16, retenue en considération de la nature du bien à évaluer et de l'existence ou non d'un marché pour ce type de bien.

La juste valeur des terrains et constructions est en général leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée, en général, par des experts immobiliers. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par estimation. Dès lors qu'existe un marché secondaire, les cotations de prix serviront de référence à la détermination comprise comme une valeur de revente.

En l'absence de valeur de marché (du fait de la nature spécialisée des biens ou de l'inexistence d'un marché actif), les installations de production sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement. Cette méthode est couramment pratiquée par les assureurs.

=> Fréquence de réévaluation

Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur inscrite dans les comptes ne diffère pas sensiblement de la juste valeur à la date de clôture. La procédure de réévaluation sera mise en œuvre à des fréquences différentes selon la nature des immobilisations réévaluées et le comportement du marché de ces biens. Plus le marché du bien est stable, plus l'intervalle de temps entre deux réévaluations peut être important ; si le marché de l'actif est très fluctuant, la réévaluation doit être faite au minimum à chaque clôture.

Sur un plan pratique, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par « inventaires tournants », à condition que la réévaluation de l'ensemble de la catégorie soit achevée dans un court délai et que les réévaluations soient régulièrement mises à jour.

□ Comptabilisation de la première réévaluation :

La comptabilisation de la réévaluation peut être opérée de deux manières, soit par l'ajustement simultané de la valeur brute et des amortissements cumulés du bien, soit par ajustement de la valeur nette du bien après élimination du cumul des amortissements antérieurement constatés.



La méthode choisie est neutre sur le montant ultérieur des dotations aux amortissements. En tout état de cause, l'écart de réévaluation sera imputé dans les capitaux propres.

=> Ajustement de la valeur brute des immobilisations et des amortissements cumulés :

Dans cette approche, la valeur brute de l'immobilisation et le cumul des amortissements déjà pratiqués sont revalorisés dans les comptes au moyen d'un coefficient de réévaluation. Celui-ci est déterminé comme le rapport entre la juste valeur et la valeur nette comptable du bien à la date de réévaluation.

=> Ajustement de la valeur nette des immobilisations :

L'écart de réévaluation est imputé sur la valeur nette de l'immobilisation après élimination du cumul des amortissements. À titre d'exemple, cette méthode est utilisée pour des constructions qui sont réévaluées à leur valeur de marché.

=> Cas des immobilisations constituées de plusieurs composants distincts :

L'immobilisation sera réévaluée comme un ensemble. Ensuite, l'écart de réévaluation sera réparti sur les différents composants, au prorata de leur valeur brute ou de leur valeur nette. La démarche est comparable à celle qui est mise en œuvre pour passer ou reprendre une dépréciation.

Cependant les composants tels les coûts de démantèlement, d'enlèvement des biens ou de restauration des sites, dont la valeur aura été déterminée selon les règles de la norme IAS 37 ne pourront être réévaluées selon les principes de la norme IAS 16, mais respecteront les principes définis par la norme IAS 37 selon lesquels la provision constituée doit correspondre aux ressources financières nécessaires pour le paiement de l'obligation ou son transfert à un tiers.

=> Composants sans valeur et éléments accessoires :

Les éléments sans valeur ou dont la valeur ne peut être déterminée isolément ne sont pas inclus dans la répartition proportionnelle.

=> Incidence de la réévaluation sur la comptabilisation des dotations aux amortissements :



Le supplément d'amortissement égal à la quote-part étalée de l'écart de réévaluation est imputé dans les capitaux propres (et non au compte de résultat).

=> Cession ou mise hors service d'une immobilisation corporelle réévaluée :

Lors de la cession ou de la mise hors service d'une immobilisation réévaluée, l'écart de réévaluation est transféré en capitaux propres au poste « Réserves et Report à nouveau ».

L'écart de réévaluation en capitaux propres doit être suivi, rattaché et analysé ensemble par ensemble, justifié et révisé à chaque clôture.

=> Comptabilisation de réévaluations successives :

Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres. Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en produits dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif antérieurement comptabilisée en charges.

Lorsque la valeur comptable d'un actif diminue à la suite d'une réévaluation, cette diminution doit être comptabilisée en charges. Toutefois, un écart de réévaluation négatif doit être directement imputé en capitaux propres (compte « écart de réévaluation ») dans la limite du montant antérieurement comptabilisé en écart de réévaluation pour le même actif.

=> Suivi de l'écart de réévaluation :

L'entité qui opte pour la réévaluation de tout ou partie de ses immobilisations corporelles doit en mentionner l'incidence dans les états financiers et présenter une information détaillée sur l'écart de réévaluation.

=> Amortissements :

Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle. Le montant amortissable d'une immobilisation corporelle doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité, selon un plan défini. La dotation aux amortissements, calculée en fonction de la durée et de la méthode choisies, est comptabilisée en charges de l'exercice.



=> Montant amortissable :

Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de la valeur résiduelle de l'actif lorsqu'elle est d'un montant significatif et peut être mesurée de façon fiable.

Lorsque l'entreprise opte pour l'évaluation au coût historique et qu'il est probable que la valeur résiduelle est non négligeable, celle-ci est estimée à la date d'acquisition et n'est pas ultérieurement réestimée.

Par contre, lorsque l'entreprise opte pour la réévaluation totale ou partielle, une nouvelle estimation de la valeur résiduelle est faite à chaque date de réévaluation de l'actif concerné.

=> Durée d'amortissement :

La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise. L'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est affaire de jugement basé sur l'expérience de l'entreprise pour des actifs similaires. Il convient de prendre en compte les éléments suivants :

L'usage attendu de l'actif, évalué par référence à sa capacité ou à sa production physique prévue ;

L'usure physique attendue, évaluée en fonction des conditions de fonctionnement et de maintenance prévues ;

L'obsolescence technique découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif ;

La durée de protection, légale ou contractuelle, des droits de l'entreprise à l'utilisation de l'actif.

La durée d'amortissement est la durée d'utilisation prévue de l'investissement, ou la durée courante d'utilisation pour le service rendu, dans les meilleures conditions de fonctionnement et d'utilisation. Elle peut être plus courte que la durée de vie économique de l'actif si l'entreprise a pour pratique de céder ce type d'actif au terme d'un délai précis, ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages



économiques représentatifs de cet actif.

Exemple : La politique d'investissement d'une entité dont l'activité est la livraison de colis est telle que les véhicules de livraison sont acquis et cédés au bout de 5 ans pour 15 % de leur prix d'achat, alors que leur durée de vie est de 7 ans. Les coûts engagés par l'entité pour céder ces biens (essentiellement les commissions versées au concessionnaire chargé de placer les véhicules) représentent 10 % du prix de vente des véhicules.

Un véhicule est acquis 70 000 MAD en début d'exercice 1 et cédé à la fin de l'exercice 5. On obtient donc une base amortissable de 60 550 MAD, soit

70 000 MAD (valeur brute) - 10 500 MAD (valeur résiduelle) + 1 050 MAD (coûts de sortie).

Le véhicule est amorti sur la durée d'utilisation, donc sur 5 ans. Sur une base linéaire, ceci conduit à une dotation annuelle aux amortissements de : 12 110 MAD, soit $60\,550 \times 1/5$.

La durée sera estimée pour chacun des composants d'une immobilisation.

Exemple : La durée d'utilisation économique des éléments composant un camion est de :

- 36 mois, pour les cabines, tracteurs et moteurs ;
- 48 mois, pour les remorques ;
- 18 mois, pour les accessoires

L'amortissement court à compter de la date de mise en service de l'immobilisation corporelle.

□ Modes d'amortissement :

Le profil d'amortissement doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'actif sont consommés par l'entreprise. Les trois modes d'amortissement mentionnés par la norme IAS 16 sont :



- L'amortissement linéaire ;
- L'amortissement dégressif ;
- L'amortissement en fonction des unités d'œuvre, donnant lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif «Amortissement selon la méthode des unités d'œuvre».

Le mode utilisé pour un actif est appliqué de manière constante sur la durée de vie de l'actif, à moins qu'il n'y ait un changement dans le rythme attendu des avantages économiques de cet actif.

=> Révision de la durée d'utilité ou de la méthode d'amortissement :

La durée d'utilité doit être réexaminée au moins à chaque clôture. Il convient de vérifier que les durées d'utilisation réelles sont conformes aux durées d'utilisation envisagées et retenues dans les plans d'amortissement. Il est ainsi conseillé de constituer des séries statistiques sur les fréquences de sortie, le degré d'usure, le nombre de pannes des matériels et équipements. Ce contrôle de cohérence doit permettre de fiabiliser les durées d'amortissement pour le futur.

Si le rythme de consommation des avantages économiques futurs est plus rapide que prévu, il pourra être nécessaire d'appliquer une nouvelle durée aux biens à acquérir et réduire la durée restant à courir des biens existants. Il pourra également être nécessaire de changer la méthode d'amortissement : passer de l'amortissement linéaire à l'amortissement dégressif par exemple.

Une modification de la durée d'utilité ou du mode d'amortissement est un changement d'estimation comptable dont les conséquences doivent être mesurées dans les résultats de la période au cours de laquelle la modification intervient.

□ Cessions et mises hors service d'immobilisations :

=> Cessions d'immobilisations :

En cas de cession d'un bien, l'immobilisation est sortie du bilan ainsi que le cumul des amortissements antérieurs. Une plus-value ou une moins-value est constatée le cas échéant, est égale à la différence entre, d'une part, le montant net de



la vente déduction faite de tous les frais de cession, et, d'autre part, la valeur nette du bien. Le résultat de cession contribue au résultat des activités ordinaires.

=> Mises hors service d'immobilisations :

Les éléments mis hors service et les éléments et les biens qui n'apportent plus d'avantage économique futur sont sortis du bilan. Les pertes constatées suite à mise au rebut font partie du résultat des activités ordinaires.

=> Immobilisations en attente de cession :

Les éléments en attente de cession doivent rester à l'actif. L'amortissement continuera d'être doté si l'immobilisation a encore une valeur nette. À chaque clôture, le bien fera l'objet d'un test de dépréciation.

=> Pertes de valeur :

Le suivi du caractère recouvrable de la valeur comptable des immobilisations corporelles est effectué conformément aux dispositions de la norme IAS 36 « Dépréciation d'actifs ».

CHAPITRE III : LES PRINCIPALES DIVERGENCES ENTRE LES NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES (IFRS) ET LE REFERENTIEL COMPTABLE MAROCAIN (CGNC)

Il existe beaucoup de divergences entre les normes internationales et les normes marocaines dont les plus importantes sont les suivantes :

Normes comptables marocaines	Normes comptables internationales
Une vision juridique de l'entreprise.	Une vision économique de l'entreprise.
La comptabilité est un outil de contrôle et un instrument de régulation sociale (réglementation, contrôle étatique ...)	La comptabilité devient une source très importante d'information financière, un outil d'aide à la décision et de mesure de la richesse créée pour les investisseurs et les tiers.
Les états financiers traduisent la situation juridique des actifs et passifs.	Image fidèle de la réalité financière.
Prééminence du droit sur les faits.	Prééminence de la réalité sur la forme.
La valeur comptable des actifs est calculée par le coût historique.	Utilisation de la valeur de marché des actifs.
Corrélation entre la comptabilité et la fiscalité.	Indépendance de la comptabilité et de la fiscalité.
Les états financiers sont établis conformément au PCG.	Les états financiers établis conformément aux IFRS.

	Normes IFRS	Normes marocaines
<u>Définition</u>	<p>Les immobilisations corporelles sont les éléments de l'actif qui sont détenus par une entreprise soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives et dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice comptable.</p>	<p>Les immobilisations comportent tous les biens et valeurs destinées à rester durablement sous la même forme dans l'entreprise.</p>
<u>Les catégories d'immobilisation corporelles</u>	<p>Terrains, constructions, machines, navires, avions, véhicules à moteur, mobilier et agencement, matériel de bureau. La norme 16 ne s'applique pas aux : forêts et ressources naturelles, concessions minières, prospection et extraction de minerai, de gaz, pétrole, ou autres ressources non renouvelables.</p>	<p>Terrains, constructions, ITMO, Matériel de transport, Mobilier, Matériel de bureau et aménagements divers, autres immobilisations (animaux, arbres...).</p> <p>Immobilisation corporelles en cours (immobilisation non achevées à la clôture ou pour lesquelles des avances sont versées.</p>



<p><u>la valeur initiale</u></p> <p><u>des</u></p> <p><u>immobilisations</u></p> <p><u>corporelles</u></p>	<p>Coût d'achat : prix d'achat y compris les droits de douane et taxes non récupérables et tous les frais engagés pour mettre l'immobilisation en état de marche. (frais d'installation, commissions et honoraires d'architectes et d'ingénieurs...)</p>	<p>La valeur d'entrée :</p> <p>*l'ensemble d'acquisition: prix d'achat et frais accessoires (droits de douane, transit, transport, montage à l'exclusion de la TVA légalement récupérable et frais d'acquisition des immobilisations (droits de mutation, honoraires, et frais d'actes qui sont inscrit en immobilisation en non valeur).</p> <p>*ou au coût de production.</p>
<p><u>Cas particulier :</u></p> <p><u>Immobilisations</u></p> <p><u>acquises par voie</u></p> <p><u>d'échange</u></p>	<p>Le coût est évalué à la valeur vénale du bien échangé ajusté du montant de toute soule en espèce ou en équivalent d'espèces.</p>	<p>Elles sont comptabilisées à la valeur actuelle du bien échangé.</p>
<p><u>Achat à crédit des</u></p> <p><u>immobilisations</u></p>	<p>Le coût correspond à un paiement comptant.</p>	<p>La valeur d'entrée est constituée par le prix versé indépendamment des modalités de paiement.</p>



<p><u>Dépenses postérieures</u></p>	<p>Les dépenses postérieures relatives à une immobilisation amortissable déjà prise en compte doivent être ajoutées à la valeur comptable du bien lorsqu'il est probable que des avantages futurs, supérieurs au niveau de performance initialement évalué du bien existant, bénéficieront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses sont inscrites en charges.</p>	<p>Les dépenses courantes d'entretien préventif et les réparations constituent des charges. Par contre celles qui sont significatives et qui accroissent la valeur et la durée de vie de l'immobilisation sont à immobiliser.</p>
-------------------------------------	--	---

<p><u>Evaluation postérieure</u></p>	<p>Coût de l'immobilisation diminué des amortissements.</p>	<p>Idem :</p> <p>*La VNC est la valeur d'entrée des immobilisations non amortissables.</p> <p>*La VNA des biens amortissables.</p>
<p><u>Réévaluation</u></p>	<p>-Autorisée -S'applique à l'ensemble des biens de même catégorie. -Le montant réévalué correspond à la juste valeur. -Pour les terrains et constructions, on parle de valeur de marché. -Pour les autres immobilisations c'est la valeur de remplacement.</p> <p>*cette réévaluation doit être faite régulièrement.</p>	<p>-Autorisée -Evaluation des immobilisations à la clôture à la valeur actuelle qui s'apprécie en fonction du prix du marché et de l'utilité du bien dans une perspective de continuité d'exploitation.</p>



<p><u>Les deux méthodes d'évaluation</u></p>	<p>1) Faire apparaître les montants réévalués des valeurs brutes des amortissements pour avoir VNC=Valeur nette réévaluée.</p> <p>2) Eliminer les amortissements antérieurs et substituer l'ancienne valeur brute par la valeur nette réévaluée.</p> <p>3) Comptabilisation des plus et moins values :</p> <p>-si $VR < VC$ (- v) en charges</p> <p>-si $VR > VC$ (+ v) en capitaux propres (écart de réévaluation).</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Pour les biens amortissables si la valeur de réévaluation n'est pas jugée notablement supérieure à la VNC, celle ci est prise comme valeur d'inventaire. • Sinon, on constitue une provision pour amortissement exceptionnel. • Pour les autres biens, on constitue une provision et la plus value est un écart de réévaluation inscrit en compte de passif.
--	--	--

<u>L'Amortissement</u>		
<p>Définition</p>	<p>C'est la constatation comptable de l'amointrissement de la valeur d'un élément d'actif avec le temps, l'usage, les changements techniques ou tout autre fait dont l'effet est jugé irréversible.</p>	
<p>Durée d'amortissement</p>	<p>Soit :</p> <p>-Durée d'utilisation de l'immobilisation.</p> <p>-Le nombre <i>d'unités de production</i> que l'entreprise compte obtenir par la mise en œuvre de l'immobilisation.</p>	<p>Durée définie conformément à la stratégie de renouvellement des immobilisations ou en fonction d'autres facteurs (juridiques, fiscales ou contractuels...).</p>

<p>Méthodes d'amortissement</p>	<p>C'est une affaire de jugement, en général :</p> <ul style="list-style-type: none"> -méthode linéaire -méthode dégressive -amortissement fonctionnel (basé sur les unités produites) <p>Il faut indiquer la méthode dans l'annexe et la justifier.</p>	<p>Les méthodes les plus usuelles sont :</p> <ul style="list-style-type: none"> -l'amortissement linéaire -l'amortissement dégressif et de manière exceptionnelle l'amortissement progressif.
--	---	--

Les divergences les plus importantes entre le référentiel marocain et la norme IAS 16 sont les suivantes :

- En cas de paiement différé :
 - IAS 16* : actualisation des paiements différés et les intégrer dans le coût de l'immobilisation.
 - Normes marocaines* : coût d'acquisition = prix contractuel.
- La réévaluation :
 - IAS 16* : par catégorie et réévaluation régulière
 - Au Maroc* : Réévaluation de l'ensemble des immobilisations corporelles, financières, réévaluation non régulière.
- Approche par composants distincts :
 - IAS 16*: Obligatoire, et provisions pour grosses réparations interdites.
 - Au Maroc* : possibilité de comptabilisation groupée et de constitution de provisions.
- Revue et révision régulière des méthodes et durées d'amortissement: Selon la norme IAS 16.
- Valeur résiduelle reconnue en IAS 16.
- Informations à fournir plus importantes dans l'IAS 16.

Troisième Partie :



Audit des comptes de la société alpha selon le code générale de normalisation comptable (CGNC) et les normes IFRS.

CHAPITRE I : PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE DE L'ENTREPRISE « ALPHA »

Section 1 : Prise de connaissance de l'activité et des politiques générales d'alpha

Comme signalé dans la première partie, la phase de prise de connaissance a pour objectif de comprendre l'activité du client, de façon à pouvoir appréhender les événements, transactions et pratiques qui peuvent avoir un impact significatif sur les états financiers ou sur le rapport d'audit.

Concernant la société Alpha, celle-ci s'occupe des activités suivantes :

- Tous travaux publics ou privés et notamment de terrassement de toutes natures, d'assainissements, de voiries et chaussées, d'ouvrages d'art et de tunnels et de bâtiments;
- L'éclairage public et la desserte électrique ;



- L'exploitation, le traitement et le négoce de matériaux de carrières ;
- Toutes les activités de transport, notamment le transport routier de marchandises ou de louage de véhicules pour le transport de marchandises ;
- La vente, l'achat, l'échange, la répartition et la location de tout matériel agricole et industriel, neuf ou d'occasion ;

Les principaux clients de la société peuvent être scindés en deux grandes catégories :

les chantiers qui représentent près de 60% de CA d'ALPHA.

Les carrières représentant elles 40% du CA.

Les chantiers où a travaillé la société durant cet exercice se répartissent entre plusieurs villes dont Agadir, khemissat, Marrakech, Taroudant et Tétouan.

Quant aux carrières exploitées durant cette année, elles se situent principalement à : Fès, Marrakech, Oujda, Safi et Tanger.

Les principaux fournisseurs d'Alpha sont *CIMATEL* et *MATERIEL DE CONSTRUCTION* qui lui fournissent essentiellement les matériaux notamment l'acier et le ciment.

Pour ce qui est des travaux de sous-traitance, ses principaux sous traitants sont : *MAROC DYNAMITE* , *SEEG*, *GPC* et *SOFITRA*, et enfin, pour les achats de carburant le principal fournisseur est *TOTAL MAROC*.

Concernant les politiques générales de la société elles se présentent ainsi :

- **Politique financière**

La société jouit d'une bonne santé financière et d'une trésorerie positive. Elle essaye de renforcer sa situation financière au maximum, ainsi aucune distribution de dividende n'est intervenue depuis la création de l'entreprise, les bénéfices étant systématiquement mis en réserves. C'est ainsi que pour faire face à ses besoins d'investissement pour l'exercice prochain la société compte recourir au leasing et aux crédits bancaires.

Les résultats d'exploitation réalisés par la société s'améliorent constamment en raison d'une meilleure maîtrise des coûts d'exploitation facilitée par le système de gestion mis en place par la direction.



● **Politique commerciale :**

Offrir à ses clients des services de qualité se trouve au cœur des préoccupations de la société, aussi ne permet elle pas aucune concession en la matière quels que soient les enjeux engagés.

Pour les années à venir, la société compte conserver les lignes maîtresses de sa stratégie actuelle et vise ainsi l'atteinte de deux objectifs :

- Consolider ses acquis (terrassement et travaux routiers)
- Investir dans de nouvelles branches en vue de perfectionner ses services

● **Politique sociale**

La politique sociale poursuivie par la direction vise l'instauration d'un climat convivial entre les différents collaborateurs pour ainsi disposer de profils polyvalents. Elle accorde à son personnel des primes, des avantages et des prêts en vue de le fidéliser et de créer chez lui le sentiment d'appartenance.

● **Politique comptable :**

- les stocks de gasoil sont évalués au FIFO ;
- Les stocks de travaux sont évalués à l'avancement ;
- Les immobilisations sont évaluées à leur valeur nette comptable ;
- Le système d'amortissement est linéaire ;

Section 2 : Prise de connaissance du secteur de l'entreprise :

Le secteur du Bâtiment et Travaux Publics constitue un réel levier de développement national en matière de renforcement des infrastructures, de promotion de l'investissement et de création de richesses et d'emplois.

Après une décennie de stagnation, ce secteur connaît actuellement un regain de dynamisme grâce notamment au lancement d'importants programmes visant le renforcement du réseau routier, la consolidation des infrastructures portuaires, la construction des barrages et des systèmes d'irrigation, la mise en chantier de divers projets touristiques de grande envergure ainsi que le lancement d'importants programmes de logements sociaux .



Le secteur du bâtiment et travaux publics au Maroc se caractérise par la coexistence de deux types d'entreprises :

- Les entreprises organisées : près de 1500 unités de production
- Les entreprises non organisées : environ 10000 unités de production disposant d'un local et environ 40000 unités de production non localisées c'est-à-dire travaillant sur les chantiers ou à domicile.

Le poids des entreprises organisées dans le secteur des entreprises BTP est très important au regard du chiffre d'affaire (2/3 du CA global), des salaires versés (2/3) et de la valeur ajoutée (3/4 de la VA globale) et de l'emploi (60%).

La taille moyenne des entreprises est de 120 emplois en moyenne par entreprise organisée et 4 emplois avec un maximum de 10 pour celles non organisées.

Toutefois, ce chiffre varie fortement selon les sous secteurs d'activité : les entreprises du second œuvre de finition comportent 38 emplois seulement en moyenne alors que les sociétés de travaux spécialisées en ouvrage d'art en ont 480.

En terme de CA, on retrouve les mêmes conclusions que ce qui précède puisqu'on trouve pour les entreprises de second œuvre de finition un CA de 5,2 MDH et pour les entreprises de travaux d'hydraulique urbaine et agricole 59,9 MDH soit un rapport de un à dix.

Section 3 : Evaluation de l'environnement de contrôle de l'entreprise

L'auditeur essaye à travers un questionnaire d'évaluer par composante si l'environnement de contrôle est risqué et s'il permet de prévenir ou éviter les erreurs ou inexactitude pouvant survenir. Ce questionnaire contient en général des interrogations liées au rôle du conseil d'administration (supervision, des stratégies, des projets, fixation des rémunérations, nomination ou révocation des membres de la direction...), à l'organisation de l'entreprise (définition des domaines de responsabilité des cadres dirigeants, nature du contrôle de la direction, centralisation, décentralisation...), à la politique de gestion des ressources humaines (politique de recrutement, formation évaluation, promotion...), à la gestion des risques (existence de lignes directrices adaptées à l'entreprise,



approfondissement et documentation de la procédure d'analyse des risques ...), à travers la réglementation, à la qualité des prévisions de la direction (la qualité de l'information de base, comparaison des résultats réels avec des référentiels appropriés, s'assurer du caractère réaliste des prévisions, l'efficacité du contrôle des performances ..), à la fiabilité du reporting financier (adaptation du personnel et compétences à la taille et à la complexité de l'entreprise, traduction de toutes les transactions de l'entité dans des états financiers ...) et enfin au rôle du comité d'audit (la fréquence des réunions du comité, le pouvoir d'investigation du comité dans ses domaines de compétences, les ressources dont il dispose ainsi que son accès à l'information ou aux conseils de professionnels externes, indépendance du comité vis à vis des organes de direction...).

Concernant la société ALPHA, l'évaluation de son environnement m'a permis de constater les points suivants :

- *Evaluation du rôle du conseil d'administration* : on a pu constater que les membres du conseil d'administration sont fortement impliqués dans la gestion et que toutes les décisions stratégiques sont directement prises par le président du conseil d'administration qui organise régulièrement des réunions en vue du suivi de la bonne marche des projets .
- *Evaluation de l'efficacité de l'organisation* : Pour ce qui est de l'efficacité de l'organisation, on peut dire qu'il existe une bonne adéquation de la structure et sa capacité à assurer les flux d'informations nécessaires à la gestion, de plus les règles et procédures de fonctionnement de l'entreprise sont formalisées au niveau du manuel des procédures et enfin, les postes de direction sont occupés par des personnes compétentes et en nombre suffisant eu égard à la taille de la société.
- *Evaluation de la politique et des procédures en matière de ressources* : on a pu constater qu'il existe une bonne compréhension des objectifs, une rotation du personnel assez faible et un recours assez rare aux heures supplémentaires.
- *Evaluation du processus de gestion des risques par la direction* : La taille et le volume de l'activité d'ALPHA nécessitent la rédaction d'un plan stratégique, dans



cette perspective le DG dispose d'une vision claire pour le développement et la gestion des risques de la société, ainsi c'est lui même qui effectue les différents contrôles et supervision en vue de s'assurer de la bonne maîtrise des risques.

□ *Evaluation du respect de la réglementation* : la société est très attentive à la réglementation qui lui est applicable, l'esprit de recherche du responsable financier lui permet d'être à l'écoute de la réglementation en vigueur de plus les valeurs d'éthique et d'intégrité sont les devises de la gestion de la société et enfin, la société n'a pas connu tout au long de son existence de violation de la réglementation .

□ *Evaluation de la qualité des prévisions de la direction et du contrôle budgétaire* : étant donné que l'activité de la société est fortement tributaire des dates de démarrage des chantiers qui sont indépendants de sa volonté, les prévisions de la direction générale ne sont plus établies de manière formalisée, toutefois, l'actionnaire fait mensuellement le point avec le DG quant à l'état d'avancement des prévisions même si en général, les prévisions sont souvent plus optimistes que les résultats en raison des décalages dans les chantiers, et enfin le personnel est toujours associé à l'amélioration continue des performances de la société.

□ *Evaluation de la fiabilité du reporting financier* : le personnel de la société est assez compétent et ses compétences sont adaptées à la complexité de la société, organisation de séances de travail entre actionnaires, DG, et le responsable financier pour la revue mensuelle du reporting financier, de plus il y a un suivi permanent des recommandations de la firme en vue d'améliorer le reporting financier et le contrôle interne et enfin tout changement au niveau des systèmes comptables et des contrôles sont revus et approuvés par le DG.

□ *Evaluation du rôle du comité d'audit* : pour la société ALPHA, elle ne dispose pas d'un comité d'audit ni d'un service d'audit interne.

Pour conclure on peut dire que :

La composition, les responsabilités et le comportement des membres du conseil d'administration génèrent une ligne de conduite appropriée, conduisant à une réelle prise de décisions et un contrôle effective des



opérations.

La structure de la société et l'attitude de la direction sont de nature à permettre la maîtrise et le contrôle de l'activité.

Le DG adopte une stratégie de proximité des membres du personnel ce qui lui permet de fidéliser et motiver ceux-ci et rester à l'écoute de leurs propositions afin qu'ils contribuent au développement de la société.

Le top management a une vision claire de ses orientations, ses objectifs et des risques associés à ceux-ci.

En définitive, le niveau de risque lié à l'environnement de contrôle est faible et par conséquent le niveau de confiance qui lui est accordé est élevé.

Section 4 : Extrait de la stratégie d'audit relatif aux immobilisations corporelles

Une des principales étapes préalables au commencement de la mission, c'est la préparation de la stratégie d'audit contenant pour chaque composante significative :

- les facteurs de risque.
- le niveau de confiance.
- le programme de travail.

Concernant les immobilisations corporelles de la société *ALPHA*, les grandes lignes de la stratégie d'audit se présentent comme suit : Les facteurs de risque :

- Inexactitude des soldes de fin de période ;
- Inexistence physique de certaines immobilisations ;
- Inexactitudes de justificatifs des comptes ;
- Erreurs de distinction charges/immobilisations ;
- Inexactitude dans le calcul des dotations aux amortissements ;
- Inexactitude dans le calcul de la valeur d'entrée des immobilisations.

Pour ce qui est du programme de travail, il se présente comme suit :

- ✓ Préparation du tableau des mouvements des immobilisations corporelles passant de l'exercice précédent pour arriver aux soldes de l'exercice.
- ✓ Revue analytique expliquant les principales variations qui se sont



produites par rapport à l'exercice précédent.

- ✓ Rapprochement du fichier des immobilisations au tableau des mouvements.
- ✓ Rapprochement de l'inventaire physique au tableau des mouvements.
- ✓ Vérification de la distinction charges/immobilisations.
- ✓ Test des acquisitions.
- ✓ Test des cessions.
- ✓ Validation des amortissements.

Ce programme de travail peut être modifier avec l'avancement des travaux si c'est nécessaire en vue de l'adapter aux spécificités de la société auditée.

CHAPITRE II : EVALUATION DU SYSTEME DE CONTROLE INTERNE

Puisqu'on s'intéresse essentiellement aux immobilisations corporelles, il serait judicieux de bien préciser certaines spécificités du contrôle interne liées à celles ci, ainsi le système de contrôle interne des immobilisations doit permettre de s'assurer que :

- Toutes les immobilisations sont correctement comptabilisées ;
- Toutes les immobilisations sont correctement évaluées ;
- La protection des actifs est assurée ;
- Les engagements hors bilan concernant les immobilisations sont correctement saisis.
- Il faut aussi s'assurer que :
 - Les acquisitions de l'exercice sont effectivement capitalisables et représentent des actifs installés ou construits ;



- Les immobilisations cédées, détruites ou mises en rebut ont fait l'objet d'un retrait des fichiers comptables d'immobilisations et que les pertes et gains relatifs ont été enregistrés;
- Les dotations aux amortissements de la période ne sont pas excessives et ont été calculées conformément aux méthodes de l'exercice précédent.

Section 1 : Risques d'audit liés aux immobilisations

Les risques d'audit liés aux immobilisations peuvent être analysés selon les qualités essentielles auxquelles doivent répondre les comptes d'immobilisations à l'instar des autres comptes à savoir :

- les risques liés à la réalité.
- les risques liés à l'exhaustivité.
- les risques liés à la valorisation.

a- Risques liés à la réalité des immobilisations :

Les risques qui peuvent entacher la réalité des immobilisations se concrétisent par :

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

Si ces risques surviennent, la réalité comptable des immobilisations se trouve surestimée par rapport à leur réalité « physique » en particulier pour les immobilisations corporelles.

Basée sur la notion du patrimoine, la réalité « physique » d'une immobilisation est liée à une réalité juridique.

Quelque soit l'activité, la structure et la politique de l'entreprise, le dispositif de contrôle interne doit prévenir et détecter les risques par :

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 les existants physique.

Le suivi du budget d'investissement et le contrôle régulier des réalisations /prévisions.

La confirmation et le contrôle régulier des immobilisations détenues par des tiers...

b- Risques liés à l'exhaustivité des immobilisations :

Les risques liés à l'exhaustivité des immobilisations se matérialisent par :

Entrées d'actifs non comptabilisées.

Entrées d'actifs comptabilisées à tort en charges.

Sorties ou pertes fictives comptabilisées.

La 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 ces risques sont engendrées par l'incapacité des procédures de contrôle de détecter ou prévenir le risque de non exhaustivité à cause de :

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...).

Ceci se matérialise souvent par les failles suivantes :

Absence de procédures permettant le respect de la séparation des exercices.

Absence de règles claires et préalablement définies de distinction entre charges et immobilisation.

c- 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 comptable. Ils se traduisent par des mouvements ou situations d'immobilisations mal évalués :



- ◆ Comptabilisés dans la mauvaise période
- ◆ Comptabilisés dans le mauvais compte
- ◆ Mal totalisés ou centralisés

Les sources de risque sont variées et peuvent être distinguées comme suit :

- ◆ Equipements acquis à l'étranger
- ◆ Complexité de certains coûts d'immobilisations
- ◆ Abandon d'activité ou de branches d'activités
- ◆ Système comptable à prédominance manuelle

Les sources de risque liés à l'évaluation des immobilisations découlent aussi souvent des situations suivantes :

- ◆ Absence de règles 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 économiques et aux taux d'usage dans le secteur d'activité.
- ◆ Mauvaise application des règles comptables...

Il est à noter que si ces risques ne peuvent être complètement éliminés, ils peuvent néanmoins être considérablement réduits en maîtrisant les sources de ces risques.

d- Risques liés à la fiscalité :

On répertorie deux sortes de risques liés à la fiscalité :

- ◆ *Risques liés à la bonne comptabilisation de l'IS* : ces risques touchent spécialement la bonne comptabilisation des amortissements et provisions des immobilisations. Ils concernent aussi le respect des engagements et conventions concernant les investissements donnant droit aux abattements prévus dans l'art 19 de la loi 45-38.

- ◆ *Risques liés à la détermination de la TVA* : ils résident dans la bonne détermination de la TVA des immobilisations (surtout des immobilisations en cours), et lors de la cession d'un bien, le risque de TVA est lié aux années



de détention du bien (minimum 5 ans).

Section 2 : Compréhension des procédures de traitement des données et des contrôles mis en place

Grâce aux entretiens conduits avec les principaux intervenants, il est possible d'identifier maintenant, les activités clés du cycle immobilisations, mais aussi de détecter les contrôles sur les applications à la fois manuels et informatiques, ainsi que les indicateurs clés produits par le système.

En principe, pour les immobilisations, la direction élabore un projet de budget annuel d'investissement et de désinvestissement compte tenu des études réalisées sur l'état de fonctionnement des machines ainsi que leur rendement. Ce projet est approuvé par la direction générale de la société.

Pour la société Alpha, les procédures relatives aux mouvements des immobilisations se présentent ainsi :

♦ Mouvements d'entrée des immobilisations : Les acquisitions effectuées par la société au titre d'un exercice concernent essentiellement :

Du matériel de chantier : engins, pelles, niveleuses, chargeuses, compresseurs...

Du mobilier de bureau

Du matériel de transport

Du matériel bureautique et informatique

D'autres outillages, équipements ou matériels divers.

Les étapes d'acquisition et de mise en exploitation de matériel obéissent aux règles suivantes :

Etablissement d'une demande d'investissement par la direction des travaux.

Vérification des prévisions contenues dans le plan d'investissement.

Préparation de la demande d'achat et consultation des fournisseurs nationaux ou étranger en fonction de la nature du bien.

Etude des offres reçues et sélection du fournisseur.



Etablissement d'un bon de commande en 4 exemplaires signés par le directeur Matériel, deux exemplaires (rose et blanc) sont envoyés au fournisseur : le blanc sert d'accusé de réception et le rose doit être retourné avec la facture, le bleu est à classer chronologiquement avec la demande d'achat en l'attente de la réception de la facture, et enfin la souche jaune est conservée par le service matériel pour assurer le suivi et la relance éventuelle du fournisseur.

Réception du matériel au niveau de l'atelier de Bouskoura.

Signature et transmission du bon de livraison au siège par le responsable l'atelier.

Codification du matériel acquis par la direction Matériel.

Inclusion de l'acquisition au niveau du logiciel informatique d'Alpha.

Etablissement et envoi d'une fiche de mise en service du matériel à la direction des travaux.

Réception de la facture.

Durant cette phase les traitements opérés par les responsables sont :

□ **Le directeur Matériel :**

Joindre le Bon de Livraison, Bon de Commande et la demande d'achat à la facture.

Effectuer les contrôles nécessaires avant de signer le Bon à payer

Elaborer une fiche d'entrée de l'immobilisation qu'il transmet au DAF.

Codifier le matériel acquis et mettre à jour les informations contenus dans le logiciel.

□ **Le directeur Administratif et Financier :**

Met à jour le fichier des immobilisations sur la base des fiches d'entrée.

Rapproche trimestriellement le fichier des immobilisations à la comptabilité.

Analyse les écarts éventuels.

Comptabilise la facture et constate le règlement.



Section 3 : Identification des contrôles de pilotage et des contrôles d'application

Les contrôles de pilotage sont des moyens que le management utilise en vue de mieux piloter le business et en contrôler les risques, et afin de déceler les erreurs potentielles et/ou les fraudes. Ils ne visent pas nécessairement ou directement les objectifs de contrôle, mais fournissent une assurance indirecte sur la réalisation ces objectifs, ainsi, ils sont plutôt détectifs que préventifs, les contrôles d'application sont, quant à eux, les procédures mises en œuvre pour assurer la fiabilité des enregistrements.

En pratique c'est à partir des informations recueillies durant la planification qu'on sélectionne les contrôles de pilotage clés qui, combinés avec les contrôles d'application clés, permettent d'atteindre les objectifs de contrôle suivants :

- ✓ Exhaustivité de la saisie (Eh)
- ✓ Exactitude de la saisie (Ea)
- ✓ Autorisation (Au)
- ✓ Sécurité d'accès aux actifs et aux enregistrements (S)

Ainsi, pour la société *Alpha*, je me limiterai à citer quelques contrôles :

La réception par le service matériel et d'une manière hebdomadaire, des états appelés «MAPI » qui font ressortir les heures de marche du matériel, les heures d'arrêts, de pannes et d'intempéries.

Ces états sont signés contradictoirement par le conducteur des travaux relevant de la Direction des Travaux, par le mécanicien qui dépend de la Direction de Matériel et par le comptable du chantier.

Ces données permettent au Directeur Matériel de vérifier l'optimisation de l'utilisation des machines par rapport aux besoins du chantier et de distinguer entre les marques de véhicules en termes de qualité en vue de décider des prochaines acquisitions.

Ces états permettent aussi au Directeur d'Exploitation de mieux évaluer les besoins de chaque chantier.



Ensuite, et pour s'assurer de leur application effective, ces contrôles sont testés, ainsi :

Pour s'assurer de l'établissement régulier des états « MAPI », on a demandé ceux de plusieurs semaines relatives à un chantier déterminé.

En analysant ces états et d'après un entretien avec le Directeur Matériel, on s'est assuré de leur traitement.

A partir de l'examen d'un échantillon des états « MAPI », on s'est aussi assuré de leur signature par le Directeur Matériel, le mécanicien et le Directeur de Travaux, et par le comptable du chantier.

CHAPITRE III : CONTROLE DES COMPTES DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

L'auditeur suit des programmes de travail standards qui permettent d'orienter les procédures de validation relatives aux comptes des immobilisations. En fonction des risques identifiés lors de l'évaluation du contrôle interne, des procédures de validation adaptées et complémentaires seront insérées dans ces programmes de travail standards. Ces programmes doivent être modifiés et/ou complétés si l'équipe d'audit juge que les procédures de validation prévues ne permettent pas de couvrir les erreurs potentielles de manière adéquate ou si elles ne sont pas adaptées aux spécificités de la mission.

Section 1: Etablir le tableau des mouvements des immobilisations corporelles

En vue de valider les valeurs brutes des immobilisations corporelles à la clôture de l'exercice, un tableau des mouvements détaillant, par _____ catégories

d'immobilisations, les soldes d'ouverture et de clôture, les acquisitions, cessions de l'exercice, ainsi que les amortissements cumulés d'ouverture, de clôture et enfin les dotations et reprises relatives à l'exercice, de façon à vérifier la formule suivante:

$$\text{Immobilisations corporelles brutes à l'ouverture} + \text{Acquisitions de l'exercice} - \text{Cessions de l'exercice} = \text{Immobilisations corporelles brutes à la clôture.}$$

Ensuite, il faut :

- Vérifier l'exactitude arithmétique des soldes.
- Pointer le solde des immobilisations corporelles brutes à l'ouverture aux papiers de travail de l'exercice précédent.
- Pointer le solde des acquisitions et cessions de l'exercice avec les fichiers de la société.
- Pointer le solde des immobilisations corporelles à la clôture avec la balance générale de l'exercice clos et avec le fichier des immobilisations.

Le tableau des mouvements des immobilisations corporelles de la société Alpha se présente comme suit :

(en KDH)	# compte	VALEURS BRUTES			AMORTISSEMENTS			NET		
		Solde	+	-	Solde	Solde (Dotations)	Reprise	Solde	Valeur nette	
231	Terrains	-	-	-	-	-	-	-	-	
232	Constructions	-	-	-	-	-	-	-	-	
233	ITMO	77 460	6 600	8 080	75 980	60 925	8 822	7 637	62 110	13 870
234	Matériel de transport	2 806	280	1 259	1 827	2 567	129	1 259	1 437	390
235	MMB & aménag. Divers	3 388	274	-	3 662	2 664	475	-	3 139	523
	Total corporelles	83 654	7 154	9 339	81 469	66 156	9 426	8 896	66 686	14 783
	Immos en cours		1 898		1 898					1 898
	TOTAL	83 654	9 052	9 339	83 367	66 156	9 426	8 896	66 686	16 681

SECTION 2 : Effectuer une revue analytique des variations :

Cette phase consiste à passer en revue les mouvements par catégorie d'immobilisations corporelles durant l'exercice et évaluer leur caractère raisonnable compte tenu des données historiques et du contexte actuel de l'entreprise



(amélioration de la productivité, plans d'investissements ...). Pour la société Alpha la revue analytique se présente comme suit (En KDH) :

Immobilisations brutes	89 754
+ acquisitions de l'exercice	+9 052
- Cessions de l'exercice	(2 300)
- Retraits de l'exercice	(7038)
- Cumul des amortissements	(66 686)
Immobilisations nettes	22 782

Les acquisitions de l'exercice s'inscrivent dans le cadre du renouvellement ordinaire du parc d'immobilisations. Les principales acquisitions concernent le matériel de chantier (73%): pelles, compacteurs, étuves, moules, niveleuses, chargeuses... ainsi que du matériel de transport et du matériel informatique.

Les cessions de l'exercice concernent essentiellement le matériel de chantier : les pelles, une arroseuse...ainsi que du matériel de transport totalement amortis essentiellement deux Ford Pick-up et une Toyota Fourgon atelier.

Les retraits de l'exercice concernent essentiellement des gravillonneuses, un bungalow...

Section 3 : Rapprocher le fichier des immobilisations avec le tableau des mouvements

Cette étape consiste à rapprocher le fichier des immobilisations de la société au tableau des mouvements précédemment présenté (KDH).

	<i>Valeur brute</i>	<i>cumul Amort</i>	<i>Valeur nette</i>
<i>Immobilisation</i>	8 1 469	66685	14 784
<i>Total immobilisations</i>	81 469	66685	14 784
Immobilisations BG	89 469	66685	22 784
Ecart I	8000	-	8000
Immobilisation en cours	1898	-	1898
Fonds commercial	6100	-	6100
Ecart II (N.S)	2	-	2

Conclusion : Rapprochement satisfaisant

Section 4 : Vérifier la distinction charge/immobilisation :

La phase subséquente consiste à sélectionner des montants significatifs, en passant en revue d'abord le grand livre des comptes d'entretien et réparation, en pointant les pièces justificatives (factures fournisseurs, TVA...), en vue d'identifier d'éventuelles immobilisations inscrites en charges.

Ainsi pour la société Alpha et en passant en revue les comptes d'achats de pièces de rechange et d'entretien et réparation, on a pu relever l'existence de montants assez importants qu'on a essayé d'analyser dont :

Une *révision générale* d'un BULL DOZER d'un montant de KDH 1295, un entretien avec le Directeur Matériel nous a permis de conclure qu'il s'agit d'une remise à niveau d'une grande machine et qui a permis d'augmenter la durée de celle ci, donc il s'agit d'une immobilisation enregistrée en charges.

Une remise en état de vérins et dépollution du circuit hydraulique d'un montant de 210 KDH, toujours d'après le Directeur Matériel de la société, il s'agit d'une simple réparation qui n'a pas eu d'impact sur la durée de vie de la machine ni sa capacité de production.



Une remise en état d'un montant de KDH 177 consistant à réparer une machine cassée et qui n'a pas eu aussi d'impact sur la durée de vie de la machine.

Conclusion : Ce test a permis de relever l'existence d'immobilisation inscrite en charges ce qui nous permet de relever un point qui sera présenter comme suit :

- **Constat** : existence d'immobilisations inscrites en charges.
- **Risque** : La sous évaluation du résultat de l'exercice et par la suite la sous-estimation de l'impôt à payer et par conséquent en cas de contrôle fiscal le montant sera réintégrer dans la base imposable.
- **Recommandation** : La société doit mettre en place des procédures permettant de s'assurer du caractère de charges des dépenses d'entretien et réparation ,en ne retenant comme charges que les dépenses d'entretien et réparation qui ne consistent qu'en de simples réparations n'ayant pas comme conséquence d'augmenter la durée de vie de l'immobilisation faisant l'objet de la réparation ou l'entretien, ni d'augmenter sa productivité et le même traitement est applicable à l'achat de pièces de rechange.

Section 5 : Tester les acquisitions au moyen des pièces justificatives

Après avoir récupérer le détail des acquisitions, on essaye de vérifier, grâce à un test sur les acquisitions, qu'il n'y a pas de charges immobilisées à tort.

On commence par rapprocher le détail des acquisitions de l'exercice au tableau des mouvements présenté précédemment, ensuite on procède à la sélection avec un scope qui dépend du niveau de risque lié à la section, d'un échantillon d'acquisitions pour valider les assertions suivantes :

S'assurer que toutes les acquisitions sont appuyées par des bons de commandes.

S'assurer que toutes les acquisitions sont appuyées par des bons de réception internes ou des bons de livraison du fournisseur.

S'assurer que toutes les acquisitions sont appuyées par des factures.

Valider les composantes du coût d'entrée de l'immobilisation.

S'assurer de la correcte distinction entre charges et immobilisations.



Vérifier le respect du principe de spécialisation des exercices.

Pour la société Alpha ce test se présente ainsi :

N° cpte	Libellé	Fournisseur	Date mise en service	Mont ant
2340	SUZUKI F 451464	SUZUKI	9/12/07	2641
2351	ECRAN LCD	TANGEROIS	6/1/07	45
2355	2 ECRAN DELL ULTRA SHARP	MICRODATA	6/21/07	1163
2355	DELL PRECISION 390 E6400	MICRODATA	10/31/07	1170



2355	SERVEUR HP DL 360G5	UBISOFT	2/1/08	1130
2355	RENAULT KANGOO	RENAULT AUTO	2/1/08	1500
2351	SIEGE TRAVAIL DOSSIER STANDARD	STEELCAS E	1/7/08	40
2351	SIEGE TRAVAIL DOSSIER STANDARD	STEELCAS E	3/1/08	40
TOTAL				7729
TOTAL ACQUISITIONS				9052

Conclusion : Test satisfaisant, même s'il existe des acquisitions ne donnant pas lieu à l'établissement de Bon de Commande ni Bon de Réception mais ce point a été relevé au niveau du contrôle interne.

Section 6 : tester les sorties d'immobilisations au moyen des pièces justificative :

L'étape qui suit consiste à tester les sorties d'immobilisations, en rapprochant d'abord le détail des sorties de l'exercice au tableau des mouvements et puis en sélectionnant, toujours avec un scope dépendant du niveau de risque, un échantillon de sorties pour valider les assertions suivantes :

- ✓ S'assurer que les sorties sont autorisées et approuvées (autorisation, sécurité)
- ✓ S'assurer que les sorties sont appuyées par des factures

- ✓ S'assurer que les sorties d'immobilisations acquises en moins de 5 ans ont fait l'objet de la régularisation de TVA.

Ce test se présente de cette façon pour la société Alpha:

<i>Désignation</i>	<i>Date acquisition</i>	<i>Date cession ou de mise en rebus</i>	<i>Valeur brute</i>	<i>Cumul Amt</i>	<i>VNA</i>	<i>PC</i>	<i>+ou - value</i>
PICK-UP FORD	17/10/2005	22/03/2007	2	2	0	50	50
TOYOTA MAT 0402770	31/05/2002	08/04/2007	149	149	0	40	40
PICK-UP FORD MAT 040279	17/10/2005	17/09/2007	2	2	0	50	50
reformé bungalow	01/01/2005	03/05/2007	10	7	2	0	0
reformé mat chantier	01/01/2001	10/12/2007	2978	2939	38	0	0
Reformé mat de transport	01/01/2001	20/11/2007	1094	1094	0	0	0
<i>Total testé CC</i>			4235	4193	40	140	

(Montants en KDH)

Section 7 : Valider les amortissements

La dernière partie du contrôle des comptes des immobilisations consiste à valider les amortissements, en s'assurant que :

Les durées d'amortissement sont raisonnables et en vérifiant ensuite, par sondage, le calcul des dotations aux amortissements prises individuellement.



1) Concernant les durées d'amortissement des immobilisations au sein d'ALPHA, elles se présentent ainsi :

<i>Nature</i>	<i>Taux pratiqué</i>	<i>Observation</i>
Matériel chantier 1	15%	RAS.(rien à signaler)
Matériel chantier 2	20-25-33%	CHGT.DE TAUX D'UNE ANNEE A L'AUTRE
Matériel de transport 1	25%	RAS.
Matériel de transport 2	20% et 30%	DEUX TAUX POUR LE MEME MATERIEL
Matériel de transport 3	100%	RAS VR LEASING
Mobilier de bureau	15%	RAS.
Matériel de bureau	15% et 20%	RAS.
Matériel informatique	20 et 33%	RAS.
Logiciel	20%	RAS.
Agenc. Aménagt.	15%	RAS.

Conclusion :

1) Certaines immobilisations sont amorties à des taux différents, ce constat constitue un point relevé de contrôle interne ainsi, car il n'y a pas d'homogénéité dans l'utilisation des taux d'amortissement, ainsi, en l'absence de justificatif économique, la Société court un risque fiscal de non déductibilité du différentiel de dotation dû au raccourcissement des durées d'amortissement retenues.

NB : Remise en cause non justifiée de la permanence des méthodes par conséquent, la Société devrait justifier économiquement chaque changement intervenu dans les taux d'amortissements retenus.

2) En vue de valider les amortissements un test de cohérence ou peut être établi spécialement dans le cas où le niveau de risque au sein de la société est faible et l'auditeur n'intervient pas



pour la première fois au niveau de la société et donc il connaît suffisamment ses méthodes d'amortissements et son organisation, ce test a pour objectif de déterminer de manière globale, les dotations théoriques qui seront comparées aux dotations passées en comptabilité du client.

La base de calcul des dotations théoriques est calculée de cette façon :

$$\text{Base} = \text{valeur brute au 31/12/N-1} + (\text{Acquisitions de l'exercice} - \text{Cessions de l'exercice}) - \text{Immobilisations complètement amorties.}$$

Pour ce qui est de la dotation, elle se calcule comme suit :

$$\text{Amortissement} = \text{base} * \text{taux correspondant (conformes aux normes d'usage).}$$

Les bases sont calculées pour chaque type d'immobilisations admettant des taux similaires.

On détermine ensuite une tolérance d'écart, en deçà de laquelle le test est considéré comme valide, sinon il faudra expliquer les écarts.

Toutefois, pour la société *ALPHA*, on a essayé de valider les dotations aux amortissements en procédant au calcul des dotations aux amortissements pour un échantillon d'immobilisations à partir du fichier des immobilisations .

Ces dotations s'analysent comme suit :

619330	DOT AMORT.MATERIEL & OUTILLAG	8 822
619340	DOT AMORT.MAT.TRANSPORT	129
619350	DOT AMORT.MOB.MAT.BUREAU INFO.INSTAL	475

Le test sur les dotations se présente comme suit :

	L'immobilisation	Valeur d'acquisition	Le taux d'amort	dotation calculé par l'auditeur en %	Dotation calculée par ALPHA	L'écart
	Matériel de Transport (Camion GBH 26)	380	25	95	95	0
Matériels de chantier	3 Stations mobiles Concassa	30000	15	4500	4500	0
	4 Remorques ACTM5653	15000	15	2250	2250	0
	1 Tracteur s/chenille D9N	5333	15	800	800	0
	Total Matériel de chantier	50333	15	7550	7550	0
Matériels de la société	Matériel de bureau	750	20	150	150	0
	Mobilier de bureau	1765	15	265	265	0
	Matériel informatique	100	20	20	20	0
Total testé		53328		8080	8080	0

Conclusion : Les dotations sont calculées automatiquement par le système et notre test n'a pas relevé d'anomalies ce qui nous permet de conclure que le test est satisfaisant.



CHAPITRE IV : EMISSION DU RAPPORT D'AUDIT

Le rapport général constitue l'aboutissement des travaux menés par l'auditeur où il doit faire la synthèse des constatations qu'il a été amené à faire et à la lumière desquelles il rédige ce rapport. Il doit tenir compte des constatations significatives, c'est à dire de celles qui portent sur une erreur, une omission, une mauvaise présentation ou une différence d'appréciation, et qui sont de nature à mettre en cause la régularité et la sincérité des états financiers. Il doit exprimer son opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble sur la base des conclusions tirées des éléments probants collectés au cours de la mission.

Concernant la société *ALPHA*, ses états de synthèse, dans leurs aspects significatifs, donnent une **image fidèle** du patrimoine et de la situation financière de la société, ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos conformément aux principes comptables admis au Maroc, **Sous réserves** de l'incidence de quelques situations concernant différents comptes notamment :

- La non assistance à l'inventaire physique des stocks de la société.
- L'existence de comptes non analysés dont les montants sont assez élevés.
- L'existence d'anciennes créances dont le risque de non recouvrement est élevé qui ne sont pas provisionnées
- La constatation en charges d'une dépense d'entretien et réparation d'un montant de plus de KDH 1295 qui a eu comme conséquence d'allonger la durée de vie de l'immobilisation faisant l'objet de la réparation et d'améliorer sa capacité de production et qui doit être normalement comptabilisé comme immobilisation.



CHAPITRE V : L'AUDIT DE QUELQUES RETRAITEMENTS IFRS

Section 1 : Traitement des pièces de rechanges

Lorsque je passais en revue la fiche des stocks ainsi que la fiche des immobilisations lors des tests au niveau du contrôle des comptes, j'ai constaté que la société a comptabilisé en charges des pièces de rechanges devant être traité en tant qu'immobilisation car elles remplissent les conditions requises, ainsi :

La société **Alpha** a acquis un grand matériel de chantier le 01/01/07 pour une valeur de 60000, cette machine fonctionne avec deux moteurs, pour les besoins de révisions périodiques des moteurs, un troisième a été acquis avec la machine en question pour 9000DH amortissable sur 10 ans.

Le moteur a été comptabilisé en achats et a été constaté en stocks à la clôture de l'exercice.

Le matériel a accompli 9560 heures d'activité, la société a comptabilisé une provision pour réparation proportionnellement au nombre d'heures d'activité.

Ainsi, la société ALPHA a inscrit le moteur (pièces de rechange) en stocks et le constatera en charges lors de son utilisation, ce traitement est faux car étant donné que ce moteur est spécifique à cette machine, il devra être comptabilisé en tant qu'actif immobilisé.

- **Ainsi le grand livre de la société selon le référentiel Marocain (CGNC) se présente comme suit :**



Immobilisations		Achat			
Matériel : 60000		Moteur : 9000		Variation de stocks	
Aménagement : 400				9000	
9000					
Stocks		Provision			
Clôture : 9000	9000	158	158 (9560*600/36000)		
				Résultat	
Amortissement					
2400 (mat : 60000/25)		2400	9000		
40 (l'aménagement 400/10)		40	158		
471		158			
		9000	471		

Les chiffres en rouge représentent les retraitements à effectuer pour se conformer aux normes IFRS.

□ **Pour passer aux normes IFRS :**

Les éléments à immobiliser sont les suivants :

Le matériel de carrières après déduction du montant des deux moteurs qui constituent deux composants indépendants à immobiliser : $60000 - (9000 * 2) = 42000$ et à amortir sur 25 ans.

Les deux moteurs après déduction du montant de la révision qui est à immobiliser aussi : $18000 - 600 = 17400$, à amortir sur 25 ans.

Le troisième moteur : 9000, à amortir sur 25 ans.

Le garage spécialement aménagé pour le matériel : 400 à amortir sur 25 ans.

La révision : 600, (amortissement fonctionnel : 36000 heures).

Donc le grand livre selon les normes IFRS se présentera comme suit :



Immobilisations		Amortissement		Impôt différé actif	
42000			1680	141.3	
17400			696	(471*30%)	
9000			360		
400			16		
600			159		
69400			2911		
Impôt différé passif		IS		Résultat	
	47.4 (158*30%)	47.4	141.3	2911	

Donc, selon les normes IFRS il faut que la société ALPHA procède aux :

Activation du stock de pièces de rechange.

Activation des pièces de rechanges spécifiques.

Amortissement sur la durée d'utilité de l'immobilisation concernée.

Non constatation d'une provision pour révision.

Constatation d'impôt différé actif et passif liés à l'augmentation des amortissements ainsi que l'annulation de la provision.

Ainsi pour passer aux normes IFRS la société ALPHA doit procéder aux retraitements suivants :

- Le calcul du complément d'amortissement $2911 - 2440 = 471$ et créditer le compte d'amortissement d'ALPHA de ce montant et débiter le compte de résultat (voir les retraitements au niveau des comptes d'ALPHA).
- Solder le compte de stocks en le créditant et débitant le compte d'immobilisation de **9000** pour activer les stocks.



- Solder le compte de provision en le débitant et en créditant le compte de résultat de :
158
- Constatation d'une imposition différée actif de **141.3**
- Constatation d'une imposition différée passif de **47.4**

Ainsi on peut conclure à ce niveau que la société n'a pas respecté les dispositions de la norme IAS 16 concernant le traitement des pièces de rechanges et qui doivent consister aux retraitements précédemment présentés.

Section 2 : L'approche par composant :

En passant en revue les fiches des différentes immobilisations corporelles de la société, on a pu remarquer que la société n'a pas opté pour l'approche par composant lors de la comptabilisation de plusieurs immobilisations.

La société Alpha a acquis une machine de 15000 Dhs dont la durée d'amortissement est de 15 ans et qui fonctionne avec un moteur dont la valeur est de 4000 Dhs et dont la durée de vie est de 10 ans. La société Alpha a comptabilisé les deux en actif et amortis le montant total sur 15 ans.

Selon le principe de l'approche par composant des normes IFRS le moteur constitue une composante indépendante du matériel et ayant une durée de vie différente, et donc le moteur doit être comptabilisé comme un actif indépendant de la machine et doit être amortis selon une durée de vie différente (10 ans).

On a les écritures passées par Alpha sont les suivantes :

Immobilisation	Amortissement	Résultat
Matériel : 19000 ↓ { 15000 4000	760 640	760 640
Impôt différé actif	Impôt sur société	
192 (640*30%)		192

Pour passer aux normes IFRS, la société devra passer les écritures des retraitements suivants :

Calculer le complément d'amortissement : $((15000/15) + (4000/10)) - 760 = 640$

Séparer la comptabilisation de la machine et du moteur au niveau des immobilisations: 4000 pour le moteur et 15000 pour la machine.

Constater un impôt différé actif lié à l'augmentation des dotations aux amortissements .

Section 3 : Crédit bail

Les opérations de crédit bail sont l'exemple qui illustre, par excellence, la divergence conceptuelle fondamentale entre les normes comptables marocaines et les normes IFRS.

Il s'agit bien entendu du principe de la prééminence de la réalité économique sur l'appartenance juridique. Ainsi, selon cette logique, le véritable détenteur du bien est celui qui l'utilise et le preneur est considéré comme le véritable propriétaire, de ce fait avant de passer aux retraitements liés au contrat de bail, il serait judicieux de présenter brièvement les dispositions du CGNC et des normes IFRS liés à ce type de contrat :

- *Traitement comptable du leasing selon le référentiel Marocain :*



CGNC considère le crédit bail comme une opération de financement d'immobilisation par laquelle le prêteur offre à l'emprunteur la location du bien assortie d'une promesse de vente, qui peut se dénouer par le transfert du bien à l'emprunteur au terme du contrat.

- ***Traitement du leasing selon le référentiel international :***

Cette opération est traitée par la norme IAS17. Elle définit un contrat de location est un accord par lequel le bailleur cède au preneur pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.

Cette norme distingue deux types de contrats : les contrats de locations financement où le preneur supporte les avantages et risques inhérents à la propriété du bien, et les contrats de location simple qui recouvrent les autres cas.

- ***Caractéristiques et comptabilisation d'un contrat de location financement :***

La norme énumère tout un ensemble de situations ou d'exemples qui conduiraient à considérer un contrat de location comme un contrat de location-financement:

- o Il y a transfert de propriété du bien au preneur au terme du contrat.
- o Le contrat de location comporte une option de rachat à un prix préférentiel notamment à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur.
- o La durée du contrat correspondant approximativement à la durée d'utilisation du bien même s'il n'y a pas transfert de propriété.
- o La valeur actualisée des paiements au minimaux est au maximum égale à la juste valeur de l'actif loué.
- o Les actifs loués sont d'une nature spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.

La norme révisée apporte un complément d'indicateurs qui pris individuellement ou conjointement permettent de classer un contrat en tant que contrat de location-financement Ces indicateurs sont les suivants :



- o En cas de résiliation du contrat par le preneur ,les pertes subies par le bailleur et résultant de cette résiliation sont à la charge du preneur.
- o Les profits ou pertes résultants de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur.
- o Le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.
- o Les biens faisant l’objet d’un contrat de location –financement sont comptabilisés à l’actif et au passif à la plus faible valeur entre la juste valeur et la valeur actualisée des paiements minimaux du contrat. L’amortissement du bien est comptabilisé en charges, comme si le locataire était propriétaire, de même que les intérêts de la période calculés au taux implicite du contrat.
- o La méthode de comptabilisation du contrat de bail selon les IFRS est plus conforme à la réalité économique puisque le choix de la méthode de financement reste sans influence sur la présentation du patrimoine de l’entreprise.
- o Selon les normes marocaines, on se contente de comptabiliser les loyers trimestriels en charges. Pour se conformer aux normes IFRS, il faut calculer le taux implicite du contrat. Ainsi, compte tenu des éléments déjà énoncés ; le taux trimestriel du contrat peut être estimé comme suit :

Comptabilisation du bien loué et les engagements correspondants :

Matériel de transport	100000	
Dettes de financement		97479
Produit constaté d’avance		2521

La comptabilisation de la voiture en crédit bail en actif signifie qu’il s’agit là d’un contrat de location financement, car il remplit en fait les conditions requises pour être



qualifié ainsi la différence entre le prix d'acquisition et le montant calculé à partir du taux implicite constitue un produit qui fera l'objet de reprise chaque année.

Produit constaté d'avance **	472.687	
Reprise sur le produit		472.687

**** $(2521 / 4) * 9 / 12 = 472.6875$**

***Comptabilisation des loyers :**

Les loyers payés par le locataire représentent à la fois :

- le remboursement de fonds investis par le bailleur dans l'acquisition du bien loué.
- La rémunération de ces fonds.

Seule la deuxième partie constitue une charge pour la société, l'autre vient en déduction de la dette comptabilisée au début du contrat.

La comptabilisation des loyers exige donc que les deux composantes soient séparées.

Il faut pour cela dresser le tableau de flux monétaires liés au contrat :

Date	Flux (1)	Intérêts (2)	Remboursements (3)=(1)-(2)	Capital restant dû (4)
				97479
01/04/02	20000		20000	77479
01/07/02	6000	2294	3706	73773
01/10/02	6000	2184	3816	69957
01/01/03	6000	2071	3929	66028
01/04/03	6000	1954	4046	61982
01/07/03	6000	1835	4165	57817
01/10/03	6000	1711	4289	53528
01/01/04	6000	1584	4416	49112
01/04/04	6000	1454	4546	44566
01/07/04	6000	1319	4681	39885
01/10/04	6000	1181	4819	35066
01/01/05	6000	1038	4962	30104
01/04/05	6000	891	5109	24995

01/10/05	6000	584	5416	14319
01/01/06	6000	424	5576	8743
01/04/06	6000	257	8743	0
TOTAUX	119000	21521	97479	



Les loyers de l'exercice 2002 se décomposent donc de la façon suivante :

-Remboursement : $20000+3706+3816+3929 = 31451$
38000

 -Intérêts : $2294+2184+2071 = 6549$

Ils devront être comptabilisés ainsi :

Dettes de financement		31451	
Intérêts		6549	
	banque		38000

S'il est pratiquement sûr que le locataire deviendra propriétaire de la voiture à la fin du bail, le bien est amortis sur sa durée d'utilisation, sinon, on l'amortira sur la durée du bail si celle-ci est inférieure à la durée d'utilisation. la durée d'utilisation du bien loué est estimée à 8 ans, la société optera pour l'amortissement linéaire pour les biens de cette nature.

En supposant que la valeur résiduelle du bien sera nulle après 6 ans, l'amortissement en 2002 sera de $(97479/8)*9/12 = 9139$ DH

Dotation aux amortissements pour mat	9139	
Amortissement du matériel		9139

A travers ces retraitements on peut conclure d'un point de vue financier que le leasing est une alternative à l'emprunt. Le preneur de contrat de crédit bail se trouve en effet dans la même situation que s'il avait emprunté la somme nécessaire à l'acquisition du



bien.

Il profite de ce dernier comme s'il en était le propriétaire et doit en contrepartie payer des loyers qui correspondent aux annuités d'un emprunt. Par ailleurs ce type de contrat a l'avantage de permettre au bénéficiaire de partager les risques avec le propriétaire juridique du bien et notamment de mieux gérer le risque d'obsolescence de son outil de production. Pour le cas de la société Alpha, elle n'a pas retraité les biens acquis en crédit bail en tant qu'immobilisations corporelles tel que dicté par la norme IAS 17 (contrat de location), je me limiterai au traitement d'un seul cas de contrat de bail et les autres seront traités de la même manière.

La société Alpha n'enregistre aucune opération dans le bilan. Seuls les loyers payés sont inscrits au compte de résultat. Ce traitement ne correspond pas à la méthode préconisée par la norme IAS 17 (contrats de location) qui préconise comme déjà cité d'inscrire le bien à l'actif du bilan pour sa valeur d'origine et de faire figurer en contrepartie une dette financière au passif pour le montant du capital restant à rembourser. Cette dette sera diminuée au fur et à mesure de la location: à chaque paiement, l'entreprise devra distinguer la part de capital et les intérêts, ces derniers étant comptabilisés en charges financières. Ainsi, on a trouvé parmi ses contrats de crédit bail un concernant un matériel de chantier d'une valeur de 1000000 Dhs acquis le 01/01/07 et amortissable sur 4ans. La durée du contrat est de 3 ans et la société prévoit la paiement de redevances annuelles de 360000 DHS, le taux d'intérêt implicite est La seule écriture que la société Alpha comptabilise chaque année est la suivante (selon le CGNC) :

6132	Redevances de crédit bail	360000	
5141	Trésorerie		360000

Les écritures comptables à passer selon les normes internationales sont les suivantes :

2332	Matériel et outillage	1000000	
1481	Emprunt auprès d'établ de crédit		1000000
6193	Dotation aux amort du mat et outillage	250000	
2833	Amortissement du mat et outi		250000

Donc pour passer en IFRS, il faut :

- ✓ Inscrire le bien à l'actif du bilan pour la valeur d'origine et de la dette en contrepartie
- ✓ Annuler les loyers payés au cours de l'exercice 2007, en répartissant son montant entre remboursement de la dette et frais financiers.
- ✓ Constaté l'amortissement de l'immobilisation.
- ✓ Constaté un impôt différé actif de 3000.

2332	Matériel et outillage	1000000	
1481	Emprunt auprès d'établ de crédit		1000000
6193	Dotation aux amort du mat et outillage	250000	
2833	Amortissement du mat et outi		250000
1481	Emprunt auprès d'établissement de crédit	350000	
6311	Frais financiers	10000	
6132	Redevances de crédit-bail		360000
	Impôt différé actif	3000	
	IS		3000

Conclusion : Afin de se conformer aux exigences des normes IFRS la société est appelée à revoir tous ses contrats de crédit bail et faire les retraitements nécessaires car l'adoption du référentiel IFRS qui exige l'application de toutes les normes sans exception.



Conclusion :

Les problèmes que les entreprises marocaines doivent analyser puis résoudre pour assurer le passage aux normes IFRS sont à la fois d'ordre technique et de communication. L'entreprise doit anticiper le changement avant de produire l'information financière et comptable selon les normes IFRS.

Il faut aussi et surtout bien le faire savoir. L'implémentation des IFRS, c'est d'abord un projet d'entreprise avant d'être un volet à connotation technico-comptable et financière. A l'instar de l'iceberg, c'est la partie immergée qui est la plus sensible.

Elle passe par l'appropriation de toute la chaîne de valeurs de l'entreprise, du sommet à la base. Implémenter les IFRS au Maroc, c'est apprendre à conduire à gauche quand l'essentiel du tissu économique (les PME) continue de rouler à droite. Imaginez une autoroute sur laquelle les grosses cylindrées roulent à gauche et les autres, c'est-à-dire presque tout le monde, roule à droite, ou encore sur la bande d'arrêt d'urgence !

Pour ces pionniers engagés souvent malgré eux, emportés par la mondialisation et leur «head quarters» basés à l'étranger, rejoints par les groupes cotés sur la place de Casablanca, la mise en place des normes IFRS n'a pas été de tout repos. Elle a mobilisé des équipes dédiées, en interne, appuyées par des consultants externes pour réussir dans des délais convenables leur mise sur orbite.

Pour ces premiers de la classe, l'abandon de vieux réflexes et l'introduction d'un nouveau vocabulaire sont un vrai challenge.

Sur le plan macro économique, l'implémentation des normes IFRS au Maroc rencontre certaines difficultés d'ordre conceptuel, organisationnel et réglementaire.

En effet, nous pouvons citer les six points saillants suivants :

- 1) Normes comptables statiques en déphasage avec le référentiel IFRS dont les principes fondamentaux sont la prééminence de l'économique sur le juridique et la juste valeur.
- 2) Faiblesse du législateur comptable face au législateur fiscal. L'antagonisme entre la comptabilité et la fiscalité au Maroc entrave l'évolution vers un référentiel international.



Jusqu'à présent, c'est l'orientation fiscale qui a eu le dessus sur l'information financière.

3) Les instances de réglementation comptable doivent être réorganisées et dotées d'un pouvoir réel afin de :

Réfléchir sur l'évolution de la comptabilité en tant qu'outil d'information de l'investisseur ;

Adapter les normes en fonction de la taille de l'entreprise.

4) Faible évolution des marchés malgré les réformes entreprises dans les dix dernières années pour mettre en place des outils de normalisation, de contrôle et de régulation de l'information financière en direction des marchés financiers.

5) Unicité de notre référentiel comptable applicable aux entreprises de grande taille au même titre que les PME et TPE.

6) Difficulté d'instaurer une culture de transparence financière dans le tissu économique marocain avec l'existence de l'informel, y compris dans les structures dites organisées. Il faut d'abord inciter tous les opérateurs économiques à souscrire aux réformes entreprises sur le plan national avant d'aller vers un référentiel international. Des actions entamées par le patronat pour labelliser les entreprises socialement responsables et introduire un code de bonne gouvernance s'inscrivent dans cette logique

Une autre difficulté que le normalisateur ne peut éviter et qui risque de compliquer la communication envers les investisseurs, que nous avons mentionnée ci-dessus : pendant un certain temps, il y aura au Maroc des groupes en IFRS et des groupes non cotés. Les premiers présenteront leurs comptes consolidés tandis que les seconds présenteront uniquement des comptes sociaux aux normes marocaines. C'est une difficulté que le normalisateur doit intégrer.

Plusieurs normes IAS/IFRS laissent anticiper une plus forte volatilité des bilans et des résultats en IAS/IFRS qu'en normes marocaines:

La valorisation des actifs financiers et des immobilisations à leur juste valeur ;

Les conditions sévères pour la passation des provisions (IAS 37) ;

La définition stricte de la notion d'élément extraordinaire (IAS 8).



Les dirigeants pourraient être incités à viser court et à tenir exagérément compte de l'impact du court terme dans leurs décisions, au détriment de la mobilisation sur les choix stratégiques de moyen ou long terme, seuls à même d'être durablement créateurs de valeur.

La question des conséquences des normes IAS/IFRS sur la gestion de l'entreprise se pose avec plus d'acuité pour les PME, qui ne disposent pas nécessairement des moyens financiers ou humains pour réussir ce changement et opérer des retraitements en vue d'élaborer des outils de gestion financière internes.

Les différences d'impact selon la taille des entreprises nous mènent aux deux remarques suivantes :

1) Les entreprises cotées qui ont déjà publié leurs comptes sous le référentiel IFRS (Ona, Maroc Telecom..) ont dû engager des coûts importants (plusieurs millions de dirhams) pour gérer la complexité du passage aux IAS/IFRS.

Certaines procédures nouvelles ont dû être introduites (ou certaines procédures anciennes modifiées) dans toutes les fonctions, y compris transverses, afin d'alimenter le travail des services comptables par des informations opérationnelles (informations sur la dépréciation des stocks, sur la valeur de revente d'un actif sur le marché, sur la durée d'utilisation des composants d'un investissement...).

Or, structurellement plus petites, les entreprises non cotées ne disposent pas de la même surface financière ni des mêmes ressources internes pour piloter dans les meilleures conditions la mise en place de cet ambitieux projet d'entreprise.

Les différentes parties prenantes des PME ne semblent aujourd'hui pas exprimer d'attente forte à l'égard d'une comptabilité en IAS/IFRS contrairement aux investisseurs impliqués dans le capital des grandes entreprises.

2) L'application du référentiel IAS aux sociétés cotées fait craindre à certains analystes une volatilité des marchés financiers en raison de la volatilité potentielle des comptes évalués en juste valeur. Si les entreprises non cotées échappent naturellement à ce risque, elles pourraient néanmoins être happées par ces normes à travers les exigences de leurs partenaires financiers privilégiés.



Dans la pratique, certaines normes sont plus difficiles à appliquer :

L'application de l'approche par composants et de la revue des durées d'utilité pour les immobilisations (IAS 16) ;

La mise en place des normes IAS 32/39 et IFRS 7 relatives aux instruments financiers (actifs et passifs financiers et instruments de couverture) ;

Le calcul des engagements vis-à-vis du personnel qui implique le recours à des études actuarielles pour déterminer le niveau d'engagement de l'entreprise.

En dehors de ces points, d'autres difficultés doivent être correctement appréhendées.

En premier lieu, la complexité du référentiel de normes ;

L'identification des différences potentielles entre normes IAS et principes utilisés jusque-là ;

La collecte des informations nécessaires, surtout dans les groupes comportant beaucoup de filiales, notamment certaines basées à l'étranger ;

La crainte des responsables financiers de ne pas être en mesure de préparer un tel projet (surcharge des agendas, lourdeur informatique) ;

La mise en place d'un processus qui n'est pas encore intégralement maîtrisé et dont on ne mesure pas complètement les effets ;

Le coût de la conversion des normes marocaines aux normes IFRS. L'entreprise doit engager des frais pour le conseil et l'assistance, le caractère ponctuel de l'implémentation exige le recours à des spécialistes externes. Par ailleurs, des frais sont nécessaires pour l'adaptation des systèmes informatiques, la formation des salariés, la formation des filiales à l'étranger. L'appropriation par le personnel de cette nouvelle culture et technique est la clé de la réussite.

S'il fallait garder en tête quelques recommandations, la première c'est qu'il s'agit d'abord d'un projet d'entreprise et non pas d'une affaire de comptables.

Pour cela, il faut adopter une approche méthodologique en trois étapes avec un projet porté au plus haut niveau :

Une phase d'état des lieux avec une implication forte de l'expert comptable, afin de déterminer les modifications à opérer ;



Une phase d'organisation inhérente à la gestion de projets complexes ;
Enfin, l'élaboration et la mise en œuvre des plans d'actions portées par toutes les équipes de l'entreprise.

La mise en place des IFRS est d'abord le fruit de l'intelligence collective portée par le top management au service de la transparence et de la normalisation de l'information comptable et financière de nos entreprises performantes publiques, privées ouvertes sur l'international, gérant ou faisant appel public à l'épargne.

- Interview publiée à la Vie Eco du vendredi 06 juin 2008 -

Bibliographie :

Auteurs	Titre de l'ouvrage	Edition
Price Water House Coopers.	Pratiquer les IFRS.	Francis Lefebvre.
-	Le Code Général de Normalisation Comptable.	-
Cabinet AISSE.	Manuel d'audit.	2006.
Abdel hamid El Gadi.	Audit et contrôle de gestion.	Imp. Mitaaq Al Maghreb.
Jean-François Abadie Christian.	Les nouveaux instruments financiers : Guide de l'audit en entreprise.	CLEI.
Fouguig Brahim & Fechtali Abderrazak.	La comptabilité générale des entreprises marocaines. Tome I.	Edition Edit Consulting.
-	La loi 17-95 sur Les Sociétés Anonymes.	-
Olivier LEMANT.	La conduite d'une mission d'audit interne.	Clet et Dunod.

