



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

∴
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE
(ISC)

MAITRISE PROFESSIONNALISEE DES TECHNIQUES COMPTABLES ET
FINANCIERES

3^{ème} PROMOTION (2003 - 2005)

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION

**EVALUATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT
AUX COMPTES EFFECTUEE PAR UN CABINET
D'EXPERTISE COMPTABLE : CAS DU CABINET AKM,
AUDIT ET CONSEILS**

PRESENTE PAR : M. Arsène Kokou AKPATA

SOUS LA DIRECTION DE :

M. Souleymane BOUSSO

Professeur associé au CESAG

Bibliothèque du CESAG



2006

M0053MPTCF07



2



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES SUPERIEURES EN GESTION

∴
INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE
(ISC)

MAITRISE PROFESSIONNALISEE DES TECHNIQUES COMPTABLES ET
FINANCIERES

3^{ème} PROMOTION (2003 - 2005)

MEMOIRE DE FIN DE FORMATION

**EVALUATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT
AUX COMPTES EFFECTUEE PAR UN CABINET
D'EXPERTISE COMPTABLE : CAS DU CABINET AKM,
AUDIT ET CONSEILS**

PRESENTE PAR : M. Arsène Kokou AKPATA

SOUS LA DIRECTION DE :

M. Souleymane BOUSSO

Professeur associé au CESAG

Avril 2006

DEDICACES

A

- ❖ **DIEU**, le Père Tout-puissant et à **JESUS CHRIST** son Fils Unique en reconnaissance de toute leur protection ;

- ❖ Mon Père, **Paulin AKPATA** et ma mère, **Vicentia Dovi EFIO**, vous qui n'avez cessé de vous sacrifier et de prier pour la réussite de vos enfants ;

- ❖ Mes frères et sœurs disparus, Valentin, Florence, Lucienne et Dorcas, aujourd'hui vous n'êtes plus là pour voir le fruit de vos efforts en ma faveur, vous resterez à jamais gravés en moi, que Dieu, Tout-puissant vous accorde toute sa miséricorde et la paix ;

- ❖ Mes sœurs et frères pour votre affection et soutien ;

- ❖ Toute ma famille, pour toutes ses prières.

REMERCIEMENTS

C'est l'occasion pour moi de témoigner toute ma gratitude à toutes les personnes qui ont contribué de diverses manières à la réalisation de ce mémoire. Il s'agit de :

- ❖ L'Etat du BENIN qui m'a permis de suivre cette formation dans de bonnes conditions ;
- ❖ M. Brahim HAÏDAR, M. DIOP et tous les agents de AKM ;
- ❖ Mon encadreur, M. Souleymane BOUSSO, professeur associé au CESAG et auditeur interne à la Radio et Télévision Sénégalaise (RTS) ;
- ❖ Toute la Promotion MPTCF ;
- ❖ L'ensemble du corps administratif et professoral du CESAG, particulièrement les enseignants ayant encadré la troisième promotion MPTCF pour la qualité de la formation dispensée ;
- ❖ Tous les amis qui ont été à mes côtés. Mes pensées vont à l'endroit de :
 - Mlle Patricia Simone BAILLY
 - MM. Plecknova SETEMEDE, Ifemi ADISSODA, Martial SODANSOU, Rodrigue LOKOSSOU, Orifi ALISSOUTIN, Mlles Nadège MELOME, Diana ANAGONOU ; Marjolie HOUNDJO
- ❖ Tous ceux dont les noms ne figurent pas ici mais qui n'ont cessé de m'accorder leur soutien.

SIGLES ET ABREVIATIONS

AOF	Afrique Occidentale Française
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AUSC	Actes Uniformes relatifs aux Sociétés Commerciales
CAC	Commissaire Aux Comptes
CAMES	Conseil Africain et Malgache pour l'Enseignement Supérieur
CESAG	Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CNCC	Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (France)
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards
IAS	International Accounting Standards
IASB	International Accounting Standards Board
IASC	International Accounting Standards Committee
IFRS	International Financial Reporting Standards
NTIC	Nouvelles Technologies de l'Information et de la Communication
OEC	Ordre des Experts Comptables (France)
OHADA	Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique
UEMOA	Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
SYSCOA	Système Comptable Ouest Africain

FIGURES

- Figures 1** : Schéma de la phase préliminaire.....page 33
- Figure2** : Schéma de l'appréciation du contrôle interne.....page 35
- Figure 3** : Schéma du modèle d'analyse.....page 38
- Figure 4** : Démarche du cabinet en matière d'audit financier.....page 59

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DES MATIERES

<i>DEDICACES</i>	i
<i>REMERCIEMENTS</i>	ii
<i>SIGLES ET ABREVIATIONS</i>	iii
<i>FIGURES</i>	iv
<i>TABLE DES MATIERES</i>	v
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PROBLEMATIQUE.....	2
PREMIERE PARTIE : METHODOLOGIE GENERALE DES MISSIONS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	7
CHAPITRE 1 : NOTIONS FONDAMENTALES SUR LE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	9
1.1. DEFINITIONS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES (CAC).....	9
1.2. ROLES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (CC).....	11
1.3. CARACTERISTIQUES DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (CAC).....	13
1.3.1 Responsabilités du Commissaire aux Comptes.....	13
1.3.2 Attributions du Commissaire aux Comptes.....	14
1.3.2.1 Nominations du Commissaire aux Comptes.....	14
1.3.2.2 Incompatibilités liées à la fonction de Commissaire aux Comptes.....	15
1.4. NORMES APPLICABLES DANS UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	16
1.4.1 Définitions.....	16
1.4.2 Les Normes Générales.....	17
1.4.2.1 L'Indépendance.....	17
1.4.2.2 La Compétence.....	18
1.4.2.3 La Qualité du travail et Contrôle de Qualité.....	19
1.4.2.4 Le Secret Professionnel.....	19
1.4.3 Les Normes de Travail.....	20
1.4.4 Les Normes de Rapport.....	21
CHAPITRE 2 : DEMARCHE D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	23
2.1 EVALUATION DES RISQUES.....	23
2.1.1 Objectifs du commissaire aux comptes.....	24
2.1.2 Nature des informations financières.....	24
2.1.3 Nature des risques.....	25
2.1.3.1 Risques liés aux objectifs de régularité et sincérité.....	26
2.1.3.2 Risques dus au secteur d'activité.....	26
2.1.3.3 Risques dus à la nature de ses opérations.....	26
2.1.3.4 Risques dus à la valeur des opérations.....	27
2.1.3.5 Risques dus à la conception d'un système.....	27
2.1.3.6 Risques dus au fonctionnement d'un système.....	27
2.1.3.7 Risques propres au Commissaire aux Comptes.....	28
2.2 DEROULEMENT DES MISSIONS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES.....	29
2.2.1 Phase préliminaire.....	29
2.2.1.1 L'acceptation de la mission.....	30
2.2.1.2 La prise de connaissance générale de l'entreprise.....	30
2.2.1.3 Note d'orientation générale.....	31
2.2.1.4 Budget détaillé.....	32

2.2.1.5	La lettre de mission	32
2.2.1.6	Planification	32
2.2.2	APPRECIATION DU CONTRÔLE INTERNE	34
2.2.3	CONTROLE DES COMPTES.....	36
2.2.4	EXAMEN DES COMPTES.....	36
2.2.5	TRAVAUX DE FIN DE MISSION.....	37
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L' ETUDE		38
3.1	Le modèle d'analyse.....	38
3.2	Les techniques de collectes de données utilisées	39
3.2.1	L'observation participante.....	39
3.2.2	L'entretien	40
3.2.3	La revue documentaire	40
DEUXIEME PARTIE : EVALUATION D'UNE MISSION DE CAC EFFECTUEE PAR LE CABINET AKM		42
CHAPITRE 1 : PRESENTATION DU CABINET AKM, AUDIT ET CONSEILS.....		43
1.1.	PRESENTATION DU CABINET	43
1.1.1.	Les activités du cabinet	43
1.1.2.	L'environnement du cabinet.....	45
1.1.3.	L'organisation du cabinet.....	46
1.2.	EVALUATION DES MOYENS DU CABINET	46
1.2.1	Les moyens humains	46
1.2.2	Les moyens logistiques	47
1.3.	FORCES ET INSUFFISANCES DES MOYENS.....	48
1.3.1	Forces des atouts humains et matériels	48
1.3.2	Les insuffisances en matière de ressources humaines et matérielles	49
CHAPITRE 2 : DEROULEMENT DE LA MISSION DE CAC EFFECTUEE A BATIPLUS.....		51
2.1	EVALUATION DE LA DEMARCHE.....	51
2.1.1	L'Equipe de mission.....	52
2.1.2	Le contrôle des comptes	53
2.1.3	Les rapports	55
2.2	PRINCIPALES FORCES ET INSUFFISANCES DU PROCESSUS.....	56
2.2.1	Les forces du processus d'audit	56
2.2.2	Les insuffisances du processus d'audit	56
CHAPITRE 3 : PRINCIPALES RECOMMANDATIONS.....		61
3.1	Amélioration des moyens humains	61
3.2	Amélioration des moyens matériels	62
3.3	Mise en œuvre de certains outils	63
CONCLUSION GENERALE		65
BIBLIOGRAPHIE		68
ANNEXES		70

INTRODUCTION GENERALE

Pendant de nombreuses années, nous avons assisté à un développement sans précédent des entreprises et de grands groupes industriels détenus et gérés par des propriétaires eux-mêmes très inexpérimentés et inefficaces. Ce qui est à la base de fréquentes faillites. Les différentes crises économiques successives de notre ère en témoignent comme celle de 1929. Avec l'apparition de nouvelles théories des organisations comme la théorie de l'agence, ces propriétaires feront désormais appel à des hommes ayant les compétences nécessaires et suffisantes pour la gestion de leurs entreprises garantissant un tant soit peu une économie toujours florissante, une stabilité politique et le mieux-être des populations.

Afin de permettre à ces propriétaires de disposer d'un pouvoir de contrôle suffisant sur la gestion de leurs affaires, plusieurs moyens ont été mis à leur disposition dont les missions de commissariat aux comptes. Ce type d'audit financier, qui est par essence l'appréciation à sa juste valeur de toutes les opérations effectuées durant l'année, fera l'objet de notre étude.

Pour garantir une mise en œuvre efficace et efficiente de ces missions, plusieurs cabinets d'expertise comptable spécialisés ne cessent de rivaliser d'ardeur et d'ingéniosité. A l'instar de ces cabinets, le cabinet d'expertise comptable « AKM, Audit et Conseils », implanté au Sénégal, assure depuis des années ce type de missions dans certaines entreprises.

Pour mener à bien sa mission et rétablir la confiance de tous les partenaires de l'entreprise à savoir les actionnaires, les créanciers, l'Etat et le personnel, ce cabinet doit se doter d'outils très performants pour la qualité totale de ses prestations et obéir à des normes internationalement reconnues.

PROBLEMATIQUE

Jusqu'à une époque récente, les cabinets sont comparés aux juges des cours d'appels et leur travail ne peut être remis en cause. Mais plusieurs scandales financiers de ce siècle ont permis de remettre en question ce fait. Ces scandales ont porté sérieusement atteinte à la réputation de plusieurs cabinets de renom à travers le monde, provoquant de nombreux dégâts sur le plan économique, social et politique. De Rome en Italie à Houston aux Etats-Unis, on peut citer entre autres l'affaire Parmalat et l'affaire Enron.

Ainsi, l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA), en collaboration d'une part, avec les différents ordres d'experts comptables des Etats membres, a renforcé la formation pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable par la création d'une école de gestion spécialisée, et d'autre part, avec l'Organisation pour l'Harmonisation des Droits des Affaires en Afrique (OHADA), a harmonisé les règles comptables et a alourdi les sanctions à l'encontre des commissaires aux comptes.

Au Sénégal où il souffle un vent favorable au monde des affaires, l'augmentation des investissements coïncide avec celle des cabinets d'audit. Le cabinet AKM à l'image de l'OHADA se doit de renforcer ses outils, ses compétences afin de prévenir de tels fléaux non seulement pour chercher à s'imposer de par son intégrité, son éthique et son ingéniosité dans cet environnement où la qualité des missions d'audit est devenue un principe de taille avec l'arrivée de grands groupes d'audit mais aussi au regard de la loi.

Le cabinet AKM n'ayant jamais gagné de contrats liés aux missions d'audit, s'est toujours contenté des missions obtenues de gré à gré. Ce fait peut s'expliquer par :

- Le manque de confiance de la part des différents acteurs
- La méconnaissance du cabinet
- L'absence de garantie suffisante susceptible d'inciter le public

Ces maux précités témoignent des difficultés que rencontrent aujourd'hui la plupart des cabinets locaux en Afrique.

Pour amener le cabinet AKM à faire face à ces difficultés, plusieurs solutions peuvent être proposées :

- La remise en cause totale de sa démarche dans les missions
- Organisation des séminaires dans le souci de se faire connaître
- Mise en place d'une politique de communication avec les entreprises

La dernière solution proposée apparaît comme une publicité déguisée alors que dans un tel métier toute forme de publicité est prohibée. L'organisation de séminaires à l'intention des différents acteurs de l'entreprise nous paraît appropriée d'autant qu'elle facilite le rapprochement entre le cabinet et une certaine clientèle, ceci dans le souci de se faire connaître. Mais cette solution reste limitée du moment qu'il existe des entreprises qui avaient

déjà travaillé avec ce cabinet et qui désormais se montrent très réticentes à y retourner. La seule solution incitative reste la remise en cause de sa démarche.

« Le travail bien fait est gage de réussite », dit-on, l'objectif de tout cabinet devrait être de maintenir ses clients actuels en se consacrant dans leur satisfaction pleine et entière. Tout bon produit se sait et s'apprécie de tout le monde. La renommée du cabinet se fera sans nul doute à travers la satisfaction de ses clients actuels. Pour ce faire, il urge pour ce cabinet d'améliorer sa démarche d'audit en produisant des missions d'audit parfaites appréciables au regard de la loi et de sa clientèle. La recherche de nouveaux clients et la conservation des clients actuels ne doivent pas pousser un cabinet à mettre en péril sa réputation sapant ainsi le respect qui est voué à ce métier.

Dès lors, on peut se demander si la démarche du cabinet en matière des missions de commissariat aux comptes est conforme aux normes.

Cette interrogation suscite bien d'autres, notamment :

- La compétence, l'indépendance et la rigueur qui entourent ce métier y sont-elles de mise ?
- Chaque mission est-elle bien planifiée et préparée ?
- Les conditions de fonds et de forme sont-elles bien remplies ?
- Y a t il des innovations en ce qui concerne la mise en place des procédures ?

Voilà autant de questions qui nous amènent à proposer un élément de réponses face aux inquiétudes de plusieurs cabinets soucieux de préserver leur réputation dans la rigueur de leurs missions pour ne pas bâcler leur travail mais soucieux aussi d'augmenter leur part de marché. Cet élément de réponses qui fera l'objet de notre mémoire de recherche portera sur le thème :

Evaluation d'une mission de commissariat aux comptes effectuée par un cabinet d'expertise comptable : cas du cabinet AKM, Audit et Conseils.

Objectifs de l'étude

Eu égard aux nombreux scandales financiers de notre ère, tous les cabinets accordent leurs violons sur la nécessité de redonner confiance aux différents acteurs de l'entreprise et prévenir

tout risque financier majeur qui pourrait affecter toute l'économie. L'échec d'une mission de commissariat aux comptes peut entraîner la faillite pour l'entreprise, la ruine des actionnaires, compression du personnel. Ce qui peut déboucher sur une instabilité politique. Comme le médecin est garant d'une vie humaine, le commissaire aux comptes est garant de la vie de toute une nation.

C'est pourquoi, nous voulons à travers cette étude menée au cabinet AKM analyser la méthodologie utilisée et les moyens mis en place dans les différentes missions effectuées. Au vu des résultats obtenus, nous suggérerons des voies et moyens pour améliorer la performance de ce cabinet qui à l'image de beaucoup d'autres joue un rôle prépondérant dans la vie des entreprises voire sur la vie de la nation.

Ainsi, notre démarche nous conduira successivement à :

- approfondir les notions théoriques relatives à la méthodologie spécifique à une mission de commissariat aux comptes ;
- analyser les procédures en place dans ce cabinet afin de proposer de nouveaux outils, gages d'une mission réussie.

Pertinence du thème

En Afrique où aucun cabinet n'a été jusqu'à présent mis en cause dans un scandale financier (d'après nos sources), ce thème vient à point nommé pour alerter les différents acteurs sur la possibilité qu'un tel évènement se produise. Il permettra de mettre en place des soupapes de sécurité afin de prévenir tout risque lié à ce métier très prisé qu'est le commissariat aux comptes. A travers ce travail que nous allons effectuer, nous montrerons :

- aux actionnaires l'importance d'exiger la qualité totale dans une mission de commissariat aux comptes et de disposer de rapports certifiés.
- aux créanciers la nécessité de consulter régulièrement et correctement les rapports
- aux cabinets principalement la nécessité d'améliorer leurs interventions dans les missions
- aux chercheurs l'occasion d'approfondir leurs recherches dans ce domaine pour une qualité totale des missions non seulement au Sénégal mais aussi en Afrique.

Enfin ; en ce qui nous concerne, nous étudiants, cette étude nous permettra de nous confronter à la réalité d'une mission de commissariat aux comptes effectuée par un cabinet et de faire un lien entre nos acquis théoriques et la façon dont ils sont pratiqués dans les entreprises.

Ainsi dans la première partie de ce mémoire, nous traiterons de la méthodologie d'une mission de commissariat aux comptes ainsi que les moyens mis en place pour garantir la réussite d'une telle mission. Dans la deuxième partie, nous analyserons la démarche du cabinet AKM lors de ses interventions après une présentation générale du cabinet. Nous formulerons ensuite nos recommandations et contributions à l'intention des différents responsables intéressés.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**PREMIERE PARTIE : METHODOLOGIE GENERALE DES MISSIONS
DE
COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Introduction

La gestion d'une entreprise est un processus permettant au dirigeant d'atteindre les objectifs qui lui sont assignés par les propriétaires. Pour mener à bien les missions qui sont les siennes, il bénéficie d'un certain nombre de ressources humaines et matérielles.

Dans le souci d'avoir une vue sur l'utilisation des ressources, plusieurs moyens de contrôles prévus par la loi et mis en place par les propriétaires sont utilisés. Parmi ceux-ci, il y a l'audit financier et comptable légal réalisé par un commissaire aux comptes pour rassurer les partenaires de l'entreprise et donner confiance aux propriétaires.

Cependant, la question se pose de savoir quelle méthodologie devra adopter tout cabinet lors de ses interventions en matière de commissariat aux comptes. Sur quelles références son travail doit-il se baser ? Pour apporter un élément de réponse à cette question, nous nous pencherons dans cette première partie successivement sur la notion fondamentale d'une telle mission, sa phase préparatoire, son fonctionnement et sa phase finale.

CHAPITRE 1 : NOTIONS FONDAMENTALES SUR LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le terme « Commissariat aux comptes » est né de la volonté croissante des différents acteurs de l'entreprise pour une gestion transparente. Cette volonté trouve son écho dans les différents textes et lois prévus par l'OHADA et les normes comptables internationales.

Même si aujourd'hui, l'obligation n'est pas donnée à certaines formes de sociétés de l'utiliser, il reste et demeure un outil de contrôle incontournable dans l'appréciation régulière des comptes du moment qu'il est l'œuvre d'une personne externe à l'entreprise, donc indépendante.

Dès lors, dans ce chapitre, nous tâcherons d'évoquer les concepts fondamentaux qui le régissent.

1.1. DEFINITIONS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES (CAC)

Nous ne pouvons définir aisément ce thème sans auparavant rappeler qu'il constitue une branche de l'audit comptable et financier.

En effet, l'audit comptable et financier est subdivisé en deux branches : le contrôle légal des comptes et le contrôle contractuel. Le contrôle légal s'applique en vertu d'une disposition légale obligatoire. Il peut s'exercer à l'initiative d'un juge ou il peut figurer dans les statuts d'une société anonyme (SA) ou une société à responsabilité limitée (SARL). Le contrôle contractuel, quant à lui, peut être demandé par l'entreprise ou par des tiers. Les objectifs étant différents. Cette nuance étant établie, qu'est-ce le commissariat aux comptes ?

Il n'existe pas de définitions proprement dites à ce concept à part quelques rares que nous pouvons rencontrer. Toutes ses définitions dérivent de celles de l'audit comptable et financier.

Ainsi selon (M. Gervais), « C'est l'activité qui appliquée, en toute indépendance des procédures cohérentes et des normes d'examen en vue d'évaluer l'adéquation et le

fonctionnement de toute ou partie des actions menées dans une organisation par référence à des normes ».

Quant à la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) : « Une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans leurs aspects significatifs conformément au référentiel comptable qui leur est applicable ».

Le Groupement ATH pense que : « l'audit est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels d'une entreprise ».

Selon Germond et Bonnault, « l'audit comptable et financier est l'examen technique rigoureux et constructif auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la qualité et la fiabilité de l'information financière présentée par une entreprise au regard de l'obligation qui lui est faite de donner en toutes circonstances, dans le respect des règles de droit et des principes comptables en vigueur, une image fidèle de son patrimoine, de sa situation financière et de ses résultats ».¹

Selon Arens et Loebbecke, « l'audit comptable et financier est le processus par lequel une personne compétente et indépendante cumule et évalue les preuves sur l'information comptable et financière quantifiable afin de pouvoir en déterminer la correspondance avec des critères bien établis et d'en faire un rapport »².

Selon le GAAS, le manuel qui établit des normes aux entreprises américaines, « l'audit comptable et financier est une révision méthodologique ainsi qu'un examen objectif d'un élément, comprenant la vérification d'informations comptables et financières déterminées par l'auditeur ou la pratique généralisée dont le but est d'exprimer une opinion ou tirer une conclusion. ».

Selon le cabinet GROUPE LEON et associés « Le commissariat aux comptes, ou contrôle légal des comptes selon la terminologie des directives européennes, a pour finalité essentielle

¹ Germond et Bonnault ; Révision comptable et Certification des Comptes ; 1992

² Arens et Loebbecke ; Auditing an integrated approach, 5^{ème} édition, 1991

de garantir la fiabilité de l'information financière et comptable produite par les entreprises et ce faisant, de concourir à la sécurité des relations commerciales, financières et boursières ».

Toutes ces définitions de l'audit comptable et financier font ressortir à chaque fois des termes comme indépendance, normes, sécurité, fiabilité, compétence et opinion.

En définissant le commissariat aux comptes, nous pouvons dire que c'est une mission particulière d'une mission d'audit comptable et financier qui est réalisée sur la base d'une obligation juridique ou statutaire. Il est avant tout un contrôle légal des comptes dont la recommandation est fixée par les instances judiciaires qui font obligations à certains types de sociétés d'y avoir recours pour la certification de leurs comptes de fin d'exercice. Une telle mission est assurée par un professionnel pourvu d'un diplôme d'expertise comptable, de compétences et d'expériences avérées dans le domaine de l'audit et inscrit à l'ordre des experts comptables. Ce professionnel est appelé commissaire aux comptes.

Nous tâcherons dans les lignes suivantes de connaître ses attributions, son rôle et ses principales responsabilités dans une mission de CAC.

1.2. ROLES DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (CC)

L'objectif ultime d'une mission de CAC reste et demeure la certification ou non des états financiers de synthèse. Il s'agira pour l'entreprise de mettre en confiance ses créanciers, ses actionnaires et l'Etat en leur présentant des états financiers certifiés. Ce qui leur permettra de s'assurer de la continuité de l'exploitation, de la viabilité de l'entreprise et de sa solvabilité. Cet objectif résume à lui seul le rôle principal du commissaire aux comptes.

Selon l'OHADA, « le commissaire aux comptes a pour mission permanente à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. »³

³ Article 712 de l'acte uniforme relatif aux droits des sociétés commerciales et groupements d'intérêt économique.

Selon Bernard GRAND et Bernard VERDALLE (1999 :23), « le commissaire aux comptes vérifie également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans les rapports de gestion au conseil d'administration, au directoire selon les cas, des documents comptables et financiers adressés aux actionnaires... »

Selon Pierre VERNIMMEN (2005 :104), « les commissaires aux comptes sont en charge du contrôle légal des documents comptables d'une société. Ils sont nommés pour six exercices avec pour objectif principal de vérifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes qu'ils attestent dans un rapport soumis aux actionnaires ou associés qui approuvent les comptes en assemblée générale. Les CC sont responsables civilement et pénalement, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences qu'ils commettent. Leurs obligations ne sont que de moyens et pas de résultat ».

De toutes ces définitions, nous pouvons retenir que le commissaire aux comptes :

- vérifie tous les documents financiers adressés aux actionnaires (comptes sociaux, bilan, compte de résultat, annexe, comptes consolidés et informations semestrielles, rapports de gestion, documents prévisionnels)
- garantit l'égalité des actionnaires (examen des conventions réglementées)
- déclenche la procédure d'alerte
- révèle les faits délictueux au procureur de la république
- effectue des missions spéciales (augmentation du capital, fusion, dissolution,..)

Par ailleurs, il est doté d'un pouvoir d'investigation permanent sur l'entreprise. Il dispose donc d'un droit d'information auprès des tiers ayant accompli des opérations pour le compte de la société.

Toutes ces différentes fonctions génèrent un certain nombre de caractéristiques bien définies et spécifiques à toute mission de CAC.

1.3. CARACTERISTIQUES DU COMMISSARIAT AUX COMPTES (CAC)

Le CAC ne se limite pas uniquement au contrôle des comptes. Il se caractérise essentiellement par des responsabilités, des attributions liées à une telle mission ainsi que les moyens.

1.3.1 Responsabilités du Commissaire aux Comptes

L'échec de toute mission expose tout commissaire aux comptes à de graves déconvenues.

Ainsi selon les articles 725 et suivants de l'acte uniforme de l'OHADA relatif au droit des sociétés commerciales et groupement d'intérêt économique, « Le commissaire aux comptes est civilement responsable, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables, des fautes et négligences qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions. Toutefois, sa responsabilité ne peut être engagée pour les informations ou divulgations de faits auxquelles il procède en exécution de sa mission conformément à l'article 153 du présent Acte uniforme. Le commissaire aux comptes n'est pas responsable des dommages causés par les infractions commises par les membres du conseil d'administration ou par l'administrateur général, selon le cas, sauf si en ayant eu connaissance, il ne les a pas révélées dans son rapport à l'assemblée générale. L'action en responsabilité contre le commissaire aux comptes se prescrit par trois ans à compter de la date du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé, de sa révélation. Lorsque le fait dommageable est qualifié crime, l'action se prescrit par dix ans. » L'OHADA reconnaît donc deux types de responsabilités incombant aux commissaires aux comptes dans le cadre de leur mission. Il s'agit de la responsabilité civile et de la responsabilité pénale.

Selon Jean Emmanuel COMBES (1997 :10), « Toute infraction aux lois, règlements et règles professionnelles ; toute négligence grave ; tout fait contraire à la probité et à l'honneur engage la responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes. Lorsque cette responsabilité est reconnue, les sanctions suivantes peuvent être appliquées dans l'ordre croissant de gravité : l'avertissement, la réprimande, la suspension (pour une durée maximale de cinq ans) ou la radiation de la liste.»

De tout ce qui précède, trois types de responsabilités pourraient engager tout commissaire aux comptes à savoir la responsabilité civile, pénale et disciplinaire. A celles-là, nous pouvons ajouter une quatrième. Il s'agit de la responsabilité fiscale qu'encourt le CAC s'il est avéré qu'il est complice de délit d'omission d'écritures ou de passation d'écritures inexactes ou fictives, de délit d'organisation de fausse comptabilité, de délit de fraude fiscale.

Pour éviter de telles déconvenues, il s'avère indispensable pour le CAC de connaître ses attributions lors d'une mission ainsi que les limites de ces attributions.

1.3.2 Attributions du Commissaire aux Comptes

Après avoir relaté les différentes fonctions qui encadrent le CAC lors d'une mission, il est essentiel de connaître ses attributions et leur étendue. Par attributions, nous faisons référence aux nominations et aux incompatibilités.

1.3.2.1 Nominations du Commissaire aux Comptes

Les nominations des CC diffèrent selon que nous soyons dans une société (SA) ou dans une société à responsabilité limitée (SARL).

Ainsi dans les articles 702 et suivants de l'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et groupement d'intérêt économique de l'OHADA, les sociétés (SA) faisant appel public à l'épargne ont l'obligation de nommer deux CC tandis que celles ne faisant pas l'appel public à l'épargne ne peuvent nommer qu'un CC et son suppléant. Lorsque le CC est nommé par les statuts, sa durée maximale est deux ans. Mais lorsqu'il est nommé par l'assemblée générale ordinaire, sa durée est de six ans.

En ce qui concerne les SARL, l'article 736 de l'AUSCGIE affirme que les sociétés à responsabilité limitée dont le capital est supérieur à dix million de francs CFA (10.000.000 FCFA) ou qui remplissent l'une des conditions suivantes : le chiffre d'affaires annuel est supérieur à deux cent cinquante millions de francs CFA (250.000.000 FCFA) ou disposant d'un effectif d'au moins cinquante (50) employés a l'obligation de recourir aux travaux d'un CC pour la certification de ses comptes. Le choix d'un CC est facultatif aux autres SARL qui ne remplissent pas ces critères.

La nomination d'un CC peut rencontrer un certain nombre d'obstacles qui résident dans les incompatibilités.

1.3.2.2 Incompatibilités liées à la fonction de Commissaire aux Comptes

Les fonctions de CC dans toute société rencontrent certaines exigences qui constituent les principales sources de garantie pour son indépendance et son intégrité. L'OHADA, à travers les articles 697 et suivants de l'AUSCGIE, rappelle ces considérations.

Ainsi, toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance, tout emploi salarié ou toute activité commerciale qu'elle soit exercée directement ou indirectement sont incompatibles avec la fonction de CC. De même, ne peuvent être CC :

- les fondateurs, apporteurs, bénéficiaires d'avantages particuliers, dirigeants sociaux de la société ou de ses filiales, ainsi que leur conjoint
- les parents et alliés, jusqu'au quatrième degré, des personnes visées ci-dessus
- les dirigeants sociaux de sociétés possédant le dixième du capital de la société ou dont celle-ci possède le dixième du capital, ainsi que leur conjoint
- les personnes qui, directement ou indirectement, ou par personne interposée, reçoivent des personnes énoncées précédemment, un salaire ou une rémunération quelconque en raison d'une activité permanente autre que celle de CC ; il en est de même pour les conjoints de ces personnes
- les sociétés de CC dont l'un des associés, actionnaires ou dirigeants, se trouve dans une des situations visées précédemment
- les sociétés de CC dont soit l'un des dirigeants, soit l'associé ou l'actionnaire exerçant les fonctions de CC, a son conjoint qui se trouve dans l'une des situations prévues ci-dessus.

Voilà autant d'incompatibilités dont la liste n'est pas exhaustive qui peuvent porter atteinte à l'intégrité de tout CC. Elles sont régies par la loi pour permettre à tout CC de ne pas tomber sous le joug des différentes responsabilités qu'il risque d'encourir. Dès lors, toute mission effectuée par toute personne avec ces considérations est nulle. Cependant, la nullité de mission ne réside pas uniquement dans les incompatibilités mais aussi dans les normes. Toute mission de CAC doit être effectuée en tenant compte de certains éléments qui l'encadrent et le gouvernement afin d'éviter tout travail à vue.

1.4. NORMES APPLICABLES DANS UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Il s'agit pour nous, ici, de présenter rigoureusement les différentes normes en matière de d'audit ainsi que leurs différentes sources. Mais avant qu'est qu'une norme ? A quoi répond-elle ?

1.4.1 Définitions

Selon le dictionnaire HACHETTE encyclopédique édition 2002, « une norme est une règle, une loi à laquelle on doit se conformer ; un état habituel conforme à la moyenne des cas, à la normale ».

En nous basant sur cette définition, nous dirons qu'une norme constitue un cadre de référence que doivent suivre les praticiens de l'audit afin de bien mener leurs missions. Ainsi nous pouvons citer les normes de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC), de l'OECCA (Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés), de l'IFAC (International Federations of Accountants), de l'ICCA (Institut Canadien des Comptables Agréés) et de l'AICPA (American Institute of Certified Public Accountants)⁴.

Mais en ce qui nous concerne, nous nous attaquerons uniquement aux normes de la CNCC et de l'OECCA.

Pour la CNCC, une norme répond à une double exigence :

- « Servir de guide aux commissaires aux comptes dans leurs activités c'est-à-dire suffisamment générales pour laisser à chaque commissaire aux comptes la liberté de choix dans l'application inhérente à une profession libérale ; le commissaire aux comptes détermine ainsi, en toute liberté et sous sa seule responsabilité, les modalités d'exercice des missions qui lui sont dévolues. Il tient compte nécessairement, dans son choix, des particularités de l'entreprise et notamment de ses dimensions ».
- « Servir de système de référence pour l'application de leurs responsabilités c'est-à-dire suffisamment explicites pour que les organes juridictionnels, disciplinaires et

⁴ Voir détail des normes à la page des Annexes

autres qui ont à connaître de l'activité des commissaires aux comptes y trouvent des critères d'appréciation dont ils ont besoin, sans avoir à se référer à des opinions qui n'émaneraient pas de la profession elle-même ».

Cette double exigence nous permet de faire ressortir différentes sortes de normes. Ainsi, selon le groupement ATH (1991 : 41), les normes peuvent être regroupées en trois catégories. On distingue :

- les normes générales
- les normes de travail
- les normes de rapport.

1.4.2 Les Normes Générales

Leurs sources sont variées en fonction non seulement des corporations de CC mais aussi en fonction des régions.

Ainsi la CNCC présente sous cette rubrique les « Normes relatives au comportement professionnel » en concernant d'un point concernant l'acceptation et le maintien des missions.

Quant à l'OECCA (Organisation des Experts Comptables et Comptables Agréés), elle présente sous cette rubrique les « Normes de comportement professionnel, les normes de travail et normes de rapport communes à toutes les missions ».

La répartition faite par ces deux organisations nous permet de distinguer quatre types de normes générales. Il s'agit de :

- l'indépendance
- la compétence
- la qualité du travail (ou conscience professionnelle)
- le secret professionnel

1.4.2.1 L'Indépendance

Cette norme a été instaurée comme la première norme générale par la CNCC dans les Normes relatives à l'exercice des missions. Qui l'énonce comme suit : « La loi, les règlements et la déontologie, font obligation au commissaire aux comptes d'être et de paraître indépendant. Il

doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi d'être libre de tout lien réel qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité. Il s'assure également que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux respectent les règles d'indépendance ».

Dans les normes de l'OECCA, cette norme est définie comme suit : « L'ordonnance du 19 septembre 1945 et la déontologie font une obligation à l'expert comptable d'être indépendant et d'éviter toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité. Il s'assure également que les collaborateurs auxquels il confie des travaux respectent les règles d'indépendance ».

Nous constatons qu'une différence fondamentale se dégage du contenu de ces deux sources même s'elle apparaît inaperçue. Il s'agit du destinataire des normes. La CNCC ordonne aux CC alors que l'OECCA ordonne à l'expert comptable. Faut-il rappeler que les titres de CC et d'expert comptable ne sont pas réversibles en ce sens que l'expert comptable est d'office CC alors que l'inverse n'est pas automatique. Il apparaît clairement à la lecture de ces normes que la condition première d'exercice des missions de CAC est l'indépendance. Indépendance non seulement du CC mais aussi de ces collaborateurs.

1.4.2.2 La Compétence

Cette norme constitue la deuxième norme générale des normes de la CNCC. Elle est énoncée comme suit : « Les qualifications requises pour être inscrit sur la liste des commissaires aux comptes sont définies par les textes. En outre, le commissaire aux comptes complète régulièrement et met à jour ses connaissances. Il s'assure également que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité de ceux-ci ».

L'OECCA libelle cette norme en ces termes : « Les qualités requises pour exercer la profession d'expert comptable sont définies par les textes. L'expert comptable complète régulièrement et met à jour ses connaissances. Il s'assure également que les collaborateurs

auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité de ceux-ci. Il veille à leur formation continue ».

De ces deux courants, nous pouvons déduire que la compétence occupe une place très importante dans la pratique du commissariat aux comptes en ce sens qu'elle exige une remise en cause perpétuelle des méthodes de travail dans le souci permanent de l'amélioration de la qualité des prestations.

1.4.2.3 La Qualité du travail et Contrôle de Qualité

Cette norme constitue la troisième des normes de la CNCC qui l'énonce comme suit : « Le commissaire aux comptes exerce ses fonctions avec conscience professionnelle et avec diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec son éthique et ses responsabilités. Le commissaire aux comptes s'assure que ses collaborateurs respectent les mêmes critères de qualité dans l'exécution des travaux qui leur sont délégués ».

L'OECCA définit la notion de qualité en des termes suivants : « L'expert comptable exerce ses missions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un niveau de qualité suffisant, compatible avec son éthique et ses responsabilités. L'expert s'assure que ses collaborateurs respectent les mêmes critères de qualité dans l'exécution des travaux qui leur sont délégués ».

La compétence et l'indépendance à elles seules, ne peuvent garantir le succès d'une mission de CAC. Il faut ajouter à cela la qualité du travail effectué. Cette qualité se confirmera dans le contrôle qui sera fait de ce travail. Les conclusions issues de toute prestation ne pouvant être divulguées, d'où la nécessité d'une quatrième norme.

1.4.2.4 Le Secret Professionnel

Cette norme a été érigée en norme générale par la CNCC comme suit : « Le commissaire aux comptes est astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions. Il s'assure également que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et les respectent ».

Quant à l'OECCA, il énonce cette norme en ces termes : « L'expert comptable est tenu au respect du secret professionnel et à un devoir de discrétion ».

Du respect de dernière dépend la continuité d'exploitation d'une entreprise, l'information financière étant sensible, la divulgation de certains faits à des âmes non autorisées peut porter à la vie de la société. Les différentes normes générales que nous venons d'énoncer doivent constituer pour tout commissaire aux comptes des références à respecter scrupuleusement lors des missions de CAC. Elles sont dépendantes l'une de l'autre en ce sens qu'un CC non indépendant ne peut pas assurer une mission avec compétence. Et sans compétence la qualité du travail subit un coup.

Cependant, la réussite d'une mission de CAC est conditionnée par l'existence d'autres normes.

1.4.3 Les Normes de Travail

Elles varient en fonction des sources qui les énoncent. Leurs richesses résident dans leur pluralité. Les deux courants en France se différencient déjà sur plusieurs points.

Ainsi, la CNCC regroupe ces normes au sein de la norme 21. On distingue :

- la norme 210 : la certification
- la norme 212 : Examen limité
- la norme 213 : Les vérifications spécifiques
- la norme 216 : La communication des irrégularités, inexactitudes et infractions à l'assemblée générale
- la norme 217 : Les relations du commissaire aux comptes avec le conseil d'administration et les dirigeants.

L'OECCA rassemble ces différentes sous la norme 12. Cette norme comprend :

- la norme 121 : La programmation des travaux
- la norme 122 : La lettre de mission
- la norme 123 : La délégation et la supervision
- la norme 124 : L'utilisation des travaux d'autres professionnels

- la norme 125 : La documentation des travaux

De ces deux courants, il ressort que les normes de l'OECCA sont plus explicites et spécifiques que celles de la CNCC. Le respect de ces normes est primordial pour la réussite totale des missions. Ces deux types de normes déroulent les différentes étapes des missions de CAC de la préparation jusqu'à l'examen des comptes en passant par l'évaluation du contrôle interne.

Le rapport qui constitue la dernière tâche de tout CC a été énoncé par les principales organisations en France.

1.4.4 Les Normes de Rapport

La norme 25 énoncée par la CNCC comprend :

- La norme 250 : Rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés
- La norme 254 : Avis émis en cours d'année sur les situations intermédiaires
- La norme 255 : Rapport spécial sur les conventions réglementées
- La norme 256 : Rapport sur les documents visés aux articles L. 340-1 et L.340-2
- La norme 257 : Attestation du tableau d'activité et de résultats et du rapport semestriel publiés au Balo.
- La norme 258 : Attestation des informations périodiques publiées par les Opcvm⁵.

L' OECCA quant à lui n'a pas détaillé cette rubrique qu'il s'est contentée de nommer « La norme 13 : Norme de rapport ».

Le processus de toute mission de CAC est un processus qui passe essentiellement par le respect de toutes ces normes que nous avons énumérées ci-dessus. Ces normes sont reprises tant dans les définitions du CAC que dans les caractéristiques. Ainsi nul ne peut se prévaloir du titre de commissaire aux comptes d'une société s'il ne suit pas ces normes. Le non respect de la première norme qui constitue une exigence notoire invalide toutes celles qui suivent

⁵ Les OPCVM (**organismes de placement collectif en valeurs mobilières**) sont des structures qui permettent la **gestion collective de fonds**. Ils ont pour objet d'investir les fonds mis à leur disposition en **Valeurs Mobilières**. Ces valeurs mobilières sont des titres émis par des personnes morales publiques ou privées qui confèrent des droits identiques par catégorie et donnent accès, directement ou indirectement, à une quotité du capital de la personne morale émettrice ou à un droit de créance général sur son patrimoine. <http://opcvm.edubourse.com/index.php?idFiche=57>

après. Car si on n'est pas indépendant, on ne pourra pas travailler avec toute la compétence requise. Et quand la compétence a subi un couac, la qualité du travail est mise en doute. Or ces normes constituent celles qui sont les plus fondamentales.

La démarche de toute mission de CAC passe d'abord et avant tout par la prise en compte de ces normes. Une fois tous ces paramètres pris en compte, le CC pourra envisager d'effectuer la mission de CAC.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2 : DEMARCHE D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

L'existence de la pluralité des normes a engendré autant de démarches que d'auteurs. Ceci a poussé les praticiens du métier à se regrouper en associations dans le souci d'harmoniser leurs démarches. Mais la solution d'harmonisation n'a pas permis de résoudre le problème puisque qu'à ce jour il y a autant de démarches que d'associations. Certains membres de ces associations choisissent aussi leurs propres démarches.

Ainsi, dans leur quête perpétuelle de l'objectivité et de la réalité de l'information comptable et financière, tous les auteurs s'accordent un tant soit peu sur une certaine démarche. Même si d'un auteur à un autre, elle se différencie peu, les grands axes sont toujours les mêmes.

Nous nous limiterons essentiellement au modèle proposé par le groupement ATH dans son livre intitulé « AUDIT FINANCIER, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises » préfacé par Bernard GERMOND, ancien président de la CNCC. Ce livre constitue la synthèse de toutes les démarches élaborées par les organisations des commissaires aux comptes et auteurs francophones et anglo-saxons. L'utilisation de ce livre comme modèle nous préservera des polémiques vaines et non constructives qui handicaperont la qualité des missions de tout CC. Avant entame de sa mission, tout CC doit pouvoir d'abord évaluer les risques.

2.1 EVALUATION DES RISQUES

Cette approche constitue par essence la nouvelle donne dans les missions de CAC et rompt avec l'approche traditionnelle qui préconise une approche par les procédures. Elle permet au CC de s'attaquer à l'essentiel et d'intervenir directement là où il y a des zones d'ombres. Car comme l'affirme la CNCC, « Elle intervient pour préparer et alléger les contrôles substantifs menés à la clôture des comptes et représente la phase la plus conséquente de l'ensemble de la mission.

Les travaux consistent à évaluer les risques en tenant compte de l'identification des risques potentiels et du système de contrôle interne mis en place par l'entreprise, et à en déduire la nature et l'étendue des contrôles substantifs à mener en phase (Obtention d'éléments probants) afin de maintenir le risque d'audit à un niveau faible acceptable ».

Pour renforcer cette idée, le groupement ATH énonce une telle approche en partant des objectifs du CC.

2.1.1 Objectifs du commissaire aux comptes

L'objectif du CC est avant tout d'exprimer une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers annuels qui lui sont soumis. Comme il lui est impossible (compte tenu de la durée limitée des missions) de procéder à un contrôle exhaustif de toutes les informations financières, il doit donc, à partir des normes, mettre en place des moyens de contrôle qui lui permettent à la fois de :

- motiver son opinion en obtenant les informations probantes nécessaires et suffisantes pour démontrer qu'elles sont régulières et sincères ;
- choisir le meilleur moyen de contrôle qui permet d'obtenir, à moindres coûts, les risques décelés et le niveau de confiance obtenu.

La réalisation de ces objectifs passe nécessairement par la prise en considération des éléments suivants :

- nature des informations financières ;
- nature des risques auxquels est confronté le CC ;
- schéma de construction de la confiance du CC.

2.1.2 Nature des informations financières

L'élaboration des états financiers qui constituent l'image reflétée par l'activité de l'entreprise passe par un processus de traitement des données de nature différente.

- **Les données répétitives** sont celles qui résultent des opérations de routine et qui sont générées régulièrement par le système en place (factures d'achat, de ventes, salaires,...);
- **Les données ponctuelles** sont celles qui complètent les données précédentes, mais qui sont saisies ponctuellement (inventaire physique de fin d'exercice) ;
- **Les données exceptionnelles** sont celles qui ne résultent pas de l'exploitation normale de l'entreprise (décisions de réévaluation, fusion,...).

Chacun de ces types de données est susceptible d'être influencé, de façon plus ou moins sensible, par les jugements de la direction. Le volume d'opérations concernées et la nature des risques qu'elles comportent amènent le CC à aborder de façon différente le contrôle de ces différents types de données.

2.1.3 Nature des risques

La fiabilité de l'information financière est si capitale que toute erreur peut engendrer des conséquences dommageables pour l'entité. En fonction du risque d'erreur, on en distingue trois types :

- **les erreurs potentielles** sont celles qui théoriquement pourraient se produire si aucun contrôle n'était mis en place pour les empêcher ou les détecter et les corriger ;
- **les erreurs possibles** sont celles qui pourraient effectivement se produire du fait de l'absence de contrôle dans l'entité permettant de les empêcher, les détecter et les corriger ;
- **les erreurs réelles** sont celles qui se produisent effectivement.

Il est donc important pour le CC de bien connaître les premières, d'identifier les secondes et d'adapter ses contrôles pour évaluer les troisièmes.

A cet effet, ces travaux prendront une orientation dirigée vers huit types de risques à savoir : les risques liés aux objectifs de régularité et sincérité, les risques dus au secteur d'activité, les risques propres à l'entité, les risques dus à la nature des opérations, les risques dus à la valeur des opérations, les risques dus à la conception d'un système, les risques dus au fonctionnement d'un système et enfin les risques propres au CC.

2.1.3.1 Risques liés aux objectifs de régularité et sincérité

Pour qu'une information financière puisse être régulière et sincère, elle doit répondre aux principes comptables généralement admis par le SYSCOA.

Le CC, dans le cadre de sa mission, doit s'assurer que l'information financière qui lui est fournie répond à chacun de ces critères qui varient d'un secteur d'activité à un autre.

2.1.3.2 Risques dus au secteur d'activité

Chaque secteur d'activité a des spécificités dont l'influence est notable sur la nature des risques auxquels sont confrontés l'entité et le CC. Par exemples, le secteur des travaux publics est confronté à des problèmes d'évaluation des en-cours qui n'existent pas dans le négoce ; les banques sont soumises à une réglementation spécifique qui ne concerne pas les autres secteurs ; dans un secteur d'activité très rentable, le CC ne sera pas confronté aux mêmes risques que dans un secteur dont la continuité d'exploitation est menacée.

Il est du devoir du CC, avant de réaliser sa mission, d'inventorier ces risques spécifiques et d'en apprécier les incidences possibles sur la nature et l'étendu de ses travaux. Il doit aussi connaître les spécificités de chaque entité pour pouvoir identifier la cohérence des chiffres qui lui seront proposés.

2.1.3.3 Risques dus à la nature de ses opérations

Chaque type d'opérations comporte un type de risque spécifique que l'auditeur, compte tenu de son expérience, devra détecter. C'est le cas par exemple des opérations répétitives. Si le

système de traitement fonctionne mal, toutes les opérations traitées par ce système risquent d'être erronées.

Le CC devra donc avoir une connaissance suffisante de la nature des données traitées par chaque entité afin d'adapter ses méthodes de contrôle à chaque nature.

2.1.3.4 Risques dus à la valeur des opérations

Plus la valeur d'un type d'opérations est forte, plus, si une erreur se produit, il y aura de risques qu'elle ait une incidence significative sur l'information financière.

Le CC devra donc porter ses efforts en priorité sur les opérations à forte valeur. Il doit, toutefois, notamment pour les passifs, apprécier cette forte valeur par rapport aux chiffres apparents, mais aussi théoriques. C'est le cas des provisions pour risque.

2.1.3.5 Risques dus à la conception d'un système

Pour les opérations répétitives, qui sont donc traitées par des systèmes qui s'appliquent à chacune d'elles, il est nécessaire que le système soit conçu de façon à empêcher les erreurs de se produire ou à permettre leur détection et leur correction, sinon toutes les opérations traitées risquent d'être erronées.

2.1.3.6 Risques dus au fonctionnement d'un système

Même si la conception d'un système est théoriquement bonne, il existe toujours un risque que son fonctionnement réel soit défaillant (contrôle prévu mais non exécuté). C'est pourquoi, lorsque le CC a identifié des points de contrôle importants dans un système, il doit en vérifier le fonctionnement régulier.

Ces risques deviennent sont beaucoup plus accrus par les facteurs comme la rotation excessive du personnel, un système trop complexe et l'absence de formation du personnel et de supervision.

2.1.3.7 Risques propres au Commissaire aux Comptes

Pour réaliser sa mission, le CC exerce son jugement et procède à des contrôles par sondages ; les risques qui lui sont propres sont donc ceux qui peuvent l'amener à tirer des conclusions erronées de ses travaux et plus particulièrement :

- à émettre une opinion sans réserve sur des situations financières erronées de façon significative,
- ou à émettre des réserves sur des informations financières sincères et régulières.

En règle générale, le deuxième risque est limité dans la mesure où, avant d'émettre une telle opinion :

- le CC procédera à des contrôles complémentaires : la question se posera alors s'il a engagé des moyens suffisants pour cela,
- l'entité fera valoir ses arguments pour convaincre le CC qu'il a tort.

Quant au premier risque, il est beaucoup plus grave. Et c'est pour le limiter que le CC devra respecter coûte que coûte les normes professionnelles et des méthodologies mises en place par les organisations professionnelles et les cabinets. Il devra aussi engager des actions de formation des structures permettant d'assurer une revue systématique et à différents niveaux des décisions prises et des travaux réalisés.

Cette approche par les risques constitue le chemin le plus sûr de mener des missions à bon escient. Elle permet de pouvoir identifier le maximum de risques et de savoir à quels niveaux les détecter pour les amoindrir et les corriger. C'est une étape très importante dans l'élaboration d'une démarche adéquate pour la réalisation des missions de CAC. Ce que recherche avant tout le CC, c'est quelle démarche adopter pour produire des missions de CAC sans souillure, sans tâche et sans critiques.

La démarche que nous allons proposer passe d'abord par des travaux préalables à effectuer : L'approche par les risques. Une fois cette étape franchie, le CC adoptera une démarche où la réussite de la mission dépend avant tout du respect des différentes normes que nous avons énumérées plus haut.

2.2 DEROULEMENT DES MISSIONS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Il existe autant de démarches que d'auteurs, que d'organisations professionnelles, que de cabinets. Et chaque démarche varie non seulement en fonction de l'organisation professionnelle mais aussi de la taille du cabinet que l'on vienne de l'école continentale ou anglo-saxonne. Mais la démarche que nous présenterons constitue une synthèse de toutes les différentes théories liées à l'exercice des missions de CAC. Elle tient compte de toutes les recommandations formulées à l'encontre de chaque type d'organisation. Elle est fondamentalement élaborée en tenant compte des différentes normes comptables et des lois relatives à l'exercice des missions de CAC. Il s'agit de la démarche formulée par le groupement ATH.

Cette démarche se répartit en cinq (5) étapes : la phase préliminaire, l'appréciation du contrôle interne, le contrôle des comptes, l'examen des comptes annuels et les travaux de fin de mission.

2.2.1 Phase préliminaire

Tout cabinet aussi réputé soit-il, tout expert comptable aussi talentueux qu'il soit ne peut prétendre la réussite d'une mission sans y avoir investi de temps. « The time is money » dira Taylor pour encourager certaines négligences à brûler cette étape qui va de l'acceptation d'une mission jusqu'à la planification en passant par la connaissance de l'entreprise. Mais cette étape constitue l'étape la plus importante de toute mission de CAC. Et c'est en y consacrant du temps qu'on peut en gagner suffisamment.

C'est la raison pour laquelle, ATH (1991 :126) divise cette étape en quatre (04) phases. Il s'agit de l'acceptation de la mission ; la prise de connaissance générale ; la note d'orientation générale ; le budget détaillé ; la lettre de mission et la planification.

2.2.1.1 L'acceptation de la mission

Cette phase est plus importante que toute autre car elle permet au CC de dire si la mission demandée est possible ou non, dans quels délais et quel sera son coût. Pour ce faire, il doit procéder à une évaluation préliminaire de l'entité pour connaître sa particularité, les forces et faiblesses du contrôle interne.

Elle permet au CC de connaître l'étendue des travaux à effectuer, les risques spécifiques de l'entité afin de déterminer les moyens matériels et humains qu'il doit engager. Cette phase est si sensible qu'elle ne peut être confiée à un auditeur inexpérimenté. Au meilleur des cas, il serait souhaitable que le directeur de mission lui-même s'en charge. Si le CC accepte cette mission, il fait alors une lettre de proposition. C'est dans cette lettre, que le CC expose les zones de risques, les difficultés auxquelles il sera confronté, les modalités principales de son intervention et la proposition d'un budget.

De cette étape dépend la réussite de toute mission. Une fois la mission acceptée, il est important pour le CC de faire la prise de connaissance de l'entité.

2.2.1.2 La prise de connaissance générale de l'entreprise

Cette phase est le prolongement de la première dans le cadre d'une première de CAC. Pour les missions qui suivront, les informations doivent être complétées et actualisées afin de prendre en compte les événements propres à chaque exercice. L'objectif principal de cette phase est d'avoir une vue et une compréhension d'ensemble suffisante pour orienter sa mission en fonction des particularités de l'entité. Au cours de cette phase, le CC cherchera trois types d'informations :

- le secteur d'activité de l'entreprise : type d'activité, environnement économique, concurrence, place sur le marché, etc.
- la structure générale de l'entreprise : organisation, système commercial, système comptable informatisé ou non, système budgétaire, existence et capacité d'un service d'audit interne, etc.

- les flux d'informations financières : identification des flux qui ont une incidence significative sur les comptes ; identification de leur nature.

Pour avoir un accès total à cette connaissance, le CC procédera à des entretiens avec les différents responsables, à l'exploitation de la documentation interne de l'entité à savoir le manuel de procédures ou des documents externes comme les statistiques et les ouvrages, à l'examen analytique et à une visite des locaux à savoir les lieux de production, de stockage, les bureaux, etc.

Le CC, ne pouvant pas exploiter toute cette d'informations qu'il a recueillies, doit les filtrer et les synthétiser. Pour y parvenir, il doit définir un seuil de signification. Qu'est-ce que le seuil de signification ?

Selon la CNCC, « le seuil de signification est la mesure que peut faire l'auditeur du montant à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité des comptes annuels ainsi que l'image fidèle des opérations, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise. C'est donc l'appréciation que peut faire l'auditeur des besoins des utilisateurs des comptes ».

Comment le CC peut-il déterminer ce qui est oui ou non significatif ? Il y parviendra à partir des éléments quantitatifs (le pourcentage de l'élément par rapport au compte de résultat ; aux capitaux propres) et des éléments qualitatifs (l'intégralité du résultat est distribuée alors que l'entité ne dispose pas de réserves).

Une fois le seuil de signification déterminé, les informations recueillies serviront à orienter la mission.

2.2.1.3 Note d'orientation générale

Aussi appelée programme général de travail ou plan de mission, elle constitue un document de synthèse où sont classées toutes les informations issues des travaux précédemment effectués. Elle sert principalement à :

- la préparation du budget, de la lettre de mission et du planning ;

- la mise à jour ultérieure de ces informations de base (cette mise à jour est indispensable si l'on veut que l'approche de la mission soit toujours adaptée au client) ;
- la transmission de l'information aux membres de l'équipe ou aux nouveaux arrivants dans l'équipe, les années suivantes. La connaissance générale de l'entité doit en effet être commune à tous les membres de l'équipe afin de leur permettre de réaliser leurs travaux avec un maximum d'efficacité.

De cette note, sera issu le budget détaillé de la mission.

2.2.1.4 Budget détaillé

Il s'agit ici, de définir par rapport à la prise de connaissance de l'entreprise, et de commun accord avec les dirigeants combien d'heures doit prendre la mission. A partir de là, fixer le taux horaire. Ce taux tiendra compte de la complexité des travaux à effectuer.

2.2.1.5 La lettre de mission

Il s'agit du compte rendu des différents échanges ayant lieu entre le CC et l'entité. Elle indique, l'objet de la mission, la période d'intervention, les délais à respecter, les responsabilités de l'entreprise, les conditions financières, les intervenants (nom, parcours, profil) et doit être signée par les différentes parties pour manifester leur accord.

2.2.1.6 Planification

Cette phase très importante dans toute mission de CAC présente un avantage majeur en ce sens qu'elle permet d'éviter des travaux inutiles. C'est ici que le CC doit définir les tâches qu'aura effectuée chaque collaborateur durant de la mission en fonction de ses compétences

Elle informe également le client des dates d'intervention souhaitées, la disponibilité de chaque collaborateur ainsi que le programme des travaux à effectuer.

Cette planification peut être réalisée à l'aide des tableaux muraux et de fiches mobiles ou d'un simple tableur ou encore d'un logiciel établi à cette fin.

Toute la démarche de cette étape dont dépend la réussite de toute mission peut être schématisée comme suit :

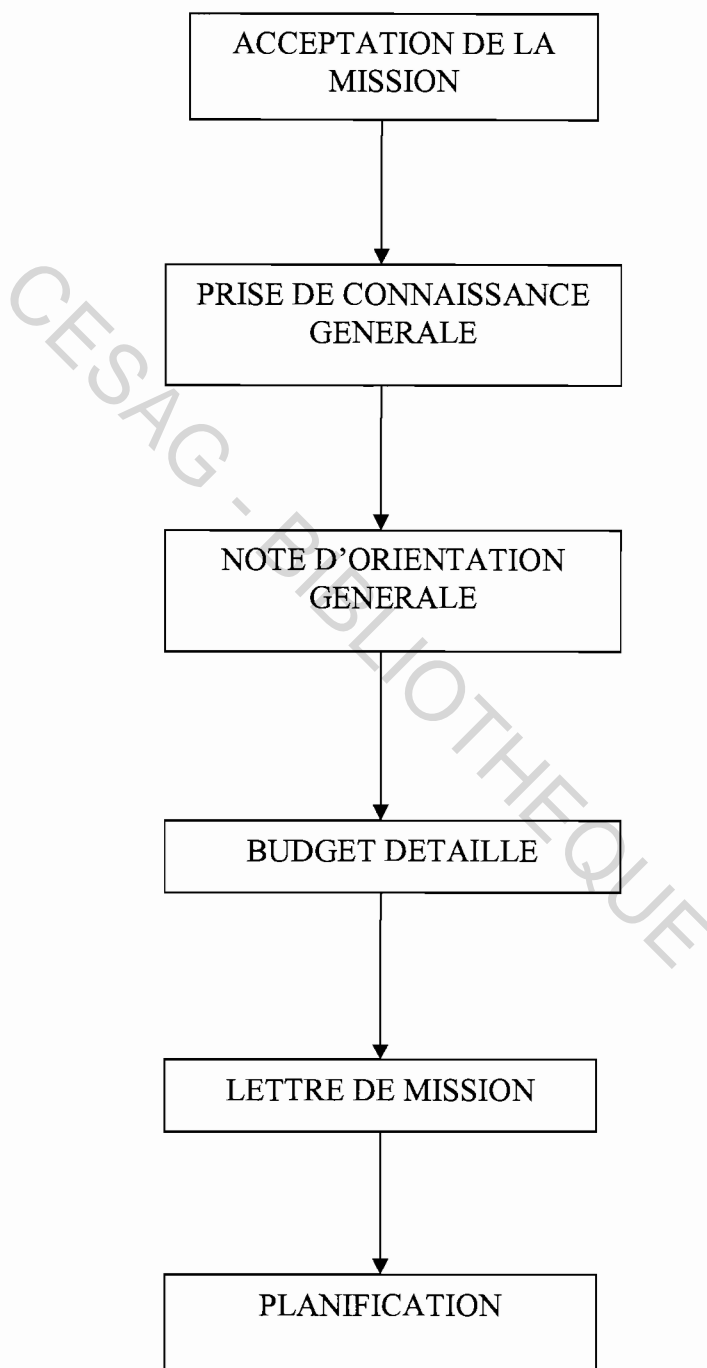


FIGURE1 : Schéma de la phase préliminaire

Source : Nous-mêmes

Si « La prise de connaissance générale de l'entité a pour but de comprendre le contexte dans lequel l'entité évolue et de la situer dans son environnement économique, social et juridique »⁶, comme le disait Alain MIKOL (1998 :123), la planification, pour nous, constitue le cœur de toute mission de CAC car toute la réussite de cette mission y repose. Mais celle-ci permet à elle seule de garantir le succès de cette mission ?

La phase préliminaire franchie, il importe pour le CC de passer au contrôle des comptes. Mais comment contrôler des comptes dont on ignore les procédures d'élaboration ? D'où l'importance d'évaluer le contrôle interne.

2.2.2 APPRECIATION DU CONTRÔLE INTERNE

Dans le souci d'harmoniser des normes d'audit, l'IAAS⁷ retient à travers sa norme 400 que « le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières stables. »

Cette définition résume à elle seule l'importance du contrôle interne dans les missions de CAC. Le nombre important d'opérations répétitives traitées par l'entreprise rend impossible la vérification de tous les éléments constitutifs des états financiers de fin d'exercice. C'est dans cette optique qu'une évaluation des procédures permet de détecter les zones où les risques d'erreurs, de fraude sont élevés et de s'y attaquer directement au lieu de chercher à explorer tous les comptes. Ce qui a comme conséquence, de passer à côté des objectifs réels de la mission.

Cependant, comment le CAC doit-il évaluer le contrôle interne, pour garantir le contrôle des comptes beaucoup plus sûr ?

⁶Alain Mikol, Que sais-je, (1998 : 123)

⁷ International Auditing and Assurance Standard Board.

Pour répondre à cette question le groupement ATH nous propose une démarche toute simple schématisée comme suit :

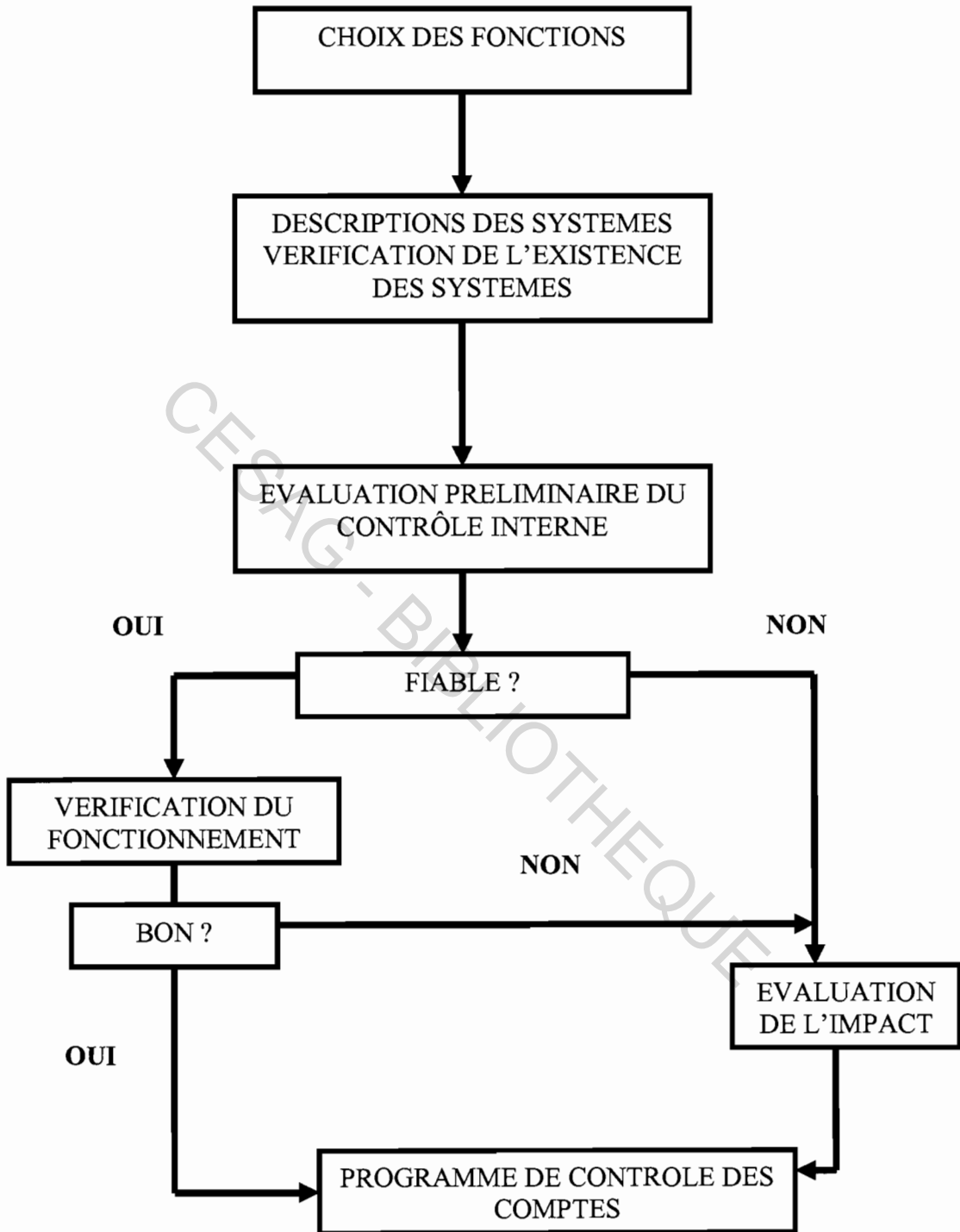


FIGURE 2 : Schéma de l'appréciation du contrôle interne

Source : Groupement ATH

Une fois le choix des fonctions effectué, le CC vérifie l'existence des procédures écrites. Si elles ne sont pas écrites, il les décrit sur une feuille. Ensuite il l'évalue en vérifiant si elles garantissent suffisamment la sauvegarde des actifs, la continuité de l'exploitation. Si oui, il vérifie son fonctionnement en temps réel. Si ce fonctionnement est bon, il programme le contrôle des comptes. Si par ailleurs, les procédures ne sont pas fiables, il évalue l'impact et rend ces contrôles plus poussés.

2.2.3 CONTROLE DES COMPTES

Grâce aux travaux réalisés à partir de l'évaluation du contrôle interne, le CC peut découvrir les zones à risque et y intervenir. Ce sont les comptes concernés par ces zones qui feront l'objet de contrôles et d'analyse très poussés. Le programme de contrôle sera limité, étendu ou spécifique à partir des résultats obtenus lors de cette évaluation.

Ainsi chaque collaborateur aura en charge le contrôle d'un compte spécifique ou d'un cycle en fonction de ses compétences dans le domaine. Ses travaux seront effectués sur des feuilles de travail qui seront classées dans un dossier communément appelé dossier de travail. Sur chaque feuille de travail, il indiquera le sigle de son nom et prénom. En fonction de ses responsabilités sur la mission, ses travaux seront supervisés par son supérieur hiérarchique qui peut être le chef de mission, le directeur de mission.

Cette étape ouvre la voie à l'examen des comptes qui n'est rien d'autre qu'une revue des comptes analysés.

2.2.4 EXAMEN DES COMPTES

Le contrôle compte par compte, même après l'évaluation du contrôle interne, n'est pas suffisant pour exprimer une opinion sur les comptes annuels dans leur ensemble.

Le CC « doit procéder à un examen analytique des comptes annuels en vue d'acquérir la conviction qu'ils traduisent de façon sincère et régulière la situation de l'entreprise et le

résultat de son activité, compte tenu de la connaissance qu'il a pu acquérir lors de l'application de ses autres procédés et techniques et vérification ».

L'objectif est de confirmer toutes les conclusions qu'il a obtenues lors de tous les travaux précédents effectués et de fonder son opinion à partir de là.

2.2.5 TRAVAUX DE FIN DE MISSION

Cette étape permet au CC de s'assurer qu'il n'a omis aucune phase lors de ses travaux. Il passe en revue tous les travaux effectués jusque-là. Une fois, cette revue achevée, le CC peut donner son avis favorable, défavorable ou favorable avec réserves qui contenu dans un document appelé rapport.

A cette étape, le CC consulte les événements postérieurs au bilan. À partir de là, il effectue des diligences qui lui permettent de connaître l'impact de ces événements sur l'exercice qui vient de s'achever. Ensuite, il obtient la lettre d'affirmation qui n'est rien d'autre qu'un engagement formel écrit de l'entité qui affirme que les comptes qui lui ont été soumis sont considérés comme réguliers et sincères.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L' ETUDE

En nous fondant sur les outils mis en place pour garantir le succès de toute mission d'audit comptable et financier, notre façon d'approcher ce cabinet afin qu'il nous briefe sur sa façon d'opérer doit se démarquer de toute enquête tendant à l'évaluer afin de lui nuire et lui faire perdre ainsi sa réputation. Au contraire, nous nous attellerons pour qu'il comprenne l'opportunité que cela représente pour lui afin qu'une telle étude soit menée dans son cabinet. Pour y parvenir, une certaine approche méthodologique s'impose.

3.1 Le modèle d'analyse

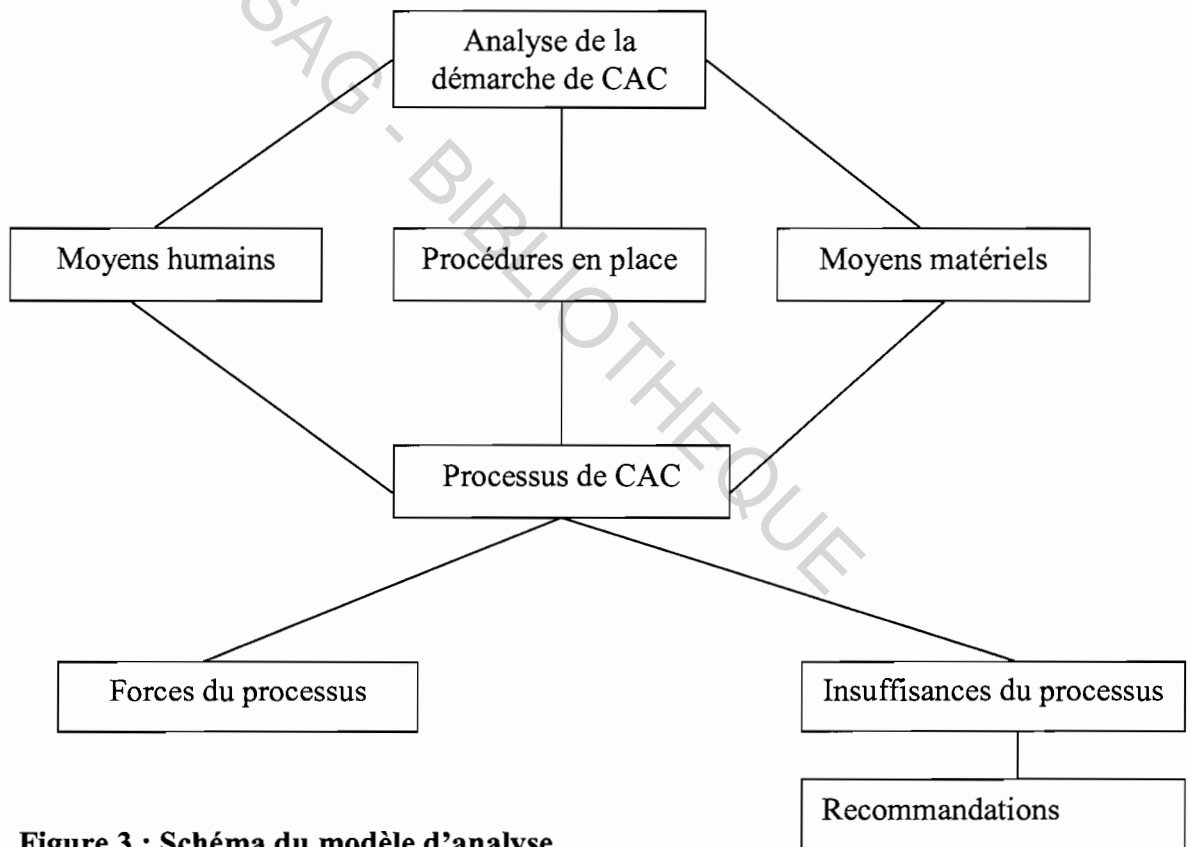


Figure 3 : Schéma du modèle d'analyse

Source : nous-même

Ce schéma d'analyse dégagé met au centre de notre étude la démarche de mission de CAC adoptée par ce cabinet. Pour apprécier cette démarche, il faudrait explorer au préalable certains éléments. Il s'agira, donc, pour nous :

- d'analyser les moyens et les procédures mise en place par ce cabinet pour garantir le succès de ses missions
- d'analyser le processus d'audit qui résulte de ces moyens en vérifiant si les éléments essentiels dans une mission d'audit y figurent
- de dégager les avantages et les limites éventuels de ce processus
- de proposer aux responsables la mise en œuvre d'autres éléments pour parer aux limites éventuelles de leur processus.

Pour disposer d'informations fiables nous permettant de mettre en place ce modèle, certaines techniques de collecte de données nous sont indispensables.

3.2 Les techniques de collectes de données utilisées

Pour faciliter nos recherches et garantir la fiabilité de nos informations, nous avons procédé par l'observation participante.

3.2.1 L'observation participante

En raison du déficit en personnel dont le cabinet souffre, il a des difficultés pour le respect du planning des missions. Notre venue est perçue par les responsables comme une opportunité d'utiliser les services d'un « stagiaire ». Cette perception et notre familiarité tissée avec le personnel depuis l'année passée nous ont été favorables et ont fait de nous un observateur qui participe aux différents travaux du cabinet.

Cette couverture nous a permis de prendre connaissance de toutes les étapes des missions effectuées sur le terrain. Pour confirmer nos observations, nous avons procédé à des entretiens.

3.2.2 L'entretien

Il s'agit des entretiens individuels réalisés pour la plupart du temps avec le personnel d'audit pendant nos missions. Ils portent généralement sur leur motivation, les difficultés à terminer les missions au plus tard en été comme les autres cabinets, sur l'évaluation du contrôle interne et la revue analytique dans ces missions.

A cela, il faut ajouter des entretiens réalisés avec les responsables à travers des conversations. La plus grande partie des entretiens s'est déroulée avec le directeur associé du cabinet qui s'est mis à ma disposition durant toutes mes recherches.

Pour valider les informations recueillies, nous avons procédé à une dernière technique. Il s'agit de la revue documentaire.

3.2.3 La revue documentaire

Elle est essentiellement basée sur la lecture d'un échantillon non négligeable de dossiers permanents, de dossiers de travail contenant des travaux réalisés par le passé sur certaines sociétés. Il faut ajouter les rapports généraux de commissariat aux comptes passés et actuels de même que les différentes correspondances échangées entre le cabinet et les dirigeants de certaines sociétés.

Conclusion

Pour conduire à bon port toute mission d'audit comptable et financier, le CAC dispose à son actif de plusieurs normes, les normes d'audit, les normes comptables. Il lui appartient désormais de les utiliser convenablement et honnêtement afin de ne pas ternir la réputation et l'image de son cabinet.

La démarche d'audit comptable et financier que nous venons d'élaborer permettra si elle respectée et suivie rigoureusement de garantir pour les actionnaires , les créanciers, les travailleurs et l'Etat d'avoir toujours confiance aux travaux d'un expert car un expert demeure un expert.

Nous tâcherons d'analyser la démarche adoptée par le cabinet AKM et vérifier si elle concorde avec celle que nous avons élaborée. Pour procéder à une telle analyse, nous nous baserons sur le modèle d'analyse et sur les techniques de collectes de données que nous venons de présenter.

**DEUXIEME PARTIE : EVALUATION D'UNE MISSION DE CAC
EFFECTUEE PAR LE CABINET AKM**

CESAG
BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 1 : PRESENTATION DU CABINET AKM, AUDIT ET CONSEILS

Le Sénégal offre certains avantages non moindres à la prospérité des affaires. L'implantation de plusieurs sociétés constitue donc pour les cabinets locaux un gage de réussite et l'occasion de se faire une réputation, voire une renommée. Mais certains d'entre eux n'ont pas pu saisir cette opportunité, tombant du coup dans l'anonymat.

C'est dans ce contexte que le cabinet d'expertise comptable AKM créé depuis 1987 n'a pas pu jusque-là s'imposer comme cela se doit, laissant d'autres non moins jeunes ou nouveaux se faire rapidement une renommée sur toute l'étendue du territoire et dans la sous région.

Après avoir fait une présentation dudit cabinet, nous nous efforcerons à travers une analyse de leur démarche de CAC, de dégager les causes de ce blocage et proposer des recommandations qui s'imposent.

1.1. PRESENTATION DU CABINET

Cette présentation se fera en trois étapes. D'abord, nous décrirons les activités après un bref historique, ensuite nous nous pencherons sur l'environnement et enfin nous verrons l'organisation conséquente qui a été mise en place.

1.1.1. Les activités du cabinet

Le cabinet AKM comme son nom l'indique a été créé par Ahmed Karim MENROUED en 1987 diplômé d'expertise comptable en France. Aujourd'hui, avec le départ définitif en France du fondateur, ce cabinet est géré par Brahim HAÏDAR, lui aussi diplômé d'expertise comptable en France. Il s'agit d'une société à responsabilité limitée d'un capital de 2 millions de francs CFA .Il est à rappeler que depuis lors ce capital n'a pas varié . Ce qui présage déjà d'un certain manque d'activité remarquable.

Les activités du cabinet tournent autour de deux points essentiels à savoir le commissariat aux comptes et les missions de conseils. Il est difficile cependant de faire une différence entre ces deux activités dans ce cabinet dans la mesure où la plupart du temps, les sociétés qui

bénéficient de ces conseils sont les mêmes à qui il fait des missions d'audit comptable et financier. Néanmoins au sein de ce cabinet, ces activités sont bien différenciées.

Ainsi les missions de conseils se traduisent par l'assistance comptable à certaines entreprises, des conseils en ressources humaines, des conseils en droit et en fiscalité. Les missions de commissariat aux comptes qui représentent la principale activité sont réalisées durant une bonne partie de l'année dans d'entreprises aux tailles non moindres dont deux entreprises industrielles aux chiffres d'affaires conséquents et un volume en hommes énormes.

A ces deux activités, nous pouvons ajouter d'autres secondaires à savoir la tenue de comptabilité, la gestion de fiche personnel de certaines sociétés, soucieuses de rendre confidentielles à leur personnel les rémunérations et certaines informations importantes. Ce cabinet a procédé aussi à certaines missions d'audit contractuel, d'augmentation de capital et de liquidation.

Dans les sociétés ci-dessous, le cabinet a réalisé différentes prestations :

- Commissariat aux comptes à BATIPLUS.
- Commissariat aux comptes SIMPA.
- Commissariat aux comptes SIAGRO.
- Commissariat aux comptes WORLDWIDE SERVICES.
- Commissariat aux comptes GROUPE MEDIATIQUE.
- Commissariat aux comptes SP.
- Commissariat aux comptes CPD.
- Commissariat aux comptes AISB.
- Commissariat aux comptes SITAB.
- Commissariat aux comptes SITAM.
- Commissariat aux comptes SCI-SHERAN.
- Commissariat aux comptes SOSETRAC.
- Commissariat aux comptes POWER DIESEL.
- Commissariat aux comptes RTI SENEGAL.
- Commissariat aux comptes MASSA INTERNATIONAL.
- Commissariat aux comptes CARPA.
- Commissariat aux comptes INFLUENCES.
- Audit contractuel à la SAR.

- Liquidation de TELEGIROS.
- Assistance comptable, juridique et fiscale à CDOA
- Assistance comptable, juridique et fiscale à CDEA
- Assistance comptable, juridique et fiscale à BATIPLUS
- Assistance comptable, juridique et fiscale à TDI
- Assistance comptable, juridique et fiscale à SIAGRO
- Assistance comptable, juridique et fiscale à SOSETRAC
- Assistance comptable, juridique et fiscale à INFLUENCES
- Assistance comptable, juridique et fiscale à POWER DIESEL
- Organisation et procédures à BATIPLUS
- Organisation et procédures SIAGRO
- Organisation et procédures STE

Malgré cette flexibilité qui donne à ce cabinet l'avantage d'intervenir dans beaucoup de domaines, il peine à sortir la tête de l'eau. Cela est peut être dû à un environnement excessivement concurrentiel.

1.1.2. L'environnement du cabinet

La ville de Dakar, jadis capitale de l'AOF, a connu l'attrait de beaucoup d'investissements dans tous les domaines. Cet engouement est dû à la proximité de cette ville avec l'occident et de certains atouts touristiques. Cela fait donc naître un besoin accru des entreprises en matières d'audit et de conseils pour améliorer leurs performances. C'est dans le souci de faire face à ces besoins que les professions libérales s'y sont considérablement développées en particulier la profession d'expert comptable.

Aujourd'hui avec la libéralisation de toute l'économie et la mondialisation, beaucoup de cabinets internationaux ont ouvert des succursales dans le souci premier d'avoir des parts de marché et conforter leur position mondiale.

Le cabinet AKM devra affronter non seulement les cabinets locaux et mais aussi ces groupes étrangers afin de se faire une place. Pour y arriver, il doit disposer en conséquence d'une organisation adéquate.

1.1.3. L'organisation du cabinet

En fonction de ses prestations, le cabinet se compose de deux départements. Un département d'audit externe qui s'occupe de toutes les missions d'audit comptable et financier et un département de conseils. Ce dernier effectue ses missions de conseils à l'intérieur du cabinet. Il assure également la tenue des livres du cabinet de même que le secrétariat.

Mais, il est à rappeler, que le département d'audit externe effectue aussi des missions de conseils comme l'assistance comptable, la tenue de comptabilité de certaines sociétés, des conseils en ressources humaines.

Pour rendre efficace ces deux départements, certains moyens existent au niveau de ce cabinet.

1.2. EVALUATION DES MOYENS DU CABINET

Comme la norme le recommande, « Le commissaire aux comptes n'a pas obligation de résultat mais de moyens ».

Pour chaque mission qui lui est confiée, un cabinet doit y mettre tous les moyens qu'il faut pour effectuer de la meilleure façon possible sa mission. Ces moyens peuvent être regroupés en deux catégories : les moyens humains et les moyens matériels.

1.2.1 Les moyens humains

Ce qui fait la force de toute profession libérale comme le cas d'espèce d'un cabinet d'expertise comptable, c'est la qualité et la compétence des hommes qui y travaillent. Mes ces éléments à eux seuls, ne contribuent pas souvent à garantir la réussite de toute mission d'audit. Il faut, en fonction, du respect du planning et aussi de la pluralité des missions à effectuer, disposer assez d'hommes.

Au cabinet AKM, eu égard aux différents départements cités, on distingue une dizaine d'hommes et de femmes. Dans le département audit externe, il y a :

- Un manager (le directeur de mission)

- Un senior (le chef de mission)

Quant au département de conseils, il est composé uniquement de femmes :

- Une secrétaire qui s'occupe des actes administratifs
- Une comptable qui gère la comptabilité du cabinet et de certaines entreprises
- Enfin, une assistante comptable qui vient seconder la comptable dans ses travaux

Le cabinet est dirigé par le partner, l'associé, qui négocie les principales missions et les confie au directeur de mission pour leur suivi. Le directeur de mission a aussi en charge la gestion de tout le cabinet et coordonne toutes les activités effectuées par les deux départements. Il est aussi chargé de recruter du personnel au besoin pour d'autres entreprises qui en font la demande.

Un cabinet ne fonctionne pas correctement si un minimum de moyens matériels n'est pas mis à la disposition des hommes qui y travaillent.

1.2.2 Les moyens logistiques

Le cabinet AKM est implanté en plein cœur de la ville de Dakar. Sa proximité avec un grand cabinet de la place et les moyens dont il dispose pourraient lui permettre de s'imposer. Ces moyens sont de plusieurs ordres :

- le siège du cabinet : il s'agit d'un appartement de quatre (04) chambres salon qui servent de bureaux aux différents acteurs qui y travaillent : un bureau pour l'associé, un pour le directeur de mission, le reste des employés se partage les autres bureaux.
- le matériel informatique : il est composé de plusieurs ordinateurs fixes et portables répartis entre les employés.
- le matériel didactique : il s'agit essentiellement d'une bibliothèque composée de livres en gestion, comptabilité et audit. Il faut ajouter des revues périodiques sur les nouvelles normes d'audit et de la profession d'expert comptable.

Les différents moyens que nous venons de citer sont ceux que le cabinet utilise pour ces missions en matière d'audit comptable et financier. Ces moyens alloués à l'élaboration d'une démarche d'audit basée sur le respect des normes établies présage de la réussite des missions.

1.3. FORCES ET INSUFFISANCES DES MOYENS

1.3.1 Forces des atouts humains et matériels

La valeur d'un cabinet transparait dans la compétence des individus qui y travaillent. C'est cela aussi la force de toute profession libérale.

Le cabinet AKM a l'avantage d'avoir en son sein des hommes et de femmes disposant des meilleurs diplômes universitaires en gestion qui soient. Non seulement ce sont des gens ayant suivi des formations professionnelles de qualité, mais aussi, ils disposent tous de fortes expériences dans toutes les disciplines de la gestion à savoir la comptabilité, le droit, la fiscalité, le marketing, l'économie, etc. A cela, il faut ajouter leur dévouement au cabinet, leur soif de connaissances et leur envie de toujours mieux accomplir leur part de responsabilité. En somme, ils constituent à eux seuls le noyau du cabinet.

A ces hommes, il y a aussi les moyens matériels qui leur sont affectés dans le cadre de l'amélioration de leur travail.

Tous les membres du cabinet sans exception ont en leur possession des ordinateurs (ordinateurs fixes ou portables) indispensables pour l'accomplissement de leurs missions en temps utile. Le cabinet AKM constitue l'un des rares cabinets de la place à être aussi fortement informatisé.

Eu égard à tous ces atouts, nous pouvons affirmer que le cabinet AKM dispose en son sein de moyens humains et matériels pour mener à bien ses prestations en matière des missions d'audit comptable et financier. Mais ces moyens sont-ils suffisants pour garantir le succès de ces missions ?

1.3.2 Les insuffisances en matière de ressources humaines et matérielles

Même si aujourd'hui, d'aucuns s'accordent à dire que la réputation d'un cabinet repose avant tout sur la qualité des missions d'audit réalisées, il est important de rappeler que la rigueur liée au travail d'audit s'apprécie surtout avec le respect du planning établi. En effet, tous les acteurs de l'entreprise doivent avoir en leur possession les états financiers certifiés avant la convocation d'une assemblée générale qui doit débattre des principales questions relatives aux inquiétudes de chaque acteur. Ainsi :

- les actionnaires veulent savoir si leurs ressources sont bien gérées et leur procurent assez de dividendes qui constituent leur souci premier ;
- les créanciers veulent savoir si l'entreprise a réalisé assez de richesses capables de faire face à ses engagements ;
- l'Etat veut savoir si l'entreprise prospère (source de stabilité politique) c'est-à-dire si elle crée assez d'emplois et si elle fait aussi face à ses obligations fiscales ;
- les travailleurs, quant à eux, veulent savoir si leurs emplois sont sécurisés. De même, ils sont soucieux de l'amélioration de leurs conditions de vie.

C'est pour permettre à chaque acteur d'être éclairé que la période de juin est retenue pour les AG. En d'autres termes, tout bon cabinet doit pouvoir achever ses missions au plus tard en juin. Avant d'accepter toute mission, tout cabinet doit s'assurer qu'il dispose assez d'hommes pour faire face au planning. C'est cette situation qui fait aujourd'hui le drame du cabinet AKM.

En effet, ce cabinet ne dispose d'aucune politique en matière de ressources humaines. Comme, nous l'avons dit plus haut, seules deux personnes (le directeur de mission et le chef de mission) travaillent permanemment dans le département d'audit externe. Conséquences, ils attendent souvent la période des missions avant de partir à la recherche de stagiaires pour leur prêter main forte. Cette situation est d'autant plus dramatique que les jeunes stagiaires

recrutés ne disposent d'aucune expérience en matière des missions d'audit comptable et financier. Ils ne bénéficient d'aucune formation préalable indispensable pour les missions aussi sensibles. Ils ne sont pas opérationnels ; ce qui ne garantit pas suffisamment le succès de ces missions.

De même, pour ces nouvelles recrues, il n'existe aucune perspective à l'horizon. Une fois les missions terminées, deux options s'ouvrent à eux :

- soit le cabinet les remercie parce qu'il estime que leur période de stage est terminée alors que ces jeunes ont soif de faire carrière dans un cabinet ;
- soit le cabinet leur propose de rester vu les nombreux travaux restant à effectuer en dehors des missions (assistance comptable, tenue de comptabilité de certaines sociétés et autres). Mais ces recrues, après quelques mois, partent de leur propre gré parce que le cabinet ne leur propose non seulement aucun contrat de travail mais aussi il ne leur propose aucune augmentation d'indemnités. Ils partent car leurs indemnités de stages très dérisoires ne leur permettent plus de faire à leurs besoins fondamentaux.

A ces manquements en matières de ressources humaines, le cabinet dispose d'un local très exigü. De plus, certains bureaux du local comme le bureau d'audit externe ne sont pas climatisés ou ventilés, d'où des conditions de travail extrêmement difficiles en période de chaleur.

Cette situation est très étonnante pour un cabinet qui existe depuis 1987 et dont les missions de commissariat aux comptes constituent la principale activité. Faute de personnel suffisant pour le département d'audit externe, ce cabinet est obligé de terminer ses missions en novembre voire en décembre des fois.

Ces insuffisances notoires entacheront-elles la démarche du CAC du cabinet ?

CHAPITRE 2 : DEROULEMENT DE LA MISSION DE CAC EFFECTUEE A BATIPLUS

La société BATIPLUS est une société qui dispose d'un capital de cinq cents millions (500 000 000) FCFA et qui fait plus de cinq (5) milliards de chiffre d'affaires. C'est une entreprise industrielle qui est spécialisée dans le traitement du bois et de l'acier.

La mission de CAC effectuée dans cette entreprise s'est déroulée du 02 juin 2005 au 10 juillet 2005.

Comme un an auparavant, nous avons appliqué la même démarche que lors d'une autre mission effectuée à SIMPA qui est une société totalement différente de celle-ci.

Avant de développer cette démarche, nous mettrons en évidence l'équipe qui a travaillé sur cette mission. Quelles sont les principales étapes de cette démarche ? Les normes ont-elles été respectées ? Quels sont les moyens qui ont été utilisés pour cette mission ?

Voilà autant de questions auxquelles nous tenterons de répondre dans la suite de ce travail.

2.1 EVALUATION DE LA DEMARCHE

Ce processus se caractérise essentiellement par quelques éléments pris dans les différentes étapes. Il se décompose en trois (3) étapes à savoir :

- Le contrôle des comptes ;
- La constitution des dossiers ;
- La rédaction des rapports.

Pour toutes les missions que nous avons effectuées pour différentes sociétés avec ce cabinet, le processus est resté quasiment le même. D'une mission à une autre, aucun changement n'est à relever dans le plan du travail établi.

Ainsi, avant de décrire la démarche de la mission, nous essayerons de présenter la composition de l'équipe qui y travaillé.

2.1.1 L'Equipe de mission

Pour honorer les engagements qui sont les siens, le cabinet, vu le déficit en personnel dont il souffre se trouve souvent obligé d'accorder des stages à certains étudiants qui pourront l'assister dans ses missions. Donc, en dehors du directeur de mission et du chef de mission qui sont tous les deux salariés à plein temps dans le cabinet, le reste de l'équipe est composé d'étudiants stagiaires qui repartent aussitôt, une fois les missions terminées.

Nous sommes souvent au nombre de trois sur les missions, parfois deux. Mais la moyenne reste trois personnes sur chaque mission. Ces trois personnes ont des tâches spécifiques.

Ainsi sur cette mission, nous étions deux (02):

- le chef de mission qui supervise toute l'équipe a en charge la réussite de la mission. Il confie à chaque stagiaire des tâches spécifiques. Il travaille avec l'équipe en place tous les jours jusqu'à la fin de la mission. Il prend et analyse le travail de chaque stagiaire et s'assure qu'il est bien fait ;
- Un stagiaire (moi) qui a en charge l'exécution des travaux que lui a confié le chef de mission. Ses travaux se caractérisent par l'analyse et la justification des différents soldes obtenus à la fin de l'exercice comptable. Il s'agit essentiellement de pointer le bilan avec la balance, la balance avec le grand livre et enfin le grand livre avec les pièces justificatives. Tous ses travaux sont effectués sur des feuilles de travail au préalable avant d'être saisis sur supports informatiques.

Le directeur de mission vient compléter l'équipe en place. Il s'assure à la fin de chaque semaine que la mission se déroule dans de bonnes conditions. Il analyse les conclusions des

différents travaux effectués par l'équipe et donne des directives afin que ces travaux soient améliorés.

2.1.2 Le contrôle des comptes

Le contrôle des comptes stocks, clients, fournisseurs et financiers est assuré par le stagiaire tandis que le reste des travaux c'est-à-dire l'analyse des autres comptes est réalisée par le chef de mission.

Pour effectuer son travail, le stagiaire se base sur les dossiers de travail des missions passées en suivant les différentes étapes y figurant.

Ainsi pour les stocks, il pointe les fiches de stocks du magasinier avec les feuilles de comptage du gestionnaire de stocks. Après avoir tiré les écarts éventuels, il pointe ces feuilles avec les soldes théoriques figurant dans la comptabilité.

En ce qui concerne les comptes fournisseurs, il commence ses contrôles à partir du bilan. Il rapproche ce dernier avec les soldes de la balance. Ensuite il pointe la balance avec le grand-livre. Enfin, il pointe le grand-livre avec les factures. Ce travail est établi la plupart du temps en l'absence des circularisations.

Pour l'analyse des comptes clients, le stagiaire vérifie d'abord le dénouement des soldes en fin d'exercice au début de l'exercice suivant. Il vérifie si les factures adressées aux clients ont été toutes comptabilisées d'une part et d'autre part si le chiffre d'affaires déclaré correspond au chiffre d'affaires comptabilisées.

La démarche est adoptée lors de toutes les missions. Elle se base sur l'analyse les factures, les circularisations, les livres de la société et les états financiers. Elle concerne tous les comptes de la société et la justification de leurs soldes. Dans un premier temps, il consiste à analyser chaque compte, déterminer l'écart entre les deux exercices et dans un second temps le justifier à partir des pointages entre les différents éléments : pointage du bilan à la balance, de la balance au grand-livre et du grand livre aux pièces comptables. Seuls les comptes clients et les comptes fournisseurs ont leurs soldes justifiés par des circularisations. Quant au compte banque, son solde est justifié avec le rapprochement bancaire. Tandis que le solde du compte

caisse est justifié sur la base du procès-verbal de caisse qui est établi suite à l'inventaire physique effectué à la fin de chaque exercice. Mais très souvent, il n'existe pas de procès verbal de caisse et nous sommes obligés de justifier ce solde caisse avec le brouillard de caisse.

Une fois, les comptes analysés et justifiés, on tire les conclusions qui s'imposent. Tous ces travaux effectués sur feuilles sont ensuite saisis sur supports informatiques et remis au chef de mission pour analyse supplémentaire. Cette analyse consiste uniquement à lire les différentes conclusions et proposer d'autres travaux éventuels supplémentaires à effectuer.

A la fin, le directeur de mission demande à chaque stagiaire d'élaborer une synthèse des travaux effectués et des conclusions auxquelles nous avons abouti. Cette synthèse qui représente le résumé de toute notre mission permet au directeur de mission de ne pas revenir sur les détails des travaux effectués. Elle relate l'essentiel des points d'ombres qui subsistent dans les comptes. Elle constitue la base d'établissement des rapports de fin de mission. Cette synthèse est souvent divisée en quatre paragraphes :

- les ajustements : ils concernent les omissions de certaines écritures ou certaines factures mal ou non enregistrées ;
- les reclassements : il s'agit des enregistrements de certaines opérations dans des comptes inappropriés qui doivent être corrigés en négatif et intégrés dans leurs véritables comptes ;
- les incertitudes : elles concernent certaines opérations non justifiées ou autres ;
- les informations : elles concernent certaines opérations dans l'exercice et que le stagiaire juge importantes. Il les met dans les informations afin de les porter à la connaissance du directeur de mission.

Cette synthèse est remise au directeur de mission en même temps que le dossier de travail et le dossier permanent. Ces dossiers sont les seuls que le cabinet constitue. Le dossier de travail

contient en détail tous les travaux effectués. Ces travaux sont réalisés sur les feuilles de travail contenues dans ce dossier. Ces feuilles sont correctement référencées et bien annotées, ce qui rend sa compréhension facile aux différents membres du cabinet. Ce dossier s'inspire du dossier permanent qui regroupe toutes les informations sur l'entité à auditer (les statuts, le régime juridique, le régime fiscal, etc.)

L'élaboration des deux dossiers et la rédaction de la synthèse qui sanctionnent généralement la fin de l'examen des comptes permettront au CAC de rédiger ses rapports de mission.

2.1.3 Les rapports

Le cabinet AKM établit généralement deux rapports : le rapport général de commissariat aux comptes et le rapport spécial.

Le rapport général est divisé en trois paragraphes. Le premier paragraphe contient le rappel des normes d'audit et de la profession d'expert comptable. Il regroupe également les différents travaux et contrôles effectués au sein de l'entité. Enfin, il y a les observations que le CAC a faites.

Le deuxième paragraphe, quant à lui, eu égard aux observations faites, contient les principales recommandations.

Le troisième et dernier paragraphe tient compte de l'opinion du CAC. Pour toutes les missions auxquelles, nous avons assisté, il n'y a jamais eu refus de certification. Nous nous permettons de penser que le cabinet a souvent la chance de tomber sur de bonnes entreprises. Nous tenons à ajouter que, outre le fond de ce rapport général, il remplit les conditions de forme qui soient.

En dehors du rapport général de commissariat aux comptes, le cabinet produit aussi le rapport spécial. Ce dernier tient compte des conventions intervenues entre l'entreprise et certains tiers et que le CAC juge utile de porter à la connaissance des actionnaires.

La démarche d'audit de ce cabinet qui repose fondamentalement sur l'examen des comptes présente certains atouts même si certaines insuffisances sont à déplorer.

2.2 PRINCIPALES FORCES ET INSUFFISANCES DU PROCESSUS

2.2.1 Les forces du processus d'audit

Les forces du processus se situent à plusieurs niveaux :

- le contrôle des comptes

- la constitution des dossiers de travail

En effet, l'analyse exhaustive de tous les comptes d'une entreprise garantit en partie une réussite partielle même si aucun travail n'a été effectué en amont. Cela donne aux auditeurs une certaine assurance sur la qualité du travail effectué et permet d'explorer tous les comptes en détail, pièce par pièce. Cette qualité du travail effectué reflète aussi la consistance des dossiers établis à cette fin. S'il y a un point sur lequel les responsables de ce cabinet sont intransigeants vis-à-vis du personnel, c'est la constitution du dossier de travail. Il est établi de telle sorte que sa compréhension soit totale pour tous les membres. Les différentes feuilles qui le constituent sont référencées, annotées. Ce qui permet au directeur d'y avoir accès régulièrement sans l'aide de l'auteur du dossier.

Malgré la rigueur des responsables de ce cabinet sur la qualité du processus d'audit, nous avons noté quelques manquements qui à eux seuls sont susceptibles de dénaturer tous les avantages du processus.

2.2.2 Les insuffisances du processus d'audit

Une mission de CAC rassemble un minimum d'étapes qui garantissent sa réussite. Ces différentes étapes sont le socle sur lequel repose la réussite de telle mission.

Ainsi la réussite d'une mission d'audit ne peut être garantie si au préalable cette mission n'a pas été préparée. La prise de connaissance de l'entreprise qui présage des travaux que le CAC

devrait effectuer est une étape que le cabinet a toujours négligée. On est souvent pris de court lorsque le directeur nous informe que nous devons commencer une mission dans une entreprise la semaine prochaine sans que rien ne soit mis en œuvre pour nous permettre de nous renseigner suffisamment sur elle en commençant par la visite. Nous nous contentons souvent de ce que nous révèle le dossier permanent. La connaissance de l'activité d'une entreprise constitue une étape prépondérante dans la réussite d'une mission.

Si la connaissance de l'activité est gage de réussite d'une mission, alors l'appréciation du contrôle interne par un auditeur est la condition sine qua non pour la réussite de toute mission d'audit. Mais le cabinet AKM n'a jamais effectué une évaluation du contrôle interne dans la phase opératoire de ses missions. La plupart des entreprises que nous avons auditées non seulement ne disposent pas de dispositif de contrôle interne mais aussi le cabinet n'en a jamais tenu compte dans ses recommandations. En se basant sur l'exemple de deux sociétés (une société financière de transfert d'argent et une grande société industrielle) avec qui nous travaillons, nous avons relevé certaines observations inquiétantes :

- pour la société financière, c'est le comptable qui assure aussi la tenue de la caisse. Aucune évaluation du contrôle interne n'a jamais été effectuée. Ces incompatibilités avérées n'ont suscité de la part du cabinet aucune recommandation en ce sens. De plus, le solde caisse n'a jamais pu être justifié avec le procès-verbal de caisse qui est établi en présence de l'auditeur mais seulement sur la base d'un brouillard de caisse que tout bon comptable peut établir rapidement ;
- en ce qui concerne la société industrielle, il faut d'abord rappeler qu'elle achète plus d'une centaine types de matières premières destinées à la fabrication de plus d'une centaine types de produits, sous-produits et autres. Elle a l'avantage de desservir la sous région. Ce qui lui permet de faire un chiffre d'affaires conséquent. Mais cette société ne dispose pas d'un département d'audit interne, d'un département de contrôle de gestion, d'une direction administrative et financière et d'un dispositif de contrôle interne. Pour tout achat à effectuer, c'est le directeur commercial qui choisit le fournisseur, c'est lui qui assure la commande et c'est encore lui qui négocie les prix. Pour cette société, le cabinet n'a jamais non plus évalué le processus de contrôle interne. De plus, il n'a jamais formulé des recommandations quant à la séparation des tâches. Il s'ensuit que le cabinet ne constitue donc pas de dossier de contrôle interne.

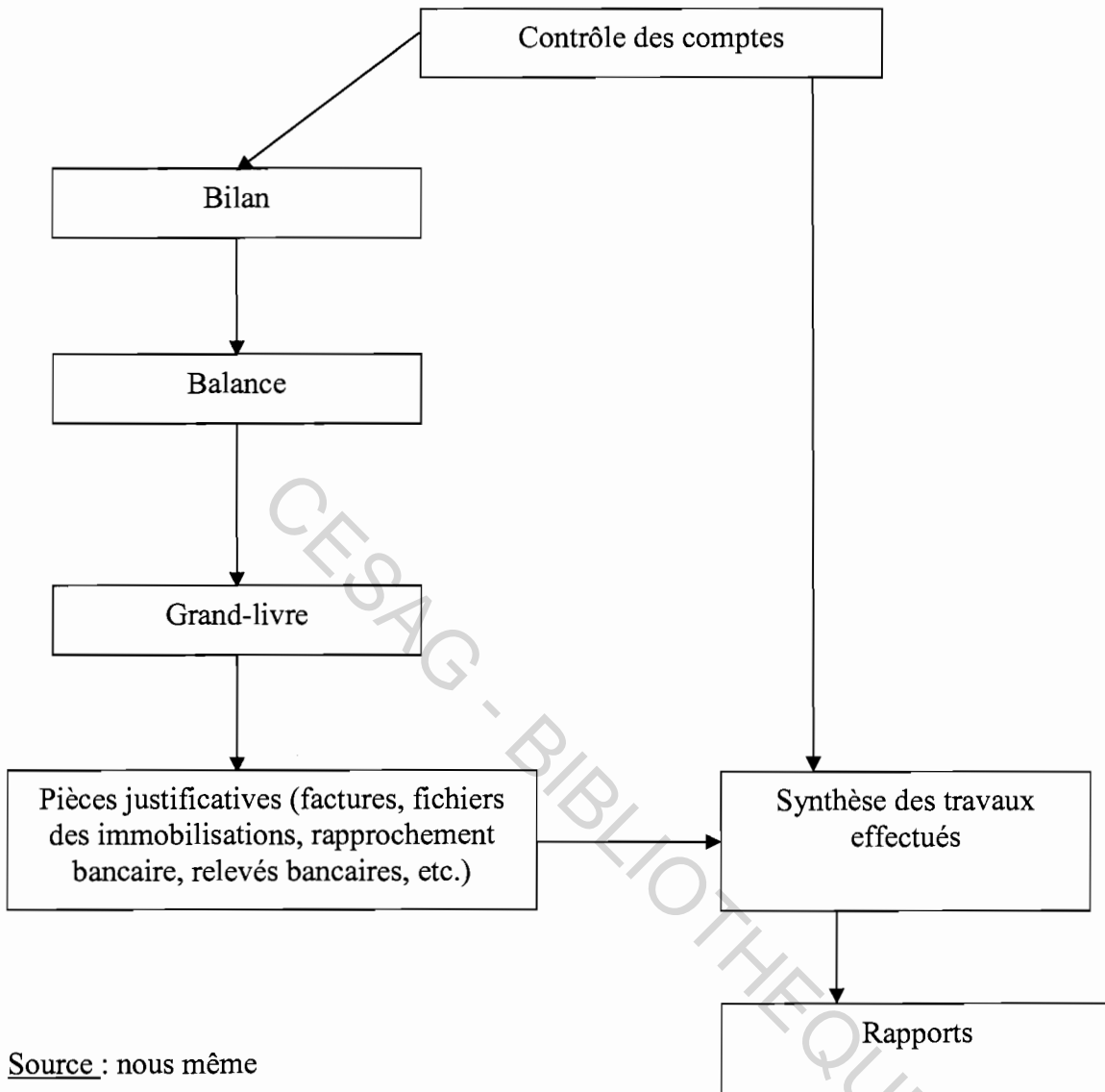
A partir de ces deux exemples caractéristiques de la démarche du cabinet en matière d'audit, il importe de se poser de véritables questions sur les réussites de ces missions. L'évaluation du contrôle interne avant l'analyse des comptes de toute société qui constitue une étape majeure dans une mission d'audit doit être précédée de la revue analytique.

Cette revue analytique représente aussi l'une des étapes dont le cabinet ne traite pas dans ses missions. C'est cette revue qui permet de faire une cartographie des comptes de la société afin de ne pas perdre de temps à s'attaquer à tous les comptes. Elle donne une idée des sondages à effectuer et sur les comptes à analyser. De toutes les missions que nous avons effectuées, jamais cette étape n'a été prise en compte.

En résumé, nous pouvons retenir que ce cabinet ne procède pas à la :

- Approches par les risques ;
- Phase préliminaire ;
- Appréciation du contrôle interne ;
- Travaux de fin de mission
- Constitution de dossier de contrôle interne ;
- Proposition aux entreprises pour l'adoption de certains outils.

Leur démarche d'audit peut être schématisée comme suit :



Source : nous même

Figure 4 : démarche du cabinet en matière d'audit

Toutes ces insuffisances, même si visiblement elles n'affectent pas la qualité des missions, dénotent du manque de rigueur qui ne les accompagne pas. La réputation du CAC étant en jeu, il doit faire en sorte de minimiser au maximum les risques. Car l'évaluation du contrôle interne permet à elle seule de faire ressortir tous les risques inhérents à l'organisation en place dans une entreprise et de mettre en place les moyens d'y remédier. Dans toute mission de commissariat aux comptes, un travail basé sur la connaissance de l'entité, l'évaluation du contrôle interne et l'utilisation de la revue analytique doit être effectué en amont.

Sans ces travaux préliminaires, on ne peut pas parler de mission réussie. C'est dans le souci de faire face à ces insuffisances que nous proposons des voies et moyens dans le chapitre suivant.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 3 : PRINCIPALES RECOMMANDATIONS

Toute mission d'audit comptable et financier doit toujours s'accompagner de la rigueur, la sérénité et du respect de toutes les normes qui existent à cet effet. L'omission d'une de ces composantes entraîne souvent des conséquences dommageables pour le CAC, le cabinet et tous les partenaires de l'entreprise.

L'acceptation d'une mission d'audit doit toujours représenter pour le cabinet un défi à relever tant les enjeux sont énormes. L'opinion d'un CAC constitue pour tous les partenaires de cette entreprise un verdict sur lequel chaque partie se basera pour savoir quelle stratégie mener afin de garantir la sécurité de chacun.

C'est dans le dessein d'amener ce cabinet à donner une opinion fondée sur la véritable identité des états financiers que nous formulerons certaines propositions. Ces propositions se feront sur trois plans : le plan humain, le plan logistique et l'intégration dans leur démarche de certains éléments.

3.1 Amélioration des moyens humains

Eu égard à toutes les insuffisances relevées dans ce sens, il urge pour le cabinet de mettre en place une politique des ressources humaines axée sur le recrutement, la formation, la compétence, l'efficacité, la motivation et la promotion.

Il est évident que le cabinet souffre d'une déficience aiguë en matière de personnel. Ce qui le pousse à finir ses missions très tard dans l'année. Pour un cabinet qui existe depuis une vingtaine d'années et disposant d'une clientèle assez variée, cette situation est inconcevable, d'où la nécessité pour lui de mettre en place un processus de recrutement adéquat. Il doit profiter de la soif qu'ont les jeunes aujourd'hui de travailler dans un cabinet afin de capitaliser assez d'expériences dans les principales disciplines de la gestion.

Après le recrutement, il convient de mettre en place un plan de formation des nouvelles recrues pour les préparer à la vie en cabinet. Leur formation doit tenir compte non seulement de la pratique des différents aspects d'audit avec un accent particulier sur l'audit comptable et

financier mais aussi elle doit leur permettre de comprendre la psychologie des entreprises, condition nécessaire sur les rapports avec la clientèle.

Une fois, cette formation achevée, le cabinet doit mettre en place un mécanisme de pression pour garantir de façon perpétuelle la rigueur au travail, la compétence et l'efficacité. Ce qui les rendra opérationnels dans les différentes missions qui leur seront confiées.

Tout employé pour toujours bien faire son travail, l'aimer et être dévoué à l'entreprise a besoin de conditions favorables à son intégration. La motivation, source principale de ces conditions passe par l'attribution d'une rémunération qui tient compte du niveau de vie de ce pays et la possibilité pour ces employés de pouvoir couvrir leurs charges courantes à savoir (loyer, eau et électricité, se nourrir, se vêtir, etc.).

A tous ces facteurs, il convient de leur élaborer un plan de carrières afin de les promouvoir. Les différentes étapes qu'ils auront à franchir pour passer de junior à senior, de senior au manager et de manager au directeur associé doivent leur être notifiés une fois qu'ils sont recrutés.

L'acceptation d'une mission, sa mise en œuvre doivent passer par la mise en place d'une telle organisation. Une fois ce dispositif créé, la mise en place de moyens matériels est nécessaire pour la réussite de cette mission.

3.2 Amélioration des moyens matériels

Le cabinet s'est déjà lancé dans des investissements en matériels informatiques (ordinateurs portables, ordinateurs fixes) et didactiques (revues économiques, constitution d'une bibliothèque, achat de nouveaux livres, etc.). C'est un grand pas franchi dans l'amélioration du matériel.

Cependant, le cabinet doit s'inscrire dans une perspective de long terme. Pour ce faire, son local composé de quatre bureaux ne suffira pas à faire face à un tel enjeu. Le cabinet doit chercher un local plus vaste et spacieux permettant à chaque membre de travailler dans de bonnes conditions.

De même, pour cultiver l'autoformation chez les employés, la mise à leur disposition d'Internet est indispensable. Nous sommes à l'ère des NTIC et il est important pour chaque salarié de bénéficier d'une telle connexion.

Les moyens humains et les moyens matériels dont dispose un cabinet sont les conditions nécessaires à l'acceptation de toute mission d'audit comptable et financier. Une fois cette mission acceptée, la démarche d'audit pratiquée doit être conforme aux normes et règles en vigueur.

3.3 Mise en œuvre de certains outils

La démarche du cabinet en matière d'audit comptable et financier souffre de trois abstentions principales à savoir l'utilisation de la revue analytique, l'évaluation du contrôle interne et la constitution du dossier de contrôle interne. Il urge pour ce cabinet, lors des prochaines missions, de mettre en œuvre :

- la revue analytique : une analyse correcte de cette revue lui permet de relever les incohérences sur certains comptes. De cette analyse dépendront la planification et l'orientation que prendra sa mission ;
- l'appréciation du contrôle interne constitue l'élément central de toute mission d'audit. Cela permettra à l'auditeur tout en relevant les incompatibilités au niveau de certaines procédures de déterminer les zones à risque et mettre en place les moyens pour les explorer ;
- toutes les analyses relatives à l'évaluation du contrôle interne doivent être contenues dans un dossier intitulé « dossier de contrôle interne ». Ce dossier doit être mis à jour chaque année afin de permettre à tout nouvel auditeur de ne pas reprendre le travail qui a été déjà effectué par d'autres.

A ces éléments, s'ajoute la prise de connaissance de l'entité qui constitue une étape majeure dans toute mission d'audit. Elle détermine si le CAC acceptera la mission ou non et lui permet une certaine maîtrise de cette entité.

La mise en œuvre de ces outils dans leur processus leur permettra de limiter considérablement non seulement les risques d'émettre une fausse opinion mais aussi d'effectuer leur mission en peu de temps.

La pratique de l'audit doit se débarrasser de toute négligence, de toute lassitude afin de conduire à la formulation d'une opinion qui tient compte uniquement de la réalité des états financiers et non de favoritisme à l'égard des dirigeants.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

La réputation d'un cabinet d'expertise comptable se construit avec le temps. Et cette réputation qu'il acquiert passe par sa renommée. La renommée elle-même se fonde sur la rigueur au travail, la compétence et l'efficacité. Le constat est évident : les grands cabinets de notre ère se sont construits avec le temps.

Mais le cabinet AKM n'a pas pu profiter de cet avantage « temps » car pendant plus de vingt ans, ce dernier n'a pas pu se donner un label sur le territoire sénégalais et pire dans la ville de dakar. La raison de cet échec se trouve dans les nombreuses insuffisances qui le gangrèment (non préparation mes missions d'audit, aucune planification et orientation des missions, non appréciation du contrôle interne pendant les missions, inadaptation des outils, personnel insuffisant, conditions de travail défavorables pour le personnel, ...). Ces manquements sont dus à un certain abandon du cabinet par les responsables. Une opinion sur les états financiers dans ces conditions comporterait de grands risques d'erreurs. Ce qui peut porter préjudice au cabinet. C'est pourquoi, à travers les propositions que nous avons formulées, nous avons mis l'accent sur la qualité des missions d'audit. Cette qualité passe par l'amélioration de leur démarche d'audit.

Même si aujourd'hui ce cabinet arrive à mettre en place les outils proposés pour la qualité de sa démarche d'audit, il serait toutefois difficile pour lui comme pour la plupart des cabinets qui sont spécialisés à la fois en audit et en conseils de produire une opinion basée sur la réalité des états financiers. Car comme l'affirme Joseph E. Stiglitz⁸ « les commissaires aux comptes désirent conserver leur réputation. Mais la relation entre les pratiques de conseil et de contrôle des comptes amène d'autres motivations perverses : une motivation pour contenter les clients qui n'apprécient pas les rapports défavorables. ». Cette interrogation, on est en droit de la soulever aujourd'hui parce qu'il y a un véritable problème d'éthique qui se pose. Le même cabinet peut-il effecteur des missions de conseils et d'audit financier à une même entreprise ?

Arthur Levitt⁹ a été l'un des premiers à admettre le conflit car affirme-t-il « étant donné que beaucoup au sein des cabinets de contrôle des comptes se concentrent sur leurs propres

⁸ Capitalisme de favoritisme à l'américaine, article publié sur project-syndicate.org en fév. 2002
Joseph E. est actuellement professeur d'économie à l'université de colombia, ancien président du comité des conseillers économiques du président Clinton, ancien principal économiste et ancien vice-président de la banque mondiale.

⁹ Ancien président de la commission des valeurs et des changes aux USA.

intérêts à court terme, l'intégrité des contrôles pourrait être compromise ». C'est dans la même lancée qu'il a proposé une séparation pure entre les activités de conseils et les activités de contrôle des comptes. Mais malheureusement, cette proposition n'a pas connu d'issue favorable. Mais, dès maintenant, les structures de contrôle de qualité des cabinets doivent être mises en place afin de garantir la totale indépendance des cabinets dans l'accomplissement de leurs missions.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

❖ OUVRAGES

- 1) GRAND Bernard et VERDALLE Bernard, (1999), *Audit comptable et financier*, Edition Economica, Paris, P 112.
- 2) COMBES Jean-Emmanuel, LABROUSSE Marie-Christine et ARNAUD Philippe, (1997), *Audit financier et Contrôle de gestion*, Edition Publi-Union, Paris, P 273.
- 3) COLLINS Lionel et VALIN Gérard, (1992), *Audit et contrôle interne : aspects financiers, opérationnels et stratégiques*, Editions Dalloz, Paris, P 373.
- 4) RENARD Jacques, (2002), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 4^{ème} édition, Editions d'organisations, Paris, P 462.
- 5) BENEDICT Guy et KERAVEL René, (1997), *Evaluation du contrôle interne*, Edition ECM, Paris.
- 6) DAYAN Armand, (2005), *Manuel de gestion*, 2^{ème} édition, Edition Ellipses, Paris.
- 7) VERNIMMEN Pierre, (2005), *Finance d'entreprise*, édition 2005, Editions Dalloz, Paris.
- 8) Germond et Bonnault, (1992), *Révision et certification des comptes*, 2^{ème} édition, Edition MASSON, Paris.
- 9) ATH, (1991), *Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, Edition CLET, Paris.

❖ **MEMOIRES**

- 1) DIENE Abdou, (2004), *Caractère probant de la confirmation de tiers dans la réduction du risque d'audit*, DESS Audit et Contrôle de gestion, IFACE, Dakar.
- 2) KOUASSI Blaise, (2006), *Audit comptable et financier des projets de développement : cas de PAEL*, MPTCF, CESAG, Dakar.

❖ **COURS**

- 1) M.THINE, Codex sur la conduite d'une mission d'audit comptable et financier : Méthodologie générale, Techniques et Normes, DESCOGEF, CESAG.
- 2) Moussa YAZI, professeur titulaire au CESAG, Cours sur la méthodologie d'audit financier, DESS Audit et Contrôle de gestion, CESAG.
- 3) Mor NIANG, professeur associé au CESAG, Notes de cours sur l'audit et l'évaluation du contrôle interne, MPTCF, CESAG.

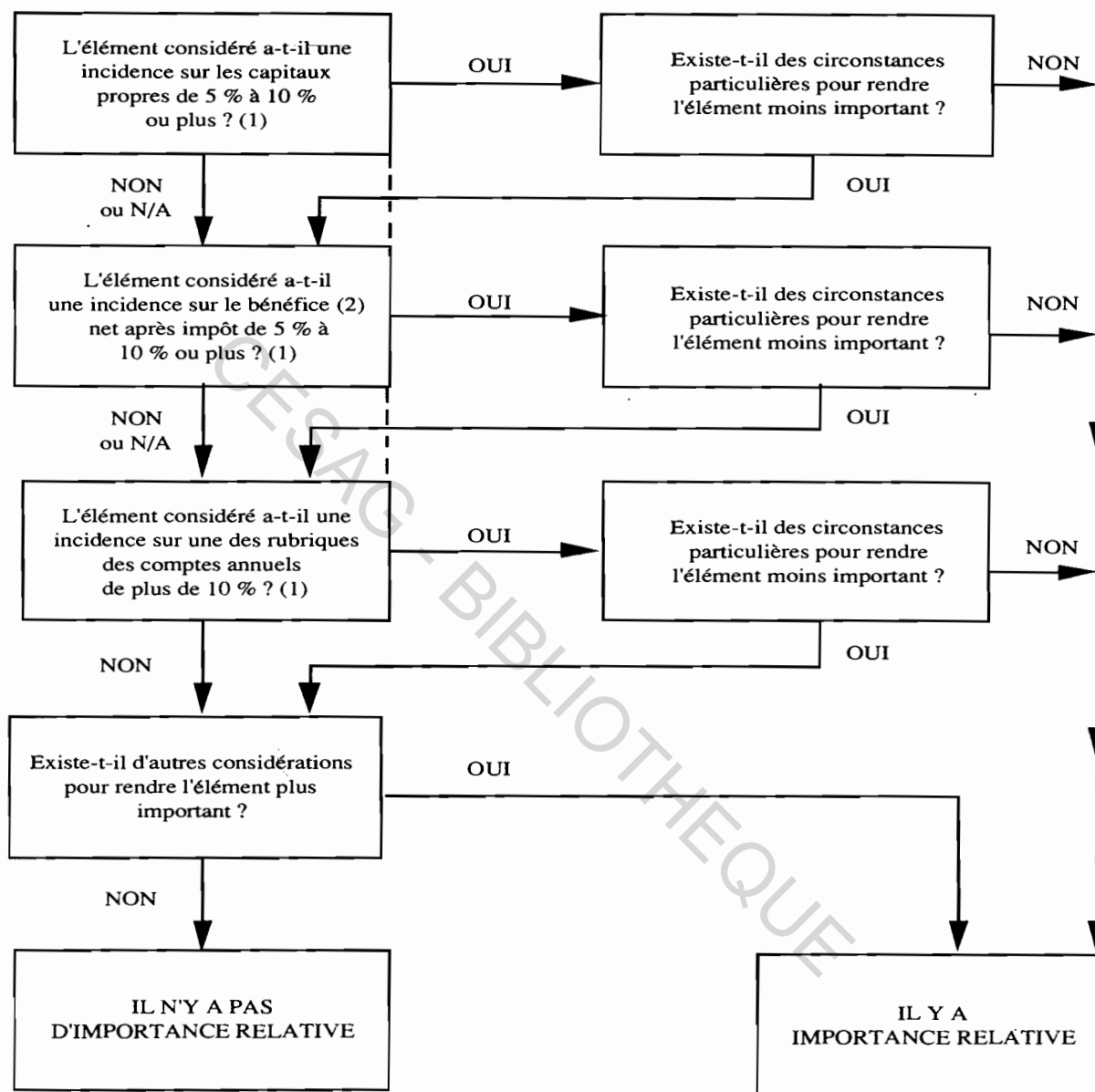
❖ **SITES INTERNET**

- 1) http://fr.wikipedia.org/wiki/audit_comptable_et_financier, janvier 2006
- 2) www.vernimmen.net, janvier 2006
- 3) www.project-syndicate.org/commentary, janvier 2006
- 4) www.ohada.com/textes.php?categorie=98, janvier 2006

ANNEXES

CESAG BIBLIOTHEQUE

SCHEMA GÉNÉRAL DE DÉFINITION DU SEUIL DE SIGNIFICATION (a)



N/A : non applicable

TRES IMPORTANT

(1) Aucun pourcentage ne saurait constituer une référence absolue. Les pourcentages mentionnés sont donnés à titre indicatif car c'est en général à l'intérieur de cette fourchette que les décisions sont complexes. Cela n'exclut nullement que le commissaire aux comptes examine les éléments dont l'incidence est inférieure à 5 %.

(2) Le bénéfice retenu doit être corrigé lorsqu'il n'est pas représentatif de l'activité normale de l'entreprise : exclusion des éléments exceptionnels, moyenne sur plusieurs exercices lorsqu'il y a des fluctuations ne résultant pas du volume d'activité ... On peut par exemple retenir le pourcentage moyen du secteur d'activité par rapport au chiffre d'affaires.

EXEMPLE DE PLAN DE NOTE D'ORIENTATION GENERALE**I. PRESENTATION DE L'ENTITE**

- . Dénomination
- . Structure
- . Historique
- . Activité
- . Composition du capital, appartenance à un groupe
- . Localisations
- . Noms à connaître (dont principaux contacts dans l'entreprise)
- . Etc.

II. CHIFFRES SIGNIFICATIFS

- . Comparaison avec les concurrents
- . Budgets
- . Réalisations
- . Seuil de signification
- . Etc.

III. INFORMATIONS COMPTABLES

- . Particularités du système comptable
- . Principes comptables suivis
- . Système d'informations de gestion

IV. DEFINITION DE LA MISSION

- . Légale ou contractuelle, existence d'un co-commissaire aux comptes
- . Autres réviseurs
- . Répartition des travaux avec les autres réviseurs

V. RECAPITULATIF DES RISQUES**VI. ORIENTATIONS DU PROGRAMME DE TRAVAIL**

- . Appréciation du contrôle interne : quelles fonctions
- . Travaux particuliers
- . Confirmations directes
- . Inventaires physiques
- . Assistance de spécialistes (informatique, fiscal, etc.)

VII. EQUIPE ET BUDGET**VIII. PLANNING**

- . Dates d'intervention par étape
- . Liste des documents à émettre avec leurs dates limites.

4 - SOMMAIRE DES PRINCIPALES NORMES ET RECOMMANDATIONS PROFESSIONNELLES EN AUDIT ET COMPTABILITE

4 - 1 EN FRANCE

4 - 1.1 Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

A - Sommaire des normes - commentaires - déontologie

CARACTERISTIQUES GENERALES DES MISSIONS

Chapitre I : Normes et commentaires des normes relatifs au comportement professionnel

- 11. *Indépendance*
- 12. *Compétence*
- 13. *Qualité du travail*
- 14. *Secret professionnel*
- 15. *Acceptation et maintien des missions*

Chapitre II : Normes et commentaires des normes relatifs à la mission générale

21. Normes de travail

- 210. Certification
- 212. Examen limité
- 213. Vérifications spécifiques
- 216. Communication des irrégularités, inexactitudes et infractions à l'assemblée générale
- 217. Relations du commissaire aux comptes avec le conseil d'administration et les dirigeants

25. Normes de rapports

- 250. Rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés
- 254. Avis émis en cours d'année sur les situations intermédiaires
- 255. Rapport spécial sur les conventions réglementées
- 256. Rapport sur les documents visés aux articles L. 340-1 et L. 340-2
- 257. Attestation du tableau d'activité et de résultats et du rapport semestriel publiés au Balo
- 258. Attestation des informations périodiques publiées par les Opcvm

Chapitre III : Normes et commentaires des normes relatifs aux interventions connexes à la mission générale

- 31. Interventions consécutives à des opérations particulières décidées par la société*
- 35. Interventions consécutives à des événements survenant dans la société*

Chapitre IV : Normes et commentaires des normes relatifs aux missions particulières

- 41. Commissariat aux apports*
- 42. Commissariat à la fusion*
- 43. Notaires*
- 44. Administrateurs judiciaires*

Index

DEONTOLOGIE - CODE D'ETHIQUE PROFESSIONNELLE

Principe général

Première partie : Exercice de la profession

Titre premier : Règle générale d'indépendance

Titre II : Utilisation des titres et qualités

Titre III : Relations avec le Conseil national et le Conseil régional

Titre IV : Relations avec les confrères

Titre V : Formation professionnelle

Deuxième partie : Exercice de la mission

Titre premier : règles relatives à l'indépendance

Section 1 : Dispositions légales

Section 2 : Règles professionnelles

Titre II : Modalités d'exécution de la mission

Titre III : Relations avec les tiers

Titre IV : Honoraires

4 - 1.2 Ordre des Experts Comptables et Comptables agréés

A - Normes

	Date de publication
1. NORMES GENERALES ET COMMENTAIRES	
11. NORMES DE COMPORTEMENT PROFESSIONNEL	
111. Indépendance	11.90
112. Compétence	11.90
113. Qualité du travail	11.90
114. Secret professionnel et devoir de discrétion	11.90
115. Acceptation et maintien des missions	11.90
12. NORMES DE TRAVAIL	
121. Programmation des travaux	11.90
122. Lettre de mission	11.90
123. Délégation et supervision	11.90
124. Utilisation des travaux d'autres professionnels	11.90
125. Documentation des travaux	11.90
13. NORME DE RAPPORT	
2. NORMES SPECIFIQUES DES MISSIONS DE PRESENTATION ET D'ATTESTATION DES COMPTES ANNUELS ET COMMENTAIRES	11.90

B - Recommandations

N° de la recommandation	Intitulé de la recommandation	Date de Publication
	SERIE «REVISION CONTRACTUELLE»	
1	Normes de révision comptable (en révision)	07.66
2	Contrôle des stocks et des travaux en cours (en révision)	1 2.79
3	Procédure de confirmation directe (en révision)	07.70
4	Contrôle des titres de participation et de placement (en révision)	09.72
4 bis	Contrôle des titres de participation et de placement (complément à la recommandation n° 4) (en révision)	03.75
5	Révision des comptes consolidés (en révision)	05.73
6	Contrôle des biens entrés dans le patrimoine d'une société à la suite d'opérations d'apport, de fusion ou de scission (en révision)	10.73

N° de la recommandation	Intitulé de la recommandation	Date de Publication
7	La révision en milieu informatisé :	
	1 - Les principes généraux	02.85
	2 - Incidences du milieu informatique sur l'étude et l'évaluation du système de contrôle interne	02.86
	3 - Les techniques de contrôle assisté par ordinateur	02.86
8	Le seuil de signification (en révision)	05.76
9	La révision des comptes de frais généraux (supprimée en 1985)	09.78
10	Les demandes de confirmation adressées aux banques	10.79
	SERIE «TRAVAUX COMPTABLES» (en cours de refonte)	
5	Particularités des travaux comptables dans le cadre d'une entreprise informatisée	01.85
6	Le document décrivant les procédures et l'organisation comptables	12.87
7	Le livre-journal et le grand livre	12.87
	SERIE «AUTRES MISSIONS»	
1	Les diligences de l'expert comptable du comité d'entreprise	10.86
2	Les diligences de l'expert comptable en matière de comptes prévisionnels	01.86
	SERIE «PRINCIPES COMPTABLES»	
1	Provisions (remplacée par n° 18)	1965
2	Comptabilisation de la TVA (supprimée en 1985)	1 966
3	Amortissement des immobilisations (en révision)	02.67
4	Comptabilisation des plus-values et des moins-values de cession, des provisions pour dépréciation et de l'impôt afférent aux plus-values à court terme ou aux plus-values de fusion (supprimée en 1985)	02.67
5	Renseignements d'ordre comptable à préparer par les entreprises (supprimée en 1985)	02.68
6	Engagements hors bilan (en révision)	05.68
7	Tableau de financement (remplacée par n° 22)	02.69
8	Inventaire de fin d'exercice (en révision)	05.69
9	Rattachement des produits et des charges (remplacée par n° 19)	05.69
10	Comptabilisation des crédits à court, moyen et long terme accordés aux entreprises par les banques et autres établissements prêteurs (en révision)	05.71
11	Les pertes sur contrats à long terme	12.81
12	Evénements postérieurs à la date de clôture	05.82

AUDIT FINANCIER

N° de la recommandation	Intitulé de la recommandation	Date de Publication
13	Le traitement comptable des créances payables à terme et non productives d'intérêts (en révision)	07.82
14	La présentation comptable des opérations de regroupement	11.83
15	Les changements de méthodes	11.84
16	Comptabilisation des obligations de retraite et avantages assimilés dans les comptes annuels de l'employeur	01.85
17	Principes d'établissement et de présentation des comptes prévisionnels	01.86
18	Les provisions	11.86
19	Rattachement des charges et produits financiers	01.87
20	La comptabilisation de l'impôt sur les bénéfices	02.87 et 01.88
21	Distinction entre le résultat courant et le résultat extraordinaire	1er trim 89
22	Le tableau de financement	1er trim 89
23	Méthodes d'évaluation actuarielle des engagements de retraite	04.90

4 - 2 AU PLAN INTERNATIONAL

4 - 2.1 IASC (International Accounting Standards Committee, traductions en français : OECCA-CNCC)

	Publication IASC (en anglais)	Délai d'appl. exercices ouverts à compter de	Traduction en français
A - Documents divers			
Objectifs et procédures	01 .85		oui
Cadre de préparation et de présentation des états financiers	07.89		oui
B - Normes comptables			
1 La publicité des méthodes comptables	01 .75	01 .75	oui
2 L'évaluation et la présentation des stocks dans le contexte du système du coût historique	10.75	01.76	oui
3 Les états financiers consolidés	06.76	01 .77	oui
4 La comptabilisation des amortissements	10.76	01 .77	oui
5 Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers	10.76	01.77	oui

	Publication IASB (en anglais)	Délai d'appl. exercices ouverts à compter de	Traduction en français
6 Le traitement comptable des variations de prix (remplacée par n° 15)	06.77		
7 Le tableau de financement	10.77	01 .79	oui
8 Eléments inhabituels, éléments sur exercices antérieurs et changements de méthodes comptables	02.78	01 .79	oui
9 La comptabilisation des activités de recherche et de développement	07.78	01.80	oui
10 Eventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice	10.78	01 .80	oui
11 La comptabilisation des contrats de longue durée	03.79	01 .80	oui
12 La comptabilisation des impôts sur les bénéfices	07.79	01 .81	oui
13 La présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme	11.79	01 .81	oui
14 La présentation d'une information sectorielle	08.81	01 .83	oui
15 L'information reflétant les effets des variations de prix	11.81	01.83	oui
16 La comptabilisation des immobilisations corporelles	03.82	01 .83	oui
17 La comptabilisation des contrats de location	09.82	01 .84	oui
18 La constatation des produits	12.82	01.84	oui
19 La comptabilisation des prestations de retraite dans les états financiers de l'employeur	01 .83	01 .85	oui
20 La comptabilisation des subventions publiques et les informations à fournir sur l'aide publique	04.83	01 .84	oui
21 La comptabilisation des effets des variations du cours des monnaies	07.83	01 .85	oui
22 La comptabilisation des regroupements d'entreprises	11.83	01.85	oui
23 La capitalisation des charges d'emprunt	03.84	01 .86	oui
24 L'information concernant les parties liées	07.84	01 .86	oui
25 La comptabilisation des placements	03.86	01 .87	oui
26 Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite	01 .87	01 .88	oui
27 Les comptes consolidés et la comptabilisation des participations dans les filiales	04.89	01.90	oui
28 La comptabilisation des participations dans les entreprises associées	04.89	01.90	oui
29 La présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes	07.89	01.90	oui

AUDIT FINANCIER

	Publication IASC (en anglais)	Délai d'appl. exercices ouverts à compter de	Traduction en français
30 Informations à fournir dans les états financiers des banques et des établissements financiers assimilés	08.90	01.91	oui
31 Information financière relative aux participations dans les coentreprises	12.90	01.92	canadien
C - Déclaration d'intention			
Comparabilité des états financiers	07.90		canadien
D - Projets de normes comptables			
ED 32 Comparabilité des états financiers	01.89		canadien
ED 33 Comptabilisation des impôts sur les bénéfices	01.89		" "

4 - 2.2 IFAC (International Federation of Accountants, traductions en français : CNCC- OECCA)

A - Recommandations internationales d'audit (en application)

Intitulé de la recommandation	Date de publication	Traduction en français
Préface aux recommandations internationales d'audit	rev. 07.89	canadien
Cadre de référence pour les normes internationales portant sur l'audit et les services connexes	02.88	canadien
1 Objectifs et étendue de l'audit des comptes annuels	01.80	oui
2 Lettre de mission d'audit	06.80	oui
3 Principes de base régissant les missions d'audit	rev. 10.90	
4 Planification	02.81	oui
5 Utilisation des travaux d'un autre auditeur	07.81	oui
6 Etude et évaluation du système comptable et de ses contrôles internes dans le cadre d'un audit	rev. 10.90	
7 Le contrôle de qualité des travaux d'audit	09.81	oui

Intitulé de la recommandation	Date de publication	Traduction en français
8 Eléments probants	01.82	oui
Complément à la norme n° 8	02.91	
9 Documentation	01.82	oui
10 L'utilisation des travaux de l'auditeur interne	07.82	oui
11 Fraudes et erreurs	10.82	oui
12 Examen analytique	rev. 10.90	canadien
13 Le rapport d'audit sur les comptes annuels	rev. 10.89	oui
14 Autres informations figurant dans des documents contenant des comptes annuels audités	02.84	oui
15 L'audit en milieu informatisé	02.84	oui
16 Techniques de contrôle assisté par ordinateur	10.84	oui
17 Parties liées	10.84	oui
18 Utilisation des travaux d'un expert	02.85	oui
19 Utilisation des sondages en audit	02.85	oui
20 L'incidence d'un milieu informatisé sur l'étude et l'évaluation du système comptable et de ses contrôles internes	06.85	oui
21 Date du rapport d'audit ; événements postérieurs à la clôture de l'exercice ; faits découverts après la publication des comptes annuels	10.85	oui
22 Les affirmations reçues des dirigeants	10.85	oui
23 La continuité de l'exploitation	rev. 10.89	canadien
24 Les rapports d'audit particuliers	10.86	oui
25 Importance relative et risque en audit	10.87	oui
26 L'audit des estimations comptables	10.87	oui
27 L'information financière prospective	02.89	canadien
28 Première mission d'audit - les soldes d'ouverture	07.90	" "
29 L'appréciation du risque inhérent et du risque de non-contrôle et leur incidence sur les procédés de corroboration	07.90	" "
Services connexes		
RS1 Principes fondamentaux régissant les missions d'examen	rev. 10.90	canadien
RS2 Examen des états financiers	07.88	" "
RS3 Missions limitées à des procédés convenus	10.90	" "
RS4 Missions de compilation d'informations financières	10.90	" "
Prises de position internationales en audit		
– Procédés de confirmation inter-banques	02.84	canadien
– Vérification dans un cadre informatique - les micro-ordinateurs autonomes (supplément n° 1 à la norme 20)	10.87	
– Cadre informatique - les systèmes informatiques en direct (supplément n° 2 à la norme 20)	02.89	" "

AUDIT FINANCIER

Intitulé de la recommandation	Date de publication	Traduction en français
– Cadre informatique - les bases de données (supplément n° 3 à la norme 20)	02.89	“ ”
– Les relations entre les autorités de contrôle et les auditeurs externes des banques	07.89	“ ”
– Audit des pme : considérations particulières	10.89	“ ”
– L’audit des banques commerciales internationales	02.90	“ ”

B - Recommandations internationales d'éthique professionnelle

Intitulé de la recommandation	Date de publication
<p>Guideline on ethics for professional accountants</p> <p>DEFINITIONS INTRODUCTION THE PUBLIC INTEREST OBJECTIVES FUNDAMENTAL PRINCIPLES DETAILED GUIDANCE</p> <p>PART A - APPLICABLE TO ALL PROFESSIONAL ACCOUNTANTS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Objectivity 2. Resolution of ethical conflicts 3. Professional competence 4. Confidentiality 5. Tax practice 6. Cross border activities 7. Publicity <p>PART B - APPLICABLE TO THE PROFESSIONAL ACCOUNTANTS IN PUBLIC PRACTICE</p> <ol style="list-style-type: none"> 8. Independence 9. Fees and commissions 10. Activities incompatible with the practice of public accountancy 11. Clients' monies 12. Relations with other professional accountants in public practice 13. Advertising and solicitation <p>Statement of guidance : implementation and enforcement of ethical requirements</p>	07.90

4 - 2.3 UEC (Union Européenne des Experts Comptables économiques et financiers)

Intitulé de la recommandation	Date de publication
A - RECOMMANDATIONS DE REVISION COMPTABLE (approuvées)	
Comité de recommandations de révision comptable. Objectifs et moyens de réalisation.	12.80
1 L'objet et l'étendue de la révision des comptes annuels	03.78
2 L'utilisation du travail d'un autre réviseur	03.78
3 Les dossiers de travail du réviseur	03.78
4 La révision et la notion de continuité de l'exploitation	03.78
5 La révision des opérations sur devises des établissements de crédit	09.78
6 Contrôle de qualité de la révision	06.79
7 Effet d'une fonction d'audit interne sur l'étendue de l'examen du réviseur externe	12.80
8 Le rapport de révision	05.81
9 Examen par un expert comptable indépendant des états intermédiaires d'une entreprise	01.82
10 Présence du réviseur lors de l'inventaire physique	05.82
11 Les déclarations de la direction au réviseur	05.82
12 Le dépistage de fraudes dans le cadre de la révision des comptes annuels	10.82
13 Procédures de révision relatives aux événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice	12.82
14 Aspects particuliers de la révision des comptes annuels d'une petite entreprise	07.83 amendée en 11.85
15 Procédures de confirmation des soldes débiteurs dans le cadre de la révision	12.83
16 L'inclusion des chiffres comparatifs de l'exercice précédent dans la révision des comptes annuels	12.83
17 Procédures de révision à l'égard des éventualités	12.83
18 Examen du rapport de gestion	12.84
19 La révision des placements	11.85
20 Aspects particuliers de la révision des comptes consolidés	10.86

AUDIT FINANCIER

Intitulé de la recommandation	Date de publication
B - RECOMMANDATIONS DE DEONTOLOGIE PROFESSIONNELLE (approuvées)	
1 Indépendance	10.79
2 Publicité	08.80
C - RECOMMANDATIONS DE DEONTOLOGIE PROFESSIONNELLE (projets)	
3 Compétence	08.80
4 Secret professionnel	08.80
5 Relations avec les confrères	08.80
Projet modifié concernant les règles essentielles de déontologie	01.82
D - RECOMMANDATIONS DE FORMATION ET DE PERFECTIONNEMENT PROFESSIONNELS (approuvées)	
La formation professionnelle continue - schéma directeur	1982
La formation des experts comptables - étude comparative	1982
Plan de formation et de perfectionnement des futurs membres de la profession comptable	1983

4 - 2.4 IIA

Standards for the Professional Practice of Internal Auditing

(Normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne, IFACI - Juin 1985)

PREAMBULE

INTRODUCTION

SOMMAIRE DES NORMES GENERALES ET SPECIFIQUES POUR LA PRATIQUE PROFESSIONNELLE DE L'AUDIT INTERNE

100 INDEPENDANCE

110 Place dans l'organisation

120 Objectivité

200 COMPETENCE PROFESSIONNELLE

Le service d'audit interne

- 210 Sélection et affectation du personnel
- 220 Connaissances, aptitudes et compétences techniques
- 230 Supervision

L'auditeur interne

- 240 Respect du code de déontologie
- 250 Connaissances, aptitudes et compétences techniques
- 260 Relations humaines et communication
- 270 Formation continue
- 280 Conscience professionnelle

300 ETENDUE DES TRAVAUX

- 310 Fiabilité et exhaustivité des informations
- 320 Respect des politiques, plans, procédures, lois et réglementations
- 330 Protection du patrimoine
- 340 Utilisation économique et efficace des ressources
- 350 Réalisation des objectifs fixés aux activités opérationnelles et aux programmes

400 EXECUTION DU TRAVAIL D'AUDIT

- 410 Planification des missions
- 420 Examen et évaluation des informations
- 430 Communication des résultats
- 440 Suivi

500 GESTION DU SERVICE D'AUDIT INTERNE

- 510 Objectif, compétence et responsabilité
- 520 Planification
- 530 Politiques et procédures
- 540 Gestion et formation du personnel
- 550 Auditeurs externes
- 560 Contrôle de qualité

Statements on internal auditing standards

(traduction française disponible des normes nos 1 et 2)

1	Control : concepts and responsibilities	07.83
2	Communicating results	07.83
3	Deterrence, detection, investigation and reporting of fraud	05.85
4	Quality assurance	11.86
5	Internal auditor's relationship with independant outside auditors	06.87
6	Audit working papers	12.87
7	Communication with the board of directors	10.89