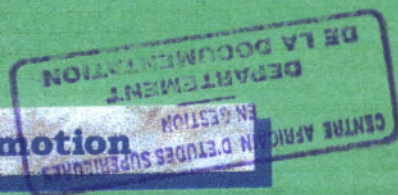


**Mémoire pour l'obtention du Diplôme d'Études Supérieures  
Spécialisées (D.E.S.S) en Audit International et Contrôle**

**11ème Promotion**



## **Thème:**

**Méthodologie d'audit dans une mission de  
commissariat aux comptes:**

**cas de la Société Nationale de Pêche du  
Sénégal**

**Présenté et soutenu par:**

**Koulouar Singa**

**Sous la direction de:**

**Monsieur Aziz Dièye**

**Expert Comptable, Directeur-Associé**

**Cabinet Coopers & Lybrand Dièye**

Bibliothèque du CESAG



108342

**MARS 2001**

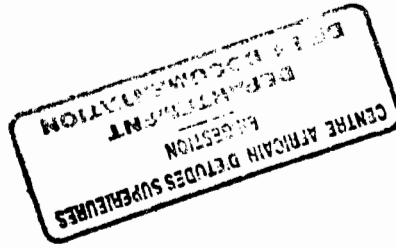
**M0132AUDIT01**

**2**





## DEDICACE



*Je dédie ce travail,*

- *Au Seigneur Tout-Puissant, « j'avais mis en l'Eternel mon espérance, et Il s'est incliné vers moi, Il a écouté mes cris... Il a affermi mes pas ». Psaume 40.2,3.*
- *A mon père, « in memorium »*  
*Tu es parti trop tôt pour voir se réaliser tes désirs et souhaits. Ce travail est le fruit du sens du devoir, de l'honneur, du sacrifice et de l'humilité que tu m'as inculqué. Mes larmes coulent toujours à ton souvenir ; que ton âme repose en paix.*
- *A ma mère*  
*Vive reconnaissance pour les nombreux sacrifices consentis pour notre éducation. Modeste témoignage de mon amour filial.*
- *A ma fille Nadège Rémadji Singa*  
*Avec l'espoir que tu feras mieux que papa.*
- *A mes frères et sœurs.*  
*L'union fait la force. Ce travail est le vôtre.*
- *A mon pays le Tchad.*
- *Au Sénégal pays D'accueil.*

BIBLIOTHEQUE

## REMERCIEMENTS

- A la famille Dagace KOULOUAR pour l'affection que j'ai toujours trouvée auprès de vous.
- A mes frères et sœurs, Dagace, Maniguer, Juliette, Simone, Kébé, Sama, Odette, Kimala, restons unis pour être plus forts.
- A mon grand frère Mbaîrôh NGONIRI GOS, je manque des mots pour t'exprimer ma reconnaissance.
- A monsieur Aziz DIEYE, expert comptable et Associé-Directeur du cabinet Coopers & Lybrand Dièye, votre amour des êtres, votre ardeur inépuisable et votre sagesse forcent mon admiration et sont pour moi autant d'exemples que je m'efforcerai de suivre.  
Soyez assuré de ma gratitude et de mon respect.
- A monsieur Massine MBAYE, de Coopers & Lybrand Dièye, votre rigueur, votre sens du travail bien fait, de même que votre humanisme nous ont marqué.
- A monsieur Albert DO CANTO, Directeur du département d'audit et contrôle au cabinet Coopers & Lybrand Dièye, vos qualités et votre humilité ont suscité mon admiration. Profonde gratitude.
- A monsieur Alioune DIEYE, conseil juridique et fiscal du cabinet Coopers & Lybrand Dièye, votre simplicité et l'amour du travail bien achevé seront les plus vivants souvenirs que je garderai de vous.

Très sincères remerciements.

- Aux collaborateurs du département d'audit et à l'ensemble du personnel du cabinet Coopers & Lybrand Dièye, j'exprime mes sincères remerciements pour l'accueil bienveillant qu'ils m'ont réservé dans cette organisation où régnait un climat de compréhension et de confiance. nous avez accueilli avec bienveillance dans votre département où régnait un climat de compréhension et de confiance.

Vive reconnaissance et sentiment respectueux.

- A tout le personnel d'ACODE (Action et Coopération pour le Développement), de l'UNAD (Union Nationale des Œuvres Diocésains), du SECADEV (Secours Catholique pour le Développement).

Sans vous, ce travail ne serait pas ce qu'il est.

- A tous mes ami(e)s, reconnaissez-vous à travers ces lignes car j'ai peur de frustrer certains d'entre vous en tentant une énumération.
- A toute la communauté tchadienne au Sénégal.
- A tous ceux qui ont participé à ma formation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Mes remerciements vont également :**

- Au Directeur Général du CESAG

Hommage respectueux.

- A monsieur Moussa YAZI, chef du Département d'Audit International et Contrôle du CESAG, malgré vos multiples occupations, vous avez bien accepté de juger notre travail. Puisse la clarté d'esprit et la rigueur du raisonnement qui vous caractérisent, éclairer notre voie.

Très vive admiration.

- A monsieur Souleymane SAMAKE, professeur au CESAG, vous avez accepté avec un manifeste plaisir et avec la spontanéité que nous vous connaissons de juger ce travail.
- A tous les enseignants du CESAG qui ont contribué à ma formation.
- A tout le personnel du CESAG pour les moments passés ensemble.
- A tous ceux qui de près ou de loin ont contribué à la réalisation de ce travail.

## TABLE DES MATIERES

Dédicace

REMERCIEMENTS

SIGLES ET ABREVIATIONS

INTRODUCTION.....	1
1- Contexte de l'étude.....	<u>2</u>
2-. Objectifs du mémoire.....	<u>3</u>
3- Pertinence du Sujet .....	<u>3</u>
4-Intérêt du Mémoire .....	<u>3</u>
5- Délimitation de l'étude.....	<u>4</u>
PREMIERE PARTIE: CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE.....	<u>6</u>
<u>CHAPITRE 1: DEFINITIONS ET OBJECTIFS GENERAUX DE</u> L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER.....	7
1- Définition de l'audit comptable et financier.....	7
1.1- Audit légal et audit contractuel.....	<u>8</u>
1.2- Audit et missions d'expertise comptable.....	<u>9</u>
1.3- Audit externe et audit interne.....	<u>10</u>
1.4- Les intervenants actuels de l'audit externe.....	<u>11</u>
2- La fiabilité de l'information comptable et financière.....	11
2.1- La régularité.....	<u>12</u>
2.2- La fidélité de l'image donnée.....	<u>12</u>
2.3- Exactitude et seuil de signification.....	<u>14</u>
3- Le respect d'un référentiel comptable prédefini.....	<u>15</u>
3.1- Le référentiel comptable.....	<u>15</u>
3.2- La permanence des méthodes.....	<u>15</u>

3.3- Les principes comptables selon le système comptable Ouest Africain ..	16
3.3.1- Concernant le référentiel.....	16
3.3.2- Concernant le système de contrôle interne .....	17
4- Les différents types de missions.....	18
4.1- La mission d’audit légal ou commissaire aux comptes.....	18
4.2- Les missions d’audit élargi (audit contractuel) .....	19
4.3- Les missions de revue limitée.....	19
<b>CHAPITRE 2: LA METHODOLOGIE DE L’AUDIT COMPTABLE ET</b>	
<b>FINANCIER.....</b>	<b>21</b>
1- L’approche préliminaire d’audit.....	22
1.1- La nécessité d’une compréhension générale de l’entreprise auditée.....	22
1.2- Les méthodes de la prise de connaissance générale de l’entreprise.....	23
1.2.1- Le recensement des cycles principaux.....	24
1.2.2- L’identification des zones de risques.....	24
1.2.3- La définition d’une approche d’audit adaptée à la taille et aux spécificités de l’entreprise.....	25
2- Les différentes phases de la mission d’audit.....	26
2.1- Les différentes phases de l’exécution de l’audit annuel.....	26
2.1.1- Evaluation du contrôle interne.....	27
2.1.1.1- Préparation des divers travaux de contrôle des comptes.....	30
2.1.1.2- Contrôle de l’inventaire physique.....	31
2.1.1.3- Intervention finale visant à l’examen des comptes annuels.....	31
2.1.1.4- Revue des événements postérieurs à la clôture et émission du rapport d’audit.....	32
2.2- La répartition des travaux sur plusieurs exercices.....	32
3- Le partage des travaux entre auditeurs légaux.....	34
3.1- Le co-commissariat.....	34
4- Pouvoirs d’investigation et secret professionnel.....	36

4.1- Les pouvoirs d'investigation de l'auditeur légal.....	<u>36</u>
4.2- Le secret professionnel.....	<u>37</u>
5- La documentation du travail de l'auditeur.....	<u>38</u>
5.1- Les raisons de la documentation.....	<u>38</u>
5.1.1- Supervision au sein de l'équipe d'audit.....	<u>38</u>
5.1.2- Moyens d'information.....	<u>39</u>
5.1.3- Moyens de preuve.....	<u>40</u>
5.2- Les dossiers de contrôle annuel.....	<u>40</u>
5.3- Les dossiers permanents.....	<u>42</u>
6- Les techniques de l'audit comptable et financier.....	<u>43</u>
6.1- Les techniques d'évaluation du contrôle interne.....	<u>43</u>
6.1.1- La démarche générale.....	<u>44</u>
6.1.1.1- Evaluation générale du contrôle interne et prise en compte sur l'étendue des contrôles finaux.....	<u>45</u>
6.1.2- Contrôle interne et système informatique.....	<u>46</u>
6.1.2.1- Audit de sécurité.....	<u>46</u>
6.1.2.2- Audit d'applications.....	<u>47</u>
6.1.3- Exemple : Evaluation du cycle ventes/clients.....	<u>47</u>
6.1.3.1- Les tests de contrôle des points forts.....	<u>47</u>
6.1.3.2- Test de cheminement.....	<u>47</u> /
6.1.3.3- Test de cutoff.....	<u>48</u>
6.1.3.4- Contrôle des procédures exceptionnelles.....	<u>48</u>
6.1.3.5- Contrôle d'apurement des « états d'anomalie ».....	<u>49</u>
6.2- L'observation physique.....	<u>49</u>
6.2.1- Objectif et définition de l'observation physique.....	<u>49</u>
6.2.2- L'inventaire physique des stocks.....	<u>50</u>
6.2.2.1- Contrôle de l'organisation générale de l'inventaire.....	<u>50</u>
6.2.2.2- Contrôle des biens stockés.....	<u>51</u>



6.2.3- L'exploitation de l'inventaire physique.....	<u>52</u>
6.2.3.1- Contrôle des quantités prises en compte.....	<u>52</u>
6.3- La confirmation par des tiers.....	<u>54</u>
6.3.1- Le champ d'application de la confirmation.....	<u>54</u>
6.3.2- Les différentes natures de confirmations.....	<u>54</u>
6.3.3- Préparation et exploitation des confirmations.....	<u>55</u>
6.3.3.1- Préparation des demandes de confirmation.....	<u>55</u>
6.3.3.2- Envoi et suivi des lettres.....	<u>56</u>
6.3.3.3- Exploitation des réponses et méthode alternative.....	<u>56</u>
6.4- Les sondages.....	<u>56</u>
6.4.1- Vue d'ensemble.....	<u>56</u>
6.4.2- Les différents types de sondages.....	<u>57</u>
6.4.3- L'interprétation des résultats.....	<u>58</u>
6.5- La revue analytique.....	<u>58</u>
6.6- La lettre d'affirmation.....	<u>59</u>
6.7- L'utilisation de l'informatique dans les travaux de vérification.....	<u>60</u>
7- L'expression de l'opinion du commissaire aux comptes :	
Les rapports d'audit.....	61
7.1- Les rapports émis par le commissaire aux comptes.....	<u>61</u>
7.1.1- Le contenu du rapport général du commissaire aux comptes.....	<u>63</u>
7.1.2- Les différents types d'opinions.....	<u>63</u>
7.1.2.1- Réserves ou Refus de certification.....	<u>65</u>
7.1.2.2- Mentions.....	<u>65</u>
7.1.2.3- Informations.....	<u>66</u>
7.2- Exemple de rapport de certification pure et simple.....	<u>66</u>
7.2.1- Opinion sur les comptes annuels.....	<u>66</u>
7.2.2- Vérifications et informations spécifiques.....	<u>67</u>
3- La responsabilité du commissaire aux comptes.....	<u>69</u>

8.1- La responsabilité civile du commissaire aux comptes.....	<u>69</u>
8.2- La responsabilité pénale du commissaire aux comptes.....	<u>70</u>
DEUXIEME PARTIE : CAS PRATIQUE.....	<u>72</u>
<b><u>CHAPITRE 1 : PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE</u></b>	
<b>DE LA SOCIETE.....</b>	<u>73</u>
1.1- Généralités.....	<u>73</u>
1.1.1 Organigramme de la SNPS.....	<u>73</u>
1.1.2 Mise en exploitation.....	<u>73</u>
1.1.3 Les moyens.....	<u>74</u>
1.1.4 Exploitation.....	<u>75</u>
1.1.5 Tonnage de pêche.....	<u>75</u>
1.1.6 Les ventes.....	<u>77</u>
1.1.7 Réalisations.....	<u>78</u>
1.2- Objectifs d'audit.....	<u>79</u>
1.3- Etendue de la mission d'audit.....	<u>80</u>
1.3.1- Revue des comptes.....	<u>80</u>
1.3.2- Revue et évaluation du système de contrôle interne.....	<u>81</u>
1.3.3- Conformité avec les dispositions légales et réglementaires applicables.....	<u>81</u>
<b><u>CHAPITRE 2 : ANALYSE DES RESULTATS D'AUDIT.....</u></b>	<u>83</u>
2.1- Validation des comptes.....	<u>83</u>
2.2- Evaluation des procédures de contrôle interne.....	<u>84</u>
2.2.1- Inexistence de manuel de procédure.....	<u>85</u>
2.2.2- Gestion de la trésorerie.....	<u>85</u>
2.2.3- Gestion des immobilisations.....	<u>86</u>
2.2.4- Gestion du personnel.....	<u>86</u>

2.2.5- Notes aux états financiers.....	<u>86</u>
2.2.6- Procédure d'encaissement.....	<u>86</u>
2.2.7- Procédure d'achat.....	<u>87</u>
2.2.8- La facturation des clients.....	<u>87</u>
2.2.9- Gestion des stocks.....	<u>87</u>
2.2.10- Conformité aux lois, règlements et conventions financiers.....	<u>88</u>
Conclusion préliminaire.....	<u>89</u>
CONCLUSION GENERALE.....	<u>90</u>
ANNEXE	
BIBLIOGRAPHIE	

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**SIGLES ET ABREVIATIONS**

- **AMT** : Service Armement
  - **CA** : Conseil d'Administration
  - **CAC**: Commissaire aux Comptes
  - **CNCC** : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
  - **DG** : Direction Générale
  - **EDJA** : Editions Juridiques Africaines
  - **GIE** : Groupement d'Intérêt Economique
  - **IASC** : International Accounting Standards Committee
  - **IFACI** : International Federation of Accountants
  - **IPRES** : Institut de Prévoyance Retraite au Sénégal
  - **OEC** : Ordre des Experts-Comptables
  - **OECCA** : Ordre des Experts-Comptables et Comptables Agrées
  - **OHADA** : Organisation pour l'Harmonisation du Droit de Affaires en Afrique
  - **ONEEAS** : Ordre National des Experts et Evaluateurs Agrées du Sénégal
  - **PME** : Petite et Moyenne Entreprise
  - **SA** : Société Anonyme
  - **SAP** : Service Approvisionnement
  - **SARL** : Société A Responsabilité Limitée
  - **SNPS** : Société Nationale de Pêche du Sénégal
  - **ST** : Service Technique
  - **SYSCOA** : Système Comptable Ouest Africain
  - **TAFIRE** : Tableau de Financement des Ressources et Emplois
  - **TRIMF** : Taxe Représentative de l'Impôt du Minimum Fiscal
  - **TVA** : Taxe sur la Valeur Ajoutée
  - **UEMOA**: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
  - **VRS** : Versement des Retenues à la Source
-

- 
- **DAF** : Direction Administrative et Financière
  - **SCR** : Service Commercial et Relations Publiques

CESAG - BIBLIOTHEQUE



## **INTRODUCTION**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## 1 Contexte de l'étude :

L'évolution de la vie des affaires, l'accélération en terme de communication, et plus généralement la mondialisation qui l'accompagne font que la vue rétrospective donnée par les comptes du passé ne répond plus aux attentes du marché qui demande plus de sécurité et plus d'information qualitative sur l'image donnée par l'entreprise et son devenir, à travers sa communication financière.

Face aux faillites des entreprises ainsi que les grandes mutations industrielles et commerciales (fusions), de nouveaux actionnaires, de plus en plus vigilants apparaissent, et exigent une meilleure maîtrise de la gestion de leurs affaires. A cela s'ajoute le fait qu'avec la globalisation de l'économie, l'internationalisation apparaît désormais comme une dimension à laquelle les entreprises ne peuvent se soustraire quelle que soit leur taille.

Toutes ces raisons font émerger la nécessité d'intégrer l'audit dans les outils de gestion.

La conduite d'une mission d'audit comptable et financier obéit à une démarche générale, de sorte que les professionnels d'audit, où qu'ils exercent leur métier, se retrouvent sur un chemin tracé au fil des ans par leurs pairs. Il faut signaler aussi que si conduire, c'est suivre une route tracée, c'est aussi adapter sa vitesse en fonction des facteurs environnants ; c'est à l'auditeur de choisir son allure et la vitesse des étapes à franchir. Et si l'audit est une méthodologie, c'est également un champ professionnel où le jugement et le bon sens sont des valeurs que l'auditeur mettra en œuvre de façon permanente pour atteindre son but.

Conduire une mission d'audit, oui, mais bien la conduire, voilà l'enjeu d'aujourd'hui pour tous ceux qui, de plus en plus, rejoignent les rangs de l'audit.

Les paramètres financiers qui sont à la disposition de ceux qui ont la charge de définir les orientations de l'entreprise et de la gérer quotidiennement sont-ils pertinents et suffisamment fiables ? Les informations données par les entreprises

à tous les tiers qui entretiennent avec elles des relations financières ou commerciales (investisseurs, banquiers, fournisseurs etc.) sont-elles sincères ?

Comment éviter les risques de fraude dans les entreprises ? C'est donc pour répondre à toutes ces interrogations que nous avons porté notre choix sur le thème de notre mémoire qui est intitulé : « Méthodologie d'Audit dans une mission de commissariat aux comptes ».

## **2 Objectifs du mémoire :**

Les objectifs poursuivis par ce mémoire sont :

- de présenter le contexte dans lequel se déroule une mission d'audit comptable et financier ;
- d'analyser et d'apprécier l'apport des missions d'audit en entreprise ;
- de proposer des recommandations appropriées, permettant une amélioration de la situation existante, en ce qui concerne le cas pratique que nous allons étudier;

## **3 Pertinence du Sujet :**

La méthodologie d'audit comptable et financier intègre les récents développements tant sur le plan des normes de la CNCC ( Conseil National des Commissaires aux Comptes ) en France que des techniques développées par les organisations professionnelles et les cabinets, notamment en matière d'audit des petites entreprises et des systèmes informatiques : elle est l'un des éléments essentiels du professionnalisme de l'auditeur et de la crédibilité de son intervention, il est donc important qu'elle ne soit connue de lui seul.

## **4 Intérêt du Mémoire :**

Ce mémoire contribue à la réflexion sur l'évolution du métier de l'auditeur qui, traditionnellement ancré dans les missions de présentation des comptes, évolue peu à peu vers le conseil. C'est l'occasion pour nous de mieux asseoir nos connaissances théoriques en audit et de les confronter à la pratique du terrain ; de comprendre et connaître le déroulement d'une mission d'audit comptable et financier.

Pour les nouveaux arrivants dans le secteur d'audit, ce mémoire peut servir de guide pratique et peut être utilisé de façon concrète et directe au cours des missions d'audit.

Enfin pour le cabinet Coopers & Lybrand Dièye, il peut enrichir son expérience et faciliter les opportunités à venir.

## **5 Délimitation de l'étude :**

Cette étude ne prétend pas développer le déroulement d'audit comptable et financier, qui est un domaine très vaste, dans tous ses divers aspects.

Il faut préciser qu'il ne sera pas question d'aborder les études visant à comment acquérir une mission d'audit ou rechercher des marchés, encore moins à élaborer des soumissions techniques et financières.

La présente étude en ce qui concerne son aspect pratique, est basée sur une mission du CAC (Commissariat aux Comptes) dans une société de pêche que l'on nommera Société Nationale de Pêche du Sénégal ( SNPS).

Etant donné que le cabinet est tenu au secret professionnel, conformément aux normes d'audit, nous avons supprimé tout signe pouvant aider à identifier la dite société.

En raison même de notre préoccupation de bien situer la méthodologie d'audit comptable et financier dans son contexte, nous avons jugé bon de consacrer :

La première partie du mémoire intitulée : "Cadre Théorique", sera consacrée à la description du déroulement d'une mission d'audit comptable et financier à travers :

- La présentation des objectifs généraux de l'audit comptable et financier et de leur adaptation à chaque entreprise ;
- L'exposé des méthodes et techniques spécifiques mises en œuvre ;
- L'analyse des rapports d'audit, dont la bonne compréhension permet d'apprécier l'apport des missions d'audit.

La deuxième partie du mémoire intitulée “Cas Pratique”, sera consacrée à l’audit des comptes de la SNPS à l’issue duquel les travaux d’audit se sont déroulés en trois phases :

- la prise de connaissance de l’environnement de la SNPS ;
- l’évaluation du système de contrôle interne et la validation des comptes ;
- enfin, sur la base des résultats d’audit, nous avons formulé des recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



**PREMIERE PARTIE :**

**CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE**

RESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 1: DEFINITIONS ET OBJECTIFS GENERAUX DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER**

### **1 Définition de l'audit comptable et financier**

L'audit recouvre, dans les faits, un concept assez large. Il consiste, d'une manière générale, en un examen mené par un observateur professionnel, sur la manière dont est exercée une activité, par rapport à des critères spécifiques à cette activité.<sup>1</sup>

L'audit financier est, sans doute, l'aspect de l'audit le plus connu, parce que le plus ancien. Il a eu un développement parallèle à celui de la comptabilité. Visant à l'origine la recherche de la fraude et de l'erreur, l'audit comptable s'est, à partir du début de ce siècle, orienté vers l'émission d'une opinion sur la validité des états financiers. Apparu en Italie, au xvi<sup>ème</sup> siècle, il s'est développé en Europe et a connu une véritable expansion avec une forte impulsion anglo-saxonne au xx<sup>ème</sup> siècle.

La notion d'audit s'est ensuite étendue à de nombreux aspects de fonctionnement de l'entreprise et l'on parle aujourd'hui d'audit social, d'audit juridique, d'audit industriel, d'audit vert, et même d'audit de la qualité.

L'audit comptable et financier a été défini en France et sur le plan international par les organisations professionnelles. Ces organisations veillent à la détermination de règles professionnelles, à leur constante amélioration et à leur respect par ceux qui exercent le métier : les auditeurs ou, pour utiliser la terminologie anglo-saxonne, les réviseurs comptables.

Ainsi peuvent être citées les définitions suivantes :

Examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité du bilan et des comptes de résultat d'une entreprise (extrait des normes de révision comptable

---

<sup>1</sup> BATUBE Daniel. L'Audit Comptable et Financier, Nathan, Paris, 1997, page 9.

de l'ordre des experts-comptables et comptables agréés, (OECCA), devenu depuis 1994, l'ordre des experts comptables (OEC).

Contrôle de l'information financière émanant d'une entité juridique effectué en vue d'exprimer une opinion sur cette information (IFACI).

Tout récemment, la Compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC) qui donne cette définition :

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans les comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

### 1.1 Audit légal et audit contractuel

Ces définitions sont parfois restrictives en ce sens qu'elles concernent l'activité de l'auditeur financier externe, exercée dans un cadre légal prédéfini et obligatoire qui, se confond le plus souvent avec le commissariat aux comptes. En effet l'importance d'une opinion professionnelle et indépendante sur l'information financière publiée par une entreprise a été progressivement reconnue en France, comme d'ailleurs dans la plupart des pays industrialisés, d'abord pour les sociétés par actions (loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales), puis il résulte de l'article 376 de l'acte uniforme « qu'un commissaire aux comptes) n'est exigé que dans les SARL dont le capital social est supérieur à dix millions de francs CFA ou qui remplissent l'une des conditions suivantes : chiffre d'affaires annuel supérieur à deux cent cinquante millions (250000000) de francs CFA ; effectif permanent supérieur à cinquante (50) personnes ».

Pour les autres SARL, la désignation d'un commissaire aux compte est facultative. Par contre pour les sociétés anonymes (SA), la désignation d'un commissaire aux comptes est obligatoire (selon l'acte uniforme de l'OHADA).

Mais, l'audit financier et comptable ne se limite pas au seul commissariat aux comptes obligatoire. Tout d'abord, l'intervention d'un auditeur financier externe

peut être souhaitée par un organisme ou une entreprise en dehors de toute obligation légale ; par ailleurs un audit comptable et financier spécifique peut être demandé à un cabinet d'audit différent du commissaire aux comptes de l'entité auditée : c'est très fréquemment lors des acquisitions de sociétés, où l'acheteur potentiel souhaite, avant de s'engager ou de rendre son engagement définitif, recueillir l'opinion d'un expert, autre que le commissaire aux comptes de l'entreprise, sur les données financières transmises par le vendeur.

Pour distinguer l'audit réalisé par le commissaire aux comptes, dans le cadre de sa mission telle qu'elle est définie par la loi, de celui réalisé par un auditeur externe, de manière régulière ou pour répondre à des besoins spécifiques, le premier est appelé **audit légal** et le second **audit contractuel**.<sup>2</sup> Si le cadre d'intervention est différent, selon qu'il s'agit d'une mission de commissariat aux comptes ou d'un audit contractuel, ces travaux sont diligentés par une même nature d'intervenants, à savoir des professionnels indépendants, regroupés le plus souvent en cabinets d'audit, titulaires du titre de commissaire aux comptes.

## 1.2 Audit et missions d'expertise comptable

Les travaux de l'auditeur légal (ou du commissaire aux comptes) ne se confondent généralement pas avec ceux d'un expert-comptable à qui peut être confiée, par une entreprise ne disposant pas de ressources internes, une mission d'établissement ou d'examen des comptes annuels<sup>3</sup>.

Certes, l'expert-comptable, en tant que professionnel indépendant et ayant généralement par ailleurs la qualité de commissaire aux comptes, se doit de respecter des règles professionnelles et fournir une attestation à la fin de ses travaux. Mais la mission qui lui est confiée, d'étendue variable, se distingue le plus souvent d'une mission d'audit.

L'expert-comptable peut, en effet, se voir confier trois types de missions : mission de présentation, mission d'examen et mission d'audit.

<sup>2</sup> Commission des Opérations de Bourses-Rapport d'activité 1969, page 19.

<sup>3</sup> MIKOL Alain. Les Audit Financier : Comprendre les Mécanismes du Contrôle légal. Paris : les éditions d'organisation, 1999. (collection audit). Page 17.

Les deux premières missions sont très nettement distinguées des missions d'audit. L'attestation délivrée par l'expert-comptable le précise alors clairement. La mission de présentation constitue une simple mise en forme des données comptables fournies par l'entreprise. La mission d'examen comporte, en outre, des contrôles généraux de cohérence des comptes ainsi établis.

La troisième mission, quant à elle, est une mission complète de révision contractuelle. Elle peut être confiée volontairement par l'entreprise à un expert-comptable, en l'absence de commissaire aux comptes.

En tout état de cause, si une entreprise est soumise à l'obligation d'avoir un commissaire aux comptes ou si elle choisit spontanément d'en désigner un, la fonction de commissaire aux comptes est incompatible avec celle d'expert-comptable de l'entreprise<sup>4</sup>. Cette incompatibilité prévue par la loi repose sur le principe d'indépendance : le contrôleur ne peut pas être en même temps l'objet du contrôle.

### 1.3 Audit externe et audit interne.

Les sociétés de taille significative ont souvent cherché à renforcer leur propre dispositif de contrôle, en créant, en leur sein même, un service spécifique. Ce service, appelé service d'audit interne, est généralement rattaché à la direction générale, afin de conserver son indépendance par rapport aux autres services de la société. Son rôle est de définir et/ou de veiller à la définition de procédures de contrôle interne satisfaisantes au sein de l'entreprise, à leur diffusion et à leur correcte application.

L'auditeur interne fait partie intégrante de l'entreprise, par opposition à l'auditeur légal ou contractuel, qui est mandaté par les associés (audit légal) ou les organes de direction, mais indépendant, puisque non -salaire de l'entreprise auditée.

De cette différence essentielle découlent certaines conséquences pour l'auditeur légal : l'obligation d'effectuer un certain nombre de diligences, imposées par la

---

<sup>4</sup> Article 697 des Actes Uniformes OHADA, SYSCOA, page 265.



loi et les organisations professionnelles, permettant que son opinion soit reconnue par tous. En sens inverse, l'auditeur interne peut formuler une opinion sur le bien –fondé de certaines décisions de gestion de l'entreprise, ce qui est exclu de la mission de l'auditeur légal. Bien que leurs conditions d'intervention et de travail soient différentes, les auditeurs internes et externes visent un objectif commun : la conformité à la réalité et à la fiabilité des comptes. D'ailleurs, les services d'audit interne recrutent essentiellement leur personnel parmi d'anciens collaborateurs de cabinets d'audit externe. Ces derniers travaillent le plus souvent, à chaque fois que cela est possible, en collaboration avec les auditeurs internes, ou en s'appuyant sur leurs travaux.

#### 1.4 Les intervenants actuels de l'audit externe.

Les intervenants<sup>5</sup> de l'audit externe ont connu une évolution similaire à celle des entreprises qu'ils contrôlent : concentration et internationalisation. Les principaux intervenants sur le marché mondial sont désignés sous le nom des « Big Five ». Ces cabinets se caractérisent par leur origine anglo-saxonne et leur réseau international. La présentation des principaux cabinets d'audit français est fournie par la liste suivante dans l'ordre décroissant : Arthur Andersen, Groupe Coopers & Price Waterhouse, Ernest & Young Audit, Kpmg Fiduciaire de France, Deloitte Touche Tohmatsu.

Quel que soit le contexte dans lequel est exercé l'audit comptable et financier, celui-ci vise à atteindre les mêmes objectifs généraux. L'atteinte de ces objectifs passe l'application des méthodes spécifiques et l'utilisation de techniques particulières. Les résultats de l'audit se concrétisent par des rapports dont la forme, pour en faciliter la compréhension, a fait l'objet d'efforts importants de standardisation par les organisations professionnelles. La correcte compréhension de ces rapports permet de mieux comprendre la finalité, l'utilité et les limites de l'audit comptables et financier.

---

<sup>5</sup> BATUBE Daniel. L'Audit Comptable et Financier, Nathan, Paris, 1997, page 15.

## **2 La fiabilité de l'information comptable et financière**

L'audit financier vise à exprimer une opinion sur la qualité des principales informations financières fournies. Cette qualité s'apprécie par rapport à des critères précis. En matière d'information financière, les critères minimaux retenus, auxquels il est fait référence dans les rapports d'expression d'opinion des commissaires aux comptes, sont la régularité et la sincérité d'où découle la fidélité de l'image donnée. Ces notions méritent d'être précisées. Elles doivent aussi être complétées par les notions d'exactitude et de seuils de signification.

### **2.1 La régularité.**

Il est important que les informations financières puissent être lues et comprises par tous, sans ambiguïté et de même façon. En effet, selon que l'on adopte telle ou telle option comptable, un chiffre, extrait de l'information financière donnée, peut être interprété différemment. Pour illustration, la valeur d'une immobilisation pourrait être indiquée au bilan à sa valeur d'acquisition ou à sa valeur de marché (parfois sensiblement différentes).

La publication de l'information financière suppose donc qu'existe un référentiel comptable prédéfini. L'Afrique, comme les principaux pays industrialisés, s'est dotée de principes comptables qui ont vocation à s'appliquer à toutes les entreprises. Elle s'est également dotée d'un plan comptable général et un modèle de présentation des états financiers : système ouest africain de comptabilité (SYSCOA) qui, sous réserve d'aménagements particuliers à certains secteurs d'activités, doivent être respectés par l'ensemble des entreprises ouest africaines et progressivement les entreprises africaines d'expression française. C'est par rapport au respect de ces principes que sera vérifiée la régularité de l'information financière.

### **2.2 La fidélité de l'image donnée.**

Les comptes sociaux doivent être établis de telle manière qu'ils donnent « une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que des résultats de la société ». Les comptes sociaux de synthèse à présenter en fin d'exercice sont le

bilan, le compte de résultat et leurs annexes : en effet, la traduction de l'image fidèle de la situation financière et des résultats d'une entreprise ne doit s'apprécier non pas seulement sur les documents de synthèse (bilan et compte de résultats), mais également sur les annexes nécessairement soumises « à tous les principes comptables généraux de la comptabilité, notamment le principe de la spécificité de l'exercice, celui de la continuité de l'exploitation, le principe de prudence »<sup>6</sup>.

L'importance des annexes a toujours été réaffirmé par la commission des opérations de bourse qui précise : « quelles que soient l'honnêteté de ceux qui préparent les comptes et les connaissances comptables de leurs lecteurs, les états financiers, si bien agencés soient-ils, ne peuvent communiquer par eux-mêmes l'image fidèle dont ont besoin et à laquelle ont droit leur utilisateurs. C'est pourquoi les bilans et compte de résultat ne peuvent remplir utilement l'objet d'information qui leur est assigné que s'ils sont accompagnés de notes annexes ».

A noter que le critère de l'« image fidèle » trouve son équivalent dans l'expression de la « prééminence de la réalité sur l'apparence » insérée dans la première norme de l'I.A.S.C.(International Accounting Standards Committee) organisme de normalisation comptable auquel participe d'ailleurs très activement l'Ordre Français des Experts Comptables et Comptables Agréés.

Il ne s'agit pas là d'un concept abstrait puisque c'est le résultat, concret, de l'ensemble des chiffres constituant le bilan, le compte de résultat et l'annexe. Cet ensemble de chiffres, lorsqu'on le lit en connaissant les conventions d'après lesquelles il a été établi, doit permettre d'obtenir une image qui ne soit pas trompeuse et qui soit raisonnablement conforme à la réalité du patrimoine de la situation financière et des résultats de la société.

Mais que penser de cette nouvelle notion d'« image fidèle » vis -à -vis de la régularité et de la sincérité des comptes sociaux ? La réponse à cette question

<sup>6</sup> Revue Française de Comptabilité N°105-Juillet 1990-Page 16

doit être appréciée par rapport à l'importance à accorder aux informations économiques et financières significatives livrées à l'intérieur et à l'extérieur de l'entreprise à travers la publication des états financiers. A chaque fois qu'il y a absence de règle à suivre, ou un arbitrage à opérer entre plusieurs règles ou une interprétation à faire sur une règle, la démarche choisie par ceux qui établissent ou contrôlent les comptes doit toujours être orientée vers la recherche de la prééminence de la réalité sur la forme.

### 2.3 Exactitude et seuil de signification<sup>7</sup>.

L'auditeur financier ne vise pas à obtenir l'exactitude absolue des documents financiers dont il garantit la fiabilité, à supposer que l'exactitude absolue puisse être atteinte. L'exactitude comptable n'a pas de signification si ce n'est dans une acception arithmétique. En effet, la comptabilité repose en partie sur des évaluations.

L'objectif de l'auditeur est de vérifier qu'il n'existe pas d'erreur significative ou de risque d'erreur significative contre laquelle les procédures de contrôle interne de l'entreprise ne sont pas de nature à la prémunir.

L'auditeur est conduit, compte tenu de la taille de l'entreprise, à définir un seuil de signification (également appelé seuil de matérialité) au dessous duquel les erreurs ou risques d'erreurs relevés ne sont pas de nature à remettre en cause la régularité et la sincérité des états sur lesquels il est amené à porter une opinion. La détermination du seuil de matérialité est de la responsabilité de l'auditeur et ne relève pas strictement d'un calcul arithmétique.

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes a indiqué que les éléments de référence les plus couramment admis étaient les capitaux propres, le résultat net, ou encore plusieurs postes ou informations des comptes annuels.

La Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes précise :

« aucun pourcentage ne saurait constituer une référence absolue. Les pourcentages mentionnés sont donnés à titre indicatif car c'est en général, à

---

<sup>7</sup> ATH-guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, 1<sup>ère</sup> édition, Mai 1991, Page 130

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 au pourcentage indiqué<sup>8</sup>.

Une fois défini, ce seuil de signification ne peut être modifié que si des circonstances nouvelles interviennent.

### **3 Le respect d'un référentiel comptable prédéfini.**

#### **3.1 Le référentiel comptable.**

La régularité suppose l'existence de règles. Ces règles, en matière comptable et financière, sont appelées référentiel comptable. Ce corpus de règles, propres à chaque entreprise, résulte des principes comptables (ou conventions comptables) généralement admis, dont les principaux font, depuis 1984, partie intégrante du code de commerce et sont donc applicables à tout commerçant

Les principes généraux comptables s'énumèrent comme suit :

- la prudence
- la permanence des méthodes
- la continuité de l'exploitation
- l'intangibilité du bilan d'ouverture
- la séparation des exercices

#### **3.2 La permanence des méthodes.**

La permanence des méthodes est un principe comptable d'une nature particulière puisqu'il prévoit que les principes retenus doivent être appliqués de manière constante.

Le choix d'une méthode comptable plutôt que d'une autre n'est souvent pas indifférent quant au niveau de résultat dégagé par l'entreprise sur un exercice donné.

Par exemple, les entreprises ayant une activité s'exerçant au travers de contrats à long terme ont, sous certaines conditions, le choix entre deux méthodes, quant

---

<sup>8</sup> VAN GREUNING Henri et KOEN Marius. Normes Comptables Internationales : guide pratique. Paris : CNCC, 4<sup>ème</sup> trimestre 2000, page 99.

au moment où elles dégagent la marge bénéficiaire relative aux contrats qu'elles réalisent : soit elles comptabilisent leur résultat uniquement à l'achèvement de chaque contrat, soit elles décident d'appréhender dans chaque exercice la marge attendue sur l'ensemble des contrats en cours, proportionnellement à leur avancement.

Il est évident que le choix de cette deuxième méthode conduit l'entreprise à dégager un résultat régulier sur les contrats en cours, en proportion de l'activité de chaque exercice, alors que l'application de la première méthode peut avoir pour conséquence un dégagement de marge en « dents de scie » au rythme de l'achèvement des contrats.

L'incidence que peut avoir le choix d'une méthode comptable plutôt qu'une autre a conduit à mettre au rang des principes comptables généraux le principe même de permanence des méthodes ; dès lors, le passage d'une méthode à une autre doit toujours être justifié par des circonstances exceptionnelles.

L'audit financier visera non seulement à vérifier que la méthode choisie par l'entreprise est correctement appliquée et est de nature à privilégier l'image fidèle, mais également à contrôler que l'option prise est décrite de manière satisfaisante dans l'annexe comptable établie par l'entreprise, et, enfin, à vérifier que l'entreprise n'a pas opéré de changement de méthode par rapport à l'exercice précédent.

### 3.3 les principes comptables selon le système comptable ouest africain (SYSCOA).

Le référentiel juridique du SYSCOA ou règlement relatif au droit comptable dans les états de l'UEMOA (union économique et monétaire ouest africain) renferme les principales dispositions suivantes sur le référentiel du système de contrôle interne.

#### **3.3.1 Concernant le référentiel :**

L'obligation de la tenue d'une comptabilité ;

La période comptable est fixée du 1/01 au 31/12 de chaque année ;

Les états SYSCOA constituent un tout indissociable et comprennent :

- Le bilan
- Le compte de résultat
- Le tableau de financement des Ressources et Emplois (TAFIRE)
- L'état annexé
- L'état supplémentaire

Le SYSCOA impose le respect des principes ci-dessus reconnus par les normes internationales et les complète par la liste suivante<sup>9</sup> :

- La prudence,
- La permanence des Méthodes,
- La correspondance Bilan de Clôture – Bilan d'Ouverture,
- La spécialisation des exercices,
- La continuité de l'exploitation,
- La transparence,
- L'Importance significative,
- Prééminence de la réalité sur l'apparence,

### **3.3.2 Concernant le système de contrôle interne**

3.3.2.1 Le SYSCOA met le contrôle interne au centre du processus de gestion comptable et impose donc son renforcement parallèlement à la mise en place de la comptabilité.

3.3.2.2 Le renforcement du système de contrôle interne prévoit la mise en place d'un manuel décrivant l'ensemble des procédures comptables. Celles-ci devant bien entendu s'inscrire dans le cadre de procédures administratives et financières.

3.3.2.3 Ledit manuel de procédures doit répondre aux besoins du SYSCOA et voire au-delà en englobant des procédures et régissant le fonctionnement de l'entité concernée.

<sup>9</sup> SAMBE Omar & DIALLO Ibra Mamadou. Le Praticien : Comptable SYSCOA, mars 1999, Editions Comptables et Juridiques, 2<sup>ème</sup> édition, Pages 29 et suivant.

3.3.2.4 Le renforcement du système de contrôle interne inclut l'obligation de régularité, sincérité et authenticité des états financiers SYSCOA.

L'objectif étant d'aboutir à l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat. Cette image fidèle ne pouvant s'obtenir que sur la base de la valeur probante de la comptabilité.

3.3.2.5 Toujours guidé par le souci du renforcement du système de contrôle interne, le SYSCOA impose la production d'un rapport de gestion et d'un bilan social.

3.3.2.6 La production systématique du rapport de gestion et la mise aux normes du SYSCOA s'impose.

3.3.2.7 La production systématique d'un bilan social qui fait le point sur la gestion sociale. Ce qui suit est également nécessaire :

- la situation des effectifs ;
- la répartition des effectifs ;
- flux de sortie/entrée ;
- masse salariale ;
- politique de formation de promotion ;
- état d'application du statut du personnel et du règlement du personnel.

#### **4 Les différents types de missions**

Comme nous l'avons dit brièvement dans les définitions de l'audit légal et de l'audit contractuel, l'audit financier se distingue de la mission de commissariat aux comptes, même s'il recoupe souvent cette notion en pratique. Ainsi, il peut être confié à des auditeurs financiers des missions plus ou moins étendues que celles qui, de par la loi, relèvent du commissariat aux comptes.

##### **4.1 La mission d'audit légal ou commissaire aux comptes.**

La mission de commissariat aux comptes implique la mise en œuvre de l'ensemble de l'approche et des normes de travail adaptées à la taille et aux spécificités de l'entreprise prévue par la loi et les normes professionnelles. Le commissaire aux comptes doit être en mesure de justifier, compte tenu des



particularités de l'entreprise contrôlée, ou de travaux de substitution qu'il a pu effectuer, pourquoi des travaux prévus par les normes professionnelles n'auraient pas été mis en œuvre.

L'étendue des travaux à réaliser, même si elle laisse place à une nécessaire adaptation aux particularités de l'entreprise contrôlée, est prédéfinie par les normes professionnelles.

Le commissaire aux comptes connaît une limite importante à sa mission : l'obligation de non-immixtion dans la gestion de l'entreprise qu'il contrôle. Ainsi, il ne peut pas critiquer les décisions stratégiques prises par l'entreprises, et il n'a pas non plus pour mission de critiquer l'organisation en termes de coûts et d'efficience tant que la qualité de l'information financière n'est pas en cause. Enfin, il appartient à l'auditeur légal de déterminer si les anomalies qu'il pourrait relever ou qui pourraient exister ont un impact significatif sur la qualité de l'information financière donnée. En deçà de ce seuil, il n'a pas d'information particulière à fournir sur les erreurs ou failles dans les procédures rencontrées.

#### 4.2 Les missions d'audit élargi (audit contractuel).

Compte tenu des limites que peuvent connaître les missions de commissariat aux comptes, il peut être demandé à un auditeur financier d'effectuer des missions particulières plus étendues et ce, à divers points de vue :

extension de la mission d'examen des procédures mises en œuvre par l'entreprise en termes d'efficacité : les informations produites sont-elles les plus pertinentes, le sont-elles au meilleur rapport coût/qualité ?

approfondissement de l'étude de certains cycles ou comptes qui pourraient être jugés comme peu significatifs dans le cadre d'un audit légal ; examen d'informations financières qui ne relèvent pas des comptes annuels, faisant l'objet de certification : tableau de bord, comptes prévisionnels, comptes intérimaires, ou comptes consolidés (quand l'établissement de ceux-ci ne fait pas l'objet d'une obligation légale).

#### 4.3 Les missions de revue limitée.

En sens inverse, il peut être demandé à un auditeur financier d'opérer des travaux qui ne nécessitent pas la mise en œuvre de l'ensemble des diligences habituellement reconnues comme indispensables lors d'un véritable audit. Ces travaux sont généralement désignés sous l'appellation de « revue limitée ». Il aboutissent bien évidemment à des conclusions présentant une garantie plus faible qu'un audit financier classique, ce qui est exprimé dans la formulation de l'opinion.

Néanmoins, ces travaux peuvent être demandés pour obtenir un premier diagnostic formulé par un expert indépendant sur une situation financière, ou dans les cas où une décision doit être prise rapidement, sans attendre les conclusions d'un audit complet.

Par exemple, dans le cadre d'une acquisition, l'acheteur potentiel peut demander une revue limitée d'une situation financière récente de l'entreprise qu'il se propose d'acheter, pour se forger une première impression sur la qualité de l'information financière, qui lui servira de base de référence. Des garanties données par le vendeur dans le protocole de cession lui permettront éventuellement de prévoir une révision de prix en fonction des résultats d'un audit complet diligenté postérieurement à l'acquisition.

**DEUXIEME PARTIE :**

**CAS PRATIQUE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 2 : LA METHODOLOGIE DE L'AUDIT COMPTABLE ET FINANCIER**

L'audit est un métier à part entière et, comme tel, il obéit à des règles très précises. Celles-ci ont été forgées par les professionnels qui les ont progressivement élaborées, après avoir été confrontés à la pratique. Elles sont décrites par les diverses normes professionnelles régissant les auditeurs.

Certes, l'audit est exercé par des professionnels qui ont pu développer des méthodologies spécifiques plus ou moins affinées. Le souci constant de la profession est d'essayer d'améliorer les missions menées, en terme de qualité et d'efficacité, ainsi que d'adapter leurs techniques à l'évolution même de l'organisation de l'entreprise (diversification des métiers, informatisation, complexité croissante des organisations).

Il n'en demeure pas moins qu'il existe une méthodologie commune à l'ensemble des auditeurs financiers, qui a permis l'élaboration de normes de travail. Tout travail d'audit doit donner lieu à une réflexion et à une approche préliminaire qui conduiront à définir l'organisation de la mission d'audit, en prévoyant les tâches à effectuer et leur répartition optimale dans le temps.

La démarche d'audit est une démarche à la fois spécifique et itérative, spécifique en ce sens qu'elle nécessite une connaissance minimale de l'entreprise à auditer, et itérative parce qu'elle sera précisée et complétée au fur et à mesure que seront obtenues les conclusions des premiers travaux.

Il arrive fréquemment que les travaux d'audit légal des groupes importants soient partagés entre plusieurs commissaires aux comptes (le co-commissariat).

Cela nécessite l'organisation d'un partage des travaux entre les cabinets d'audit

Afin de permettre l'accomplissement efficace de leurs missions, la loi a donné aux auditeurs légaux des pouvoirs d'investigation particuliers dont la contrepartie est l'obligation de secret professionnel.

## 1 L'approche préliminaire d'audit

Toute mission d'audit passe par une analyse préliminaire de l'entreprise auditée. Cette analyse permet d'identifier les principales composantes organisationnelles de l'entité auditée et les risques pouvant être détectés a priori, afin d'orienter au mieux l'organisation de l'audit, en l'adaptant le plus possible aux spécificités de l'entreprise.

### 1.1 La nécessité d'une compréhension générale de l'entreprise auditée.

Même si la démarche de l'auditeur est, en théorie, la même pour toute entreprise contrôlée, puisqu'elle cherche à atteindre les mêmes objectifs généraux, l'intervention auprès d'une entreprise suppose toujours une réflexion préalable, visant à définir une démarche spécifique adaptée. En effet, un audit n'est pas mené de la même manière s'il concerne un groupe multinational exerçant plusieurs métiers ou bien une PME disposant d'une implantation unique et intervenant dans un seul secteur d'activité.

Le besoin de comprendre l'entreprise, son activité et son langage, a amené les cabinets d'audit à diversifier leur recrutement. Celui-ci, à l'origine plutôt ciblé sur les élèves des écoles de commerce, tend à rechercher également des collaborateurs de formation scientifique (ingénieurs, informaticiens, actuaires...), susceptibles de mieux comprendre les processus industriels et d'avoir un langage commun avec leurs interlocuteurs.

L'ensemble des normes professionnelles a posé le principe d'une orientation et d'une planification préalable à la mission de l'auditeur, afin que soit mise en œuvre une démarche adaptée.

(Ainsi, la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC) indique comme normes de travail :

Le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance globale de l'entreprise lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs.

Cette approche a pour objectif d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes. Elle conditionne la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission :

déterminant la nature et l'étendue des contrôles, eu égard au seuil de signification ; organisant l'exécution de la mission afin d'atteindre l'objectif de certification de la façon la plus rationnelle possible, avec le maximum d'efficacité et en respectant des délais prescrits.

Comme l'indique la norme de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes, la prise de connaissance préalable de l'entreprise vise à couvrir deux aspects fondamentaux : recenser les cycles principaux et identifier les zones de risques. Cette première prise de connaissance s'effectue en appliquant les méthodes spécifiques.

### 1.2 Les méthodes de la prise de connaissance générale de l'entreprise.

La prise de connaissance préalable de l'entreprise s'effectue à la fois par consultation de documents, des visites et des entretiens

L'auditeur peut tout d'abord consulter les derniers comptes annuels de l'entreprise qui lui donneront une première indication sur les principaux ordres de grandeurs caractéristiques de la société, les principes et les méthodes comptables retenus, la qualité générale de l'information financière donnée. Cette première démarche est suivie d'entretiens avec dirigeants et les cadres principaux de l'entreprise, le niveau hiérarchique des interlocuteurs rencontrés dépendant de la taille de l'entreprise. La documentation interne et notamment, s'ils existent, les manuels de procédures peuvent être examinés. Enfin, et surtout pour les entreprises ayant une activité industrielle, une visite des sites de production et de stockage permet à l'auditeur de se forger une première opinion sur certains aspects de l'organisation de l'entreprise.

L'auditeur doit également prendre une connaissance suffisante des marchés où intervient l'entreprise et de l'évolution générale de ceux-ci.

### 1.2.1 Le recensement des cycles principaux.

L'activité de toute entreprise peut être découpée en cycles ou en systèmes formant chacun un ensemble cohérent de procédures, destinées à remplir une fonction déterminée. L'importance relative de ces différents cycles variera selon l'activité de l'entreprise.

Les cycles habituellement identifiés sont les suivants : achats/fournisseurs, ventes/clients, production/stocks, personnel/paie, trésorerie.

A titre d'illustration, le cycle achats/fournisseurs regroupe toutes les actions élémentaires qui vont de la sélection des fournisseurs de l'entreprise au paiement de ceux-ci.

Il est évident que cette liste n'est pas exhaustive et que certains cycles identifiés ci-dessus peuvent ne pas exister et que d'autres peuvent s'y substituer.

Lors d'une première prise de connaissance de l'entreprise à auditer, le travail de l'auditeur consiste donc à analyser les fonctions clés assumées par la société et procéder aux découpages de ses systèmes entre, d'une part, les cycles principaux, qui doivent faire le plus rapidement et le plus régulièrement l'objet d'un contrôle approfondi, et, d'autre part, les cycles présentant un caractère accessoire qui peuvent être examinés de manière plus sommaire ou moins régulière.

### 1.2.2 L'identification des zones de risques.

Une première identification des zones de risques, que l'auditeur prend en considération pour orienter ses travaux, est également effectuée lors de la prise de connaissance de l'entreprise. L'ampleur des travaux menés par l'auditeur est en relation étroite avec l'importance des risques détectés.

Ces risques peuvent avoir des origines de plusieurs ordres :

Ils peuvent être liés au secteur d'activité dans lequel l'entreprise exerce son activité ; ainsi, dans les activités soumises à des phénomènes de modes comme

la confection, la méthode de dépréciation des stocks sera identifiée comme zone de risque ;

Ils peuvent être attachés à l'entreprise elle-même ; au sein d'un même secteur d'activité, une entreprise se distingue de ses concurrentes par différents critères ;

degré de qualification et sensibilisation du personnel au contrôle interne,

taille de l'entreprise rendant plus ou moins difficile la mise en œuvre d'une séparation différentes fonctions,

situation financière de l'entreprise qui pourrait la conduire à recourir à un degré de prudence plus ou moins important pour l'établissement de ses états financiers publiables ;

enfin, ils peuvent dépendre de la nature des opérations traitées par l'entreprise ; celles-ci peuvent réaliser des opérations répétitives et de faible montant unitaire, pour lesquelles la qualité du système de traitement de l'information, souvent informatisé, est fondamentale, ou bien des opérations importantes et non comparables, de montant unitaire élevé, qui doivent être revues par l'auditeur de manière presque exhaustive.

### 1.2.3 La définition d'une approche d'audit adaptée à la taille et aux spécificités de l'entreprise.

L'ensemble de ces travaux préliminaires conduit l'auditeur à définir la démarche générale d'audit qu'il adopte face à l'entreprise.

Cette démarche est très généralement formalisée dans un document de synthèse dont l'intitulé varie selon les cabinets d'audit : « note d'orientation générale » ou « mémorandum d'approche », mais dont le contenu du document est dans les grandes lignes, identique.

Le travail d'audit s'effectuant généralement en équipe, ce document, à la disposition de l'ensemble des collaborateurs, vise à ; formaliser la prise de connaissance générale de l'entreprise, les zones de risques identifiées, les cycles principaux et les cycles accessoires.



Il définit l'approche générale retenue : décomposition de la mission en phases ; tâches à exécuter lors de chaque phase ; équipe d'intervenants à prévoir et moyens particuliers à mettre en œuvre (par exemple, assistance de spécialistes en informatique ou de juristes) ; calendrier et localisation des différentes interventions.

## **2- Les différentes phases de la mission d'audit**

Une mission d'audit légal s'organise dans la durée. Les travaux à réaliser sont répartis sur plusieurs mois, avant et après la date de clôture de l'exercice social de l'entreprise audité. Dans un certain nombre de pays d'Afrique, notamment le Sénégal, le mandat du commissaire aux comptes est confié à un même auditeur pendant plusieurs années (six exercices)<sup>4</sup>, ce qui permet de réaliser une répartition des travaux d'audit sur plusieurs exercices.

### 2.1 Les différentes phases de l'exécution de l'audit annuel.

La prise de connaissance préliminaire permet la répartition dans le temps de la mission d'audit. La répartition adoptée est généralement la suivante :

intervention « intérimaire » (c'est à dire réalisée en dehors d'une période d'arrêté comptable) visant à opérer un diagnostic sur la qualité du contrôle interne existant au sein de l'entreprise ;

préparation de divers travaux de contrôle des comptes ;

contrôle de l'inventaire physique ;

intervention finale visant à l'examen des comptes annuels ;

revue des événements postérieurs à la clôture et émission du rapport d'audit.

La tendance de l'ensemble de la place financière est à l'accélération de production des états financiers, c'est à dire à une réduction la plus forte possible du laps de temps s'écoulant entre la date de clôture de l'exercice et l'établissement effectif des états financiers de cet exercice.

La loi sur les sociétés commerciales octroie au commissaire aux comptes des délais minimaux lui permettant de mener à bien ses travaux de contrôle. Ainsi,

<sup>4</sup> Voir les articles 704 et 705 ; Actes Uniformes de l'OHADA

dans les sociétés anonymes, le commissaire aux comptes dispose, selon la loi, d'un délai minimal de trente jours entre le moment où sont mis à sa disposition les comptes annuels (soit au moment de leur arrêté par le conseil d'administration) et la date d'émission de son rapport de certification.

Dans la réalité, les délais de publication souhaités par les grands groupes conduisent le commissaire aux comptes, à accepter de renoncer au délai de trente jours qui lui est offert. En pratique, pour mener à bien sa mission, le commissaire aux comptes anticipe au maximum les difficultés qu'il pourrait rencontrer et commence à travailler sur des documents provisoires fournis par la société contrôlée, l'examen proprement dit des comptes annuels étant presque concomitant à leur préparation par la société .

#### 2.1.1 Evaluation du contrôle interne.

Le commissaire aux comptes doit pouvoir s'appuyer sur la qualité de l'organisation de l'entreprise qu'il est amené à contrôler. En effet, son objectif est de contrôler l'information financière de synthèse qui est fournie par l'entreprise et qui la résultante de l'enregistrement correct et exhaustif d'une multitude d'opérations. Il n'est pas concevable, d'une manière générale, que l'auditeur vérifie l'enregistrement correct de l'ensemble des opérations d'un exercice (cette méthode dite du full audit ne peut trouver son application que dans des entreprises comportant peu d'opérations unitaires). La démarche de l'auditeur, reposant sur une approche sélective et non exhaustive, s'appuie nécessairement sur l'existence de procédures internes à l'entreprise qui conduisent à un enregistrement correct.

La première démarche de l'auditeur est donc de prendre connaissance des procédures appliquées par l'entreprise, d'opérer un diagnostic sur ces procédures, de déterminer ainsi dans quelle mesure il peut s'appuyer sur la qualité de ces procédures ou, au contraire, mettre en œuvre des contrôles plus approfondis, s'il estime que les procédures de contrôle interne à l'entreprise

présentent des faiblesses importantes. Les techniques d'évaluation des procédures de contrôle interne sont décrites au chapitre suivant.

L'examen des procédures de contrôle interne s'effectue par étapes successives. Tout d'abord, l'auditeur a réalisé un choix motivé parmi les cycles de l'entreprise pour déterminer ceux qu'il examinera de manière prioritaire et approfondie. Ce choix a été effectué lors de son approche préliminaire et les critères en sont explicités dans la note de synthèse visant à la préparation de la mission.

Sur les cycles qu'il a choisi d'examiner, la démarche d'évaluation des procédures est la suivante :

- prise de connaissance des procédures de manière plus détaillée ;
- évaluation de ces procédures en terme de forces et de faiblesses ;
- réalisation de vérifications, par sondages, de la correcte application de ce qui a été identifié comme points forts des procédures (sondage de conformité) ;
- évaluation générale des systèmes examinés (incidence possible des faiblesses relevées lors de la description ou des dysfonctionnements des procédures par rapport à leur description théorique) ;
- mesure des conséquences de cette évaluation sur l'étendue des travaux à réaliser lors de la phase d'intervention finale et sur l'opinion.

Les procédures s'évaluent par rapport à des objectifs de contrôle interne qui sont les suivants :

\* objectifs ayant une incidence sur les comptes annuels :

- protection du patrimoine et des ressources de l'entreprise ;
- régularité et sincérité des informations, impliquant des principes d'autorisation, de réalité, d'exhaustivité, de correctes évaluations et comptabilisation ;

objectifs sans incidence sur les comptes annuels :

application des décisions prises par la Direction ; amélioration des performances ;

Comme nous l'avons indiqué, la démarche d'audit est itérative : les conclusions qui sont formulées par l'auditeur à l'occasion de ces travaux sur les principaux cycles amènent celui-ci à repenser l'étendue de ses travaux ultérieurs.

Ainsi, si à l'issue des vérifications qu'il a menées sur la qualité du contrôle interne l'auditeur est satisfait, il peut limiter ses travaux d'intervention finale. Si, au contraire, il a décelé des faiblesses dans les procédures examinées, l'impact potentiel de ces faiblesses doit être mesuré.

Deux cas de figures se présentent :

- soit l'impact des faiblesses relevées dans les procédures sur les comptes annuels ne risque pas d'être significatif sur les comptes annuels dans leur ensemble et, en conséquence, elles seront seulement signalées à l'entreprise audité (dans le rapport d'audit détaillé) ;

- soit il apparaît que les faiblesses relevées peuvent avoir un impact important sur l'arrêté des comptes. Dans cette dernière hypothèse, trois cas peuvent être distingués :

*1<sup>er</sup> cas* : les erreurs liées à ces faiblesses peuvent être corrigées par l'entreprise en mettant en place des procédures palliatives. L'auditeur s'assure que ces corrections sont de nature à fiabiliser les comptes annuels ;

*2<sup>ème</sup> cas* : des travaux complémentaires diligentés par l'auditeur permettent de compenser ces faiblesses (sondages plus étendus, vérification exhaustive de certains postes) ;

*3<sup>ème</sup> cas* : il n'existe pas de moyen de correction et l'auditeur peut être amené à formuler dans son rapport une réserve portant sur le contrôle interne.

Les travaux menés par l'auditeur donnent lieu le plus souvent, soit pour les entreprises de taille significative, soit en cas de défaillances importantes relevées, à un rapport appelé « rapport intérimaire ». Ce rapport porte sur le contrôle interne et vise à évaluer les procédures existantes et leur application, à suggérer des axes d'amélioration et à définir les actions correctives à mettre

éventuellement en œuvre par l'entreprise notamment en vue de la clôture des comptes annuels.

#### 2.1.1.1 Préparation des divers travaux de contrôle des comptes.

Avant la date de contrôle des comptes, un certain nombre de travaux autres que l'évaluation du contrôle interne de l'entreprise sont menés. Il s'agit tout d'abord de l'identification des faits majeurs de l'exercice et des opérations de nature exceptionnelle, puis de la réflexion sur la manière dont l'entreprise envisage d'en opérer la traduction comptable.

Les délais d'arrêté des comptes tendant à se raccourcir, les difficultés d'ordre comptable et les points de divergences possibles entre le traitement comptable souhaité par l'entreprise et celui préconisé par l'auditeur pour le traitement d'opérations de nature particulière doivent être anticipés.

Par ailleurs, certains travaux préparatoires nécessaires pour le contrôle des comptes doivent être réalisés (préparation des demandes de confirmation auprès des tiers, revue critique des procédures prévues pour l'inventaire physique de fin d'exercice).

#### 2.1.1.2 Contrôle de l'inventaire physique.

L'auditeur procède, si les stocks représentent une valeur significative dans les actifs de l'entreprise, à un examen des modalités d'appréhension par l'entreprise des quantités en stock.. Il ne s'agit pas pour l'auditeur de procéder de manière exhaustive à la vérification des comptages de quantités qui sont réalisés par l'entreprise. Son intervention consiste à vérifier que les procédures d'inventaire physique, c'est à dire les instructions données par la société à ses propres collaborateurs pour procéder à l'organisation matérielle des comptages et aux comptages proprement dits, sont satisfaisantes et correctement appliquées. Ce n'est que par sondages que l'auditeur vérifie la qualité des comptages réalisés par l'entreprise.

Dans un certain nombre de cas particuliers, des allègements de la procédure d'inventaire complet de fin d'exercice peuvent être retenus, compte tenu de

l'activité ou de l'organisation de l'entreprise. Ainsi, si l'entreprise dispose de procédures d'inventaire permanent dont l'auditeur a eu les moyens de tester la fiabilité, il peut ne pas être procédé à un inventaire de fin d'exercice, pourvu que l'entreprise réalise au moins une fois par an un comptage de l'ensemble de ses stocks.

Dans d'autres cas, pour éviter de gêner l'activité de l'entreprise en fin d'exercice, à une période où un arrêt de la production ou de la vente serait très pénalisant (grande distribution, par exemple), l'inventaire peut être réalisé à une date décalée par rapport à la date de clôture, à condition que l'entreprise dispose de procédures permettant de reconstituer, à partir de la date d'inventaire, les mouvements intervenus après ou avant le jour de clôture.

### 2.1.1.3 Intervention finale visant à l'examen des comptes annuels.

Compte tenu de ses conclusions sur le contrôle interne, de l'examen préalable de certaines opérations de nature exceptionnelle de l'exercice et de ses observations relevées au cours de l'inventaire physique, l'auditeur est en mesure de procéder au contrôle des comptes annuels sur lesquels porte son rapport de certification en définissant avec précision un programme de travail adapté.

Ce contrôle se déroule quand l'entreprise est en mesure de fournir des états financiers ou des balances comptables suffisamment proches des comptes définitifs. Il consiste à la fois en un examen de cohérence globale (examen analytique) et en un examen de détail (compte par compte et revue de l'annexe).

L'examen<sup>10</sup> d'ensemble des comptes annuels a pour objet de vérifier :

que ceux-ci :

- sont cohérents, compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique ;
  - concordent avec les données de la comptabilité ;
  - sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur ;
- tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture ;

<sup>10</sup> CNCC.-Démarche et Organisation de la Mission Générale- Tome1. Collection Notes d'Informations N° 12  
Septembre1988-page 156

- que toute l'information nécessaire est présentée de façon à ce que l'utilisateur des comptes annuels ne puisse être trompé.

L'examen de l'annexe, partie intégrante des comptes annuels, relève de ce contrôle.

#### 2.1.1.4 Revue des événements postérieurs à la clôture et émission du rapport d'audit.

Entre la date de fin des travaux d'audit et la date d'émission du rapport sur les comptes annuels peuvent se produire des événements susceptibles d'avoir une importance significative sur les comptes annuels qui viennent d'être examinés par l'auditeur, mais sur lesquels il n'a pas encore exprimé officiellement son opinion.

Ces événements peuvent être de nature très diverse : dépôt de bilan d'un client sur lequel l'entreprise détenait à la fin de l'exercice une créance importante dont les chances de recouvrement sont désormais faibles, dégradation soudaine de la situation financière de la société mettant en cause la continuité de l'exploitation, etc.

L'auditeur financier veille à prendre connaissance de tout événement qui pourrait remettre en cause les comptes annuels ou l'opinion qu'il s'apprêtait à donner sur ceux-ci, par tous les moyens appropriés : entretiens avec la Direction générale, examen de l'évolution de l'activité de l'exercice suivant, etc.

#### 2.2 La répartition des travaux sur plusieurs exercices.

La durée du mandat de commissaire aux comptes (plusieurs exercices dans la plupart des pays d'Afrique) a amené les auditeurs à conduire une réflexion sur la répartition de leurs travaux dans le temps, non plus seulement sur une base annuelle, mais sur une base pluriannuelle.

Comparée à une revue globale superficielle sur une seule année, une répartition des travaux sur plusieurs années permet une revue plus approfondie de certains cycles.

Cette approche sur le long terme, ou tout au moins sur la durée du mandat, donne la possibilité aux auditeurs d'organiser et de structurer les interventions d'évaluation du contrôle interne.

Comme il a été indiqué plus haut, les fonctions d'une entreprise peuvent être décomposées en plusieurs cycles (achats/fournisseurs, production/stocks, paie/personnel). Dès lors, la mise en place d'une répartition des travaux sur plusieurs exercices permet une étude approfondie de chaque cycle.

En pratique, l'auditeur analyse l'importance des cycles dans l'entreprise, en fonction de l'activité et des risques particuliers, pour déterminer le calendrier pluriannuel des interventions intérimaires.

Un cycle jugé a priori risqué sera examiné en détail une première fois dès la première année, puis l'analyse sera revue et mise à jour chaque année ou tous les deux ans.

Prenons un exemple de calendrier pluriannuel dans une entreprise de pièces détachées d'électroménagers :

Tableau 1 : Titre : calendrier pluriannuel.

Années	Ventes/ Clients	Stocks/ Production	Achats/ Fournisseurs	Immobilisations	Trésorerie	Paie/ Personnel
1	✕	✕	✕	✓	✓	✓
2	✓	✓	✓	✓	✓	✕
3	✓	✓	✓	✕	✕	✓
4	✕	✕	✕	✓	✓	✓
5	✓	✓	✓	✓	✓	✓
6	✓	✓	✓	✕	✓	✕

Source : Nous mêmes.

✕ : revue approfondie

✓ : revue limitée



Dans une telle entreprise, les risques portent essentiellement sur les cycles stocks/production, achats/fournisseurs et ventes/clients, examinés de manière approfondie la première année et régulièrement revus. Les cycles paie/personnel, immobilisations et trésorerie revêtent une importance moindre et seront examinés, de manière détaillée, plus tard dans le cours du déroulement du mandat.

Cette démarche de répartition des interventions dans le temps, ciblée a priori sur les zones de risques, permet à l'auditeur financier d'acquérir rapidement une connaissance suffisante sur les cycles les plus importants de l'entreprise, tout en fournissant à l'entreprise contrôlée, sur l'ensemble de la durée du mandat, des éléments d'informations et d'évaluation reposant sur une analyse approfondie de l'ensemble des cycles.

Cette répartition dans le temps de l'intervention de l'évaluation du contrôle interne est susceptible d'une adaptation permanente, compte tenu de l'évolution propre de l'organisation de l'entreprise.

### **3 Le partage des travaux entre auditeurs légaux**

Il arrive fréquemment qu'un commissaire aux comptes ne soit pas l'unique auditeur des comptes qu'il va être conduit à certifier. En effet, une même société peut être auditée par deux commissaires aux comptes (co-commissariat).

#### **3.1 Le co-commissariat.**

En effet, les textes<sup>11</sup> prévoient que l'audit des sociétés anonymes faisant publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants. En dehors des cas d'obligation légale, les sociétés peuvent décider de désigner plusieurs commissaires (généralement deux).

La CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes) a pris une position assurant au co-commissariat le maximum d'efficacité, quant à la double contrôle, en précisant que les deux commissaires aux comptes devaient être

---

<sup>11</sup> Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et GIE (groupement d'intérêt économique) EDJA (éditions juridiques africaines), 1998, page 268

indépendants l'un de l'autre et qu'ils ne pouvaient notamment appartenir au même cabinet. Cela signifie que, l'audit des sociétés anonymes faisant appel à l'épargne publique, relève obligatoirement de deux commissaires différents. Dès lors, les travaux doivent être répartis entre les deux cabinets intervenants.

La répartition des travaux entre les commissaires est décidée librement, mais une répartition inégalitaire ne paraît pas très conforme à l'esprit des textes qui a conduit à imposer dans certains cas, le double commissariat. Cette répartition est définie lors de l'approche d'audit et donne généralement lieu à permutation entre les deux cabinets au cours de la durée de vie du mandat.

Chaque cabinet étant responsable de la qualité de l'ensemble des travaux menés par les commissaires aux comptes, une procédure spécifique d'examen par chaque cabinet des dossiers de travail établis par l'autre est prévue et désignée sous le vocable de « revue croisée ».

L'opinion qui sera donnée sur les comptes sera consignée dans un rapport unique, quel que soit le nombre de commissaires intervenant. Il est rare en pratique, que, au moment de la rédaction du rapport, persistent des opinions différentes sur les comptes, les discussions préalables entre les signataires ayant pour but d'aboutir à un avis unique. Le cas de figure peut néanmoins se rencontrer et, dans ce cas, le rapport de commissariat relatera les deux opinions différentes en présence.

#### **4 Pouvoirs d'investigation et secret professionnel**

L'auditeur légal a bénéficié de pouvoirs d'investigation très larges en contrepartie desquels il est tenu au secret professionnel.

##### **4.1 Les pouvoirs d'investigation de l'auditeur légal.**

L'auditeur légal a des pouvoirs d'investigation lui permettant de mener à bien sa mission. Les commissaires peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents, comptables et registres et procès-verbaux »<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Article 229 de la loi Française du 24 juillet 1966

Le non-respect de cette liberté d'accès aux documents de la société contrôlée est sanctionné pénalement. Cette sanction vise non seulement les dirigeants de la société, mais également toute personne à son service.

Il a été jugé qu'il n'était pas nécessaire pour que l'infraction d'entrave aux commissaires comptes soit constituée que le refus de communication soit absolu. « La simple réticence à fournir des explications, l'attribution inexorable, la production partielle d'information caractérisent l'infraction dès lors qu'ils ont été commis sciemment<sup>13</sup>. »

De même, les commissaires aux comptes peuvent recueillir toutes les informations utiles auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Les tiers, à l'exception des auxiliaires de justice, ne peuvent leur opposer le secret professionnel. Ces informations seront recueillies par voie de « circularisation ».

#### 4.2 Le secret professionnel.

En contrepartie de ce droit très large d'accès aux documents de l'entreprise qu'ils contrôlent, les commissaires aux comptes sont tenus au secret professionnel. Ce secret professionnel s'étend aux collaborateurs et experts ayant assisté le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Il vise tous les faits, actes ou renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions.

Ce secret s'étend aux tiers, mais également aux actionnaires de la société et à ses administrateurs pris individuellement. Le commissaire ne peut communiquer avec les administrateurs et les actionnaires qu'en tant qu'organes collégiaux.

### **5 La documentation du travail de l'auditeur.**

La démarche de l'auditeur suivant l'approche générale décrite précédemment utilise un certain nombre de techniques définies et précisées par des normes professionnelles. La mise en œuvre de ces techniques sur le terrain, leur adaptation aux spécificités de l'entreprise sont de la responsabilité de l'auditeur.

<sup>13</sup> Arrêt de la cour d'appel de Rennes, Revue de droit des sociétés, 1976, p.521.

En tout état de cause, les techniques utilisées, la justification du choix de ces techniques et leurs résultats sont « documentés ». Le présent point décrit le mode de **documentation** des travaux réalisés par les auditeurs prévu par les normes professionnelles.

Le terme « documenté » signifie étayé par des « papiers » de travail rédigés par l'équipe d'audit ou des photocopies de documents probants détenus par l'entreprise. Ces papiers et photocopies attestent de la réalisation effective des contrôles.

Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du commissaire aux comptes. Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies.

### 5.1 Les raisons de la documentation.

Cette obligation de documenter le travail effectué répond à plusieurs objectifs :

#### 5.1.1 Supervision au sein de l'équipe d'audit.

Le travail d'audit est très généralement un travail d'équipe. Les tailles des entreprises contrôlées et les délais de plus en plus courts assignés aux auditeurs, entre la date de clôture de l'exercice et l'émission de leur opinion, imposent que les travaux soient menés par une pluralité d'intervenants, la taille de l'équipe et sa composition étant définies en fonction de la dimension de l'entreprise contrôlée, de son organisation et des contraintes imposées par l'entreprise quant à son propre calendrier de communication financière.

La structure de l'équipe d'audit est pyramidale : un ou plusieurs associés qui signent les rapports contrôlent l'ensemble des travaux menés par une équipe. Cette équipe comprend généralement un « responsable de mission » (*manager* dans le vocabulaire anglo-saxon) qui dirige l'équipe sur le terrain, assume les travaux les plus complexes et supervise des assistants plus ou moins expérimentés (« assistant senior » ou « assistant junior »).

Le suivi de l'avancement des travaux et la supervision de leur correcte réalisation passent nécessairement par la rédaction à la fois d'un programme de travail, dont le contenu est arrêté par le signataire du rapport final, et de « papiers de travail » décrivant le travail réalisé et les conclusions partielles qui peuvent en être tirées. L'expression « papier de travail » généralement employée traduit littéralement *working paper*. De même, la « feuille maîtresse », traduction de *lead schedule*, désigne le papier de travail qui introduit une section d'un dossier.

#### 5.1.2 Moyens d'information.

Les auditeurs et principalement les commissaires aux comptes, ont l'obligation dans un certain nombre de cas limités, où il est admis qu'il ne s'agit pas d'une violation de leur obligation de secret professionnel, d'ouvrir leurs dossiers de travail à des tiers.

Ainsi, en cas de co-commissariat ou dans le cadre du certificat de comptes consolidés, les commissaires aux comptes sont amenés à examiner les travaux de leurs confrères .

Certains organismes de contrôle (Cour des comptes, Commission des opérations de Bourse) ont accès aux dossiers des commissaires aux comptes.

Par ailleurs, la CNCC ainsi que les grands cabinets internationaux organisent eux-mêmes un contrôle de qualité au sein de la profession, qui consiste en examen de la qualité de ses dossiers de travail, mené par un de ses pairs .

Enfin, dans le cas d'enquêtes judiciaires, la communication des dossiers des commissaires aux comptes peut être exigée.

#### 5.1.3 Moyens de preuve.

Les auditeurs peuvent voir leur responsabilité recherchée pour faute professionnelle et ils devront, pour s'exonérer, être à même de prouver qu'ils ont

accompli les diligences professionnelles normales et que leur opinion était étayée par les conclusions de leurs dossiers de travail.

Cette nécessité de documentation a conduit les cabinets d'audit à normaliser leurs dossiers de travail, qui se répartissent en deux catégories :

Des dossiers de contrôle annuel réunissant les papiers de travail relatifs au contrôle d'un exercice déterminé et des dossiers permanents, qui centralisent des informations sur l'entreprise ayant un caractère relativement pérenne.

## 5.2 Les dossiers de contrôle annuel.

Les dossiers de contrôle annuel permettent de :

- comprendre quelle a été la démarche de l'auditeur, depuis la prise de connaissance (mémoire d'approche de l'entreprise) jusqu'à l'opinion finale émise (note de synthèse et rapport final), en passant par un certain nombre d'étapes de pré synthèse : opinion sur la qualité du contrôle interne, programme de travail, liste des corrections et reclassements éventuellement demandés sur les premiers comptes présentés et suivi de leur prise en compte dans la présentation des comptes définitifs ;
- voir de manière détaillée, au regard des papiers de travail proprement dits, les vérifications menées par l'équipe d'audit lui permettant de formuler ses conclusions.

Compte tenu de ce double objectif, les dossiers de contrôle annuel se décomposent, de manière habituelle, en deux grandes parties : les sections générales ou dossier général, qui regroupent toutes les données générales (comptes annuels, comptes rendus des auditeurs, convocations aux assemblées générales et conseil d'administration), et les sections détaillées de travail, généralement classées par comptes ou groupes de comptes relatifs à un même cycle.

La démarche d'audit consiste à aller du général au particulier, pour définir les contrôles nécessaires et les réaliser, puis à remonter du particulier au général pour aboutir à une opinion globale sur la qualité des états financiers.

La démarche de l'auditeur doit se retrouver dans l'organisation de ses papiers de travail. On observe pour tous les cabinets d'audit une standardisation de la présentation des papiers de travail et de l'organisation des dossiers, quand bien même les modalités pratiques seraient différentes.

Concrètement, l'analyse des comptes est menée selon un programme de travail, définissant les tâches à effectuer. La répartition de ces travaux, entre les différents intervenants, se fait selon l'importance du poste analysé (importance en termes de risques et du montant ou de la nécessité d'une technicité particulière). Afin de permettre une relecture efficace, les intervenants rédigent des « mémos », expliquant la nature de leurs travaux, les difficultés rencontrées, les problèmes posés, leurs conclusions. L'analyse d'un cycle (contrôle intérimaire) ou d'un poste du bilan ou du compte de résultat (contrôle final) peut conduire soit à la proposition (chiffrée, motivée et référencée) d'un ajustement (correction des comptes ayant un impact sur le résultat), soit à celle d'un reclassement (correction des comptes portant uniquement sur le classement entre comptes et sans impact sur le résultat), soit à la formulation d'une remarque sur le contrôle interne, soit encore à la mention d'une incertitude.

Au sein du dossier, les « mémos » s'enchaînent de manière pyramidale, pour remonter du particulier au général et donner une vision de synthèse des travaux effectués et des problèmes relevés.

En général, les auditeurs travaillent sur les dossiers de contrôle annuel de l'année audité, en utilisant les bases comparatives des dossiers de contrôle de l'année précédente. Pour des raisons matérielles évidentes, les dossiers de contrôle annuel des années antérieures sont archivés. Cela rend nécessaire la tenue des dossiers dits « dossiers permanents ».

### 5.3 Les dossiers permanents.

La tenue des dossiers permanents est destinée à laisser à la disposition de l'auditeur et à mettre à jour toutes les informations historiques et pluriannuelles

nécessaires à la connaissance de l'organisation, de la structure et des activités de la société et de leur évolution dans le temps.

Ces dossiers représentent la mémoire vive des cabinets d'audit et la connaissance qu'ils ont de la société auditée, acquise sur la durée du mandat.

Ils permettent également de conserver à portée de main des informations significatives, s'inscrivant dans le temps au-delà de l'exercice social (par exemple, un échéancier d'emprunt sur dix ans, un accord de distribution avec une filiale du groupe sur cinq ans). De ce fait, ils sont doublement importants : d'une part, parce que la connaissance de l'entreprise, on l'a vu, conditionne l'approche d'audit ; d'autre part, parce que ces dossiers perdurent au-delà des équipes, dont la composition peut évoluer dans le temps.

Ces dossiers comprennent, entre autres, des informations relatives aux sujets suivants :

**les spécificités juridiques** : statuts, inscription auprès du greffe du tribunal de commerce, durée des mandats d'administrateurs ou de commissaires aux comptes, procès-verbaux d'assemblées générales ou de conseils d'administration, événements juridiques importants de la vie de la société :

**les produits et le marché** : description du cycle d'exploitation, des produits ou des prestations vendus, de la place de l'entreprise dans son secteur, analyse des principaux contrats commerciaux, approvisionnement et distribution) ;

**les systèmes** : descriptions procédurales des différents cycles, démarches d'analyse et de contrôle de ces cycles (fournisseurs/achats, stocks/production), informations sur la qualité du contrôle interne de l'entreprise.

Ces dossiers permettent également le suivi général du travail des commissaires aux comptes, comprenant :

le « mémorandum d'approche » ou « notes d'orientation générale » ;

le programme de travail, actualisé chaque année en fonction des nouveaux risques ;



les comptes-rendus d'interventions intérimaires (audit des procédures) et finales (audit des comptes, proprement dit) ;

les rapports des commissaires aux comptes .

Par ailleurs, ces dossiers permanents regroupent des informations comptables, fiscales ou sociales, telles que les options comptables spécifiques, les contentieux fiscaux, ou engagements envers le personnel (conventions collectives applicables, accords particuliers de participation et d'intéressement, engagements particuliers en matière d'indemnités de départ en retraite).

## **6- Les techniques de l'audit comptable et financier.**

La réalisation proprement dite de l'audit s'effectue par la mise en œuvre de différentes techniques qui trouvent à s'appliquer soit lors de certaines phases de l'audit (exemple : techniques d'évaluation du contrôle interne mises en œuvre pendant l'intervention intérimaire), soit à certains postes particuliers du bilan (exemple : demandes de confirmation de soldes auprès des tiers), soit enfin dans des environnements particuliers (l'utilisation de l'informatique comme moyen d'aide à l'audit).

### 6.1 Les techniques d'évaluation du contrôle interne.

L'évaluation du contrôle interne permet à l'auditeur de déterminer dans quelle mesure il pourra s'appuyer sur l'efficacité des procédures existantes, limiter ainsi le nombre de transactions, documents, pièces, écritures à analyser et orienter ses travaux vers l'appréciation des risques majeurs. Elle est également le seul moyen de s'assurer du traitement correct des opérations répétitives, telles que les facturations et leurs encaissements, les paiements et leurs achats, ou l'établissement des feuilles de paie.

Dans l'esprit, cette démarche a vocation à s'appliquer à tous les cycles, et, quelle que soit l'activité de l'entreprise.

En pratique, chaque cycle doit être analysé, en tenant compte de la connaissance déjà acquise sur la société auditée et de son secteur d'activité. Pour une entreprise employant un système informatique développé et performant, la

méthode d'examen du contrôle interne différera de celui d'une petite entreprise où la majorité des traitements reste manuelle.

L'évaluation<sup>14</sup> du contrôle interne comporte deux étapes :

- la première consiste à comprendre les procédures de traitement des données et les contrôles internes manuels ou informatisés mis en place par l'entreprise ;
- la deuxième consiste à vérifier le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels le commissaire aux comptes a décidé de s'appuyer, afin de s'assurer qu'ils produisent bien les résultats escomptés tout au long de la période examinée.

#### 6.1.1 La démarche générale.

Description du cycle considéré.

L'examen de chaque cycle passe par une prise de connaissance effectuée à la fois par la consultation des manuels de procédures internes à l'entreprise (s'il en existe) et par des entretiens avec chaque membre du personnel de l'entreprise ayant un rôle dans le déroulement du cycle concerné .

Le but est de connaître la réalité concrète des circuits d'informations et des données depuis l'existence d'une transaction avec un tiers jusqu'à sa saisie comptable et sa restitution dans les comptes. Les entretiens pourront concernés tous les niveaux hiérarchiques.

Les documents de l'entreprise utilisés par les différents intervenants seront examinés. Des questionnaires types d'examen permettant de guider les entretiens sont établis et adaptés à l'entreprise.

A partir de ces travaux, l'auditeur est à même de réaliser une description précise et pratique des procédures relatives au cycle examiné.

Afin de visualiser rapidement celles-ci, l'auditeur utilise des diagrammes, qui sont des descriptifs visuels des procédures mises en œuvre par les services

---

<sup>14</sup> Appréciation du contrôle interne, Collection Notes d'Informations N°3, 2<sup>e</sup> édition, février 1992  
page 15, CNCC EDITION.

concernés de l'entreprise et auxquels sont annexés les principaux documents utilisés ou établis par ces services.

#### Analyse des forces et des faiblesses

Passée cette première étape, parfois longue, de prise de connaissance et de description de la procédure, l'auditeur procède à une évaluation de celle-ci en soulignant les faiblesses rencontrées et, en sens inverse, les points forts théoriques, tels qu'ils résultent de la description.

#### Test des points forts

Les forces qui pourraient être mises en évidence à partir des manuels de procédure et des entretiens, les contrôles décrits comme existants, peuvent ne pas se trouver confrontés par la réalité. Aussi, l'auditeur vérifie par lui-même, à l'aide de sondages, la réalité des points forts qui lui ont été préalablement décrits. Une procédure, correcte dans sa description théorique, peut, dans son application pratique, comporter des faiblesses.

#### 6.1.1.1 Evaluation générale du contrôle interne et prise en compte sur l'étendue des contrôles finaux.

A l'issue ces examens et vérifications, l'auditeur sera en mesure de porter un jugement sur les procédures examinées. Peut-il se reposer sur celles-ci et limiter l'étendue de ses travaux ? Au contraire, doit-il, compte tenu des faiblesses relevées, étendre les contrôles à réaliser au moment du contrôle de fin d'exercice ? Ou bien, enfin, eu égard aux spécificités de l'entreprise, devra-t-il dès à présent ne pouvoir porter un opinion sur les comptes qui seront arrêtés, les faiblesses du contrôle interne étant trop importantes et ne pouvant être suffisamment palliées en intensifiant ses travaux de contrôle sur les comptes ?

L'informatisation, désormais présente dans chaque entreprise, a nécessité la mise en place de techniques d'évaluation de contrôle interne adaptées qu'il précédemment de décrire.

#### 6.1.2 Contrôle interne et système informatique.

L'informatisation peut aller de la simple utilisation d'un progiciel du commerce pour la tenue de la comptabilité à des procédures totalement informatisées et où l'intervention manuelle n'est qu'exceptionnelle.

Dans cette dernière hypothèse, il est évident que la qualité des procédures de contrôle interne découle, pour une part essentielle, des procédures de traitement de l'information. Mais elle dépend également des sécurités mises en place pour que le non-fonctionnement de l'information (pannes, incendies...) ne puisse pas perturber durablement l'entreprise et pour que l'accès à l'ordinateur soit correctement protégé.

Les sécurités doivent transposer le principe de séparation des fonctions, garantie de qualité des procédures manuelles de contrôle interne.

Si l'informatique a l'immense avantage de limiter les tâches et traitements répétitifs, et, en conséquence, les risques d'erreurs humaines, de permettre de multiplier des contrôles et d'introduire des blocages conduisant à interdire une erreur ou à respecter les instructions de la Direction, elle nécessite que l'auditeur puisse s'assurer que les procédures informatisées comportent du point de vue du contrôle interne, des garanties suffisantes.

Aussi, les cabinets d'audit ont recruté des informaticiens à qui, en vue de l'évaluation du contrôle interne, deux types de tâches sont confiés :

examen des sécurités informatiques,

examen des applications assurant des traitements et relatives à certains cycles de l'entreprise.

#### 6.1.2.1 Audit de sécurité.

L'audit de sécurité permet de vérifier que l'entreprise ne court pas de risque excessif quant au bon fonctionnement de son système. Il convient ainsi de contrôler que, en cas de panne, il existe des procédures de sauvegarde (« back up ») satisfaisantes, permettant à l'entreprise de ne pas perdre l'information, et que, en cas d'interruption trop longue de son système, il peut avoir recours sans difficulté à des traitements internes ou externes alternatifs.

Cet audit est fondamental dans les activités où une panne des systèmes informatiques peut paralyser complètement l'entreprise.

#### 6.1.2.2 Audit d'applications.

L'audit d'applications s'insère dans l'audit d'un cycle ; les procédures en aval et en amont, non informatisées, font l'objet d'un examen classique des circuits d'information. Un informaticien rentre davantage dans le détail des programmes et de leur articulation pour vérifier que les fonctions attendues de l'informatique sont correctement remplies sans risque de pertes de données ou d'erreurs dans leur traitement.

Il examine également que les blocages prévus par les applications et constituant des points forts de la procédure sont efficaces.

Les contrôles doivent permettre de vérifier que, à aucun stade des traitements, des données non autorisées par les personnes responsables ne puissent être introduites dans les circuits et conduire à des écritures non fondées.

#### 6.1.3 Exemple : Evaluation du cycle ventes/clients.

##### 6.1.3.1 Les tests de contrôle des points forts.

Après avoir identifié les points forts, l'auditeur s'assure, au travers de tests, réalisés par sondages, de leur réalité. Ces tests peuvent être de plusieurs types.

##### 6.1.3.2 Test de cheminement.

Ce type de test consiste en la vérification du correct cheminement des documents comptables et financiers, et du respect des procédures, quelle que soit l'étape concernée. Nous prenons ici l'exemple du cycle ventes/clients pour illustrer l'évaluation du contrôle interne.

L'auditeur sélectionne une dizaine d'écritures de ventes, à partir du journal des ventes d'un mois donné. Il se fait communiquer les factures clients et les bons de commande correspondants (les bons de commandes devant être datés du mois examiné ou d'un mois antérieur), en vérifiant les montants, les noms des clients, les dates de factures et les rapprochements commande-facture. Ensuite, il contrôle les bons d'expédition des marchandises, en vérifiant les références, les

quantités (expédiées, facturées, commandées), et en s'assurant que le produit est comptabilisé à la même date que l'expédition (principe de séparation des exercices). Enfin, il s'assure du correct recouvrement de la créance, en pointant le paiement au crédit du relevé bancaire de la société audité, et en vérifiant que le délai de règlement correspond au délai accordé (le cas échéant, que des intérêts ont été calculés et facturés).

Tout au long du test, l'auditeur doit penser à vérifier la cohérence des dates, la matérialisation des autorisations accordées et la correcte séparation des tâches.

#### 6.1.3.3 Test de *cutoff*<sup>15</sup>.

Ce test permet de vérifier que le principe de séparation des exercices est respecté. En sélectionnant des sorties de stock, suite à des ventes, l'auditeur pourra vérifier que les marchandises ont bien été expédiées, en remontant aux bons des transporteurs, puis obtenir les factures et vérifier que les ventes ont bien été comptabilisées à la date d'expédition.

#### 6.1.3.4 Contrôle des procédures exceptionnelles.

Il est particulièrement important d'analyser les conditions dans lesquelles les procédures inhabituelles sont utilisées. Généralement, le recours à celles-ci traduit l'impossibilité de régler un cas particulier par les procédures habituelles. Prenons l'exemple des factures dites manuelles, c'est-à-dire non engendrées automatiquement par le système informatique qui assure une numérotation séquentielle et la comptabilisation automatique.

En premier lieu, il faut s'assurer que l'émission de telles factures est réservée à une personne autorisée. Ensuite, l'auditeur passe en revue l'ensemble des factures et avoirs manuels significatifs, en les classant par nature. Des factures manuelles ayant pour but de régulariser le taux de TVA de 18,6% à 20,6% sont tout à fait acceptables. En revanche, l'émission des factures annuelles de montant significatif et ne s'insérant pas dans une séquence numérotée de

---

<sup>15</sup> Expression anglo-saxonne synonyme de « séparation ou césure des exercices ».

facturation est dangereuse (risque de non comptabilisation du chiffre d'affaires ou de détournement).

#### 6.1.3.5 Contrôle d'apurement des « états d'anomalie ».

Les procédures, notamment informatisées, prévoient souvent que les exceptions fassent l'objet d'édits spécifiques. Parfois même, le système informatique prévoit un blocage automatique et l'édition d'un état de rejet.

L'auditeur s'assure du correct suivi et de l'analyse par les personnes responsables de ces états ainsi que de leur apurement. En effet, il peut arriver que le système informatique édite des états d'anomalies mais qu'aucun service de l'entreprise ne soit en charge de leur analyse, ni de la mise en œuvre des corrections appropriées.

### 6.2 L'observation physique.

#### 6.2.1 Objectif et définition de l'observation physique.

L'observation physique vise à vérifier directement que les éléments portés à l'actif du bilan de l'entreprise ont une existence physique réelle. Il s'agit d'une technique à laquelle est attachée, par nature, une force probante importante.

Celle-ci s'applique le plus souvent à des biens matériels, comme les stocks, ou les immobilisations corporelles, mais peut également trouver son application dans le contrôle d'autres éléments de l'actif, comme les espèces en caisse ou les effets de commerce.

L'observation physique la plus couramment pratiquée et obligatoire pour le commissaire aux comptes est le contrôle de l'inventaire physique des stocks, en fin d'exercice. En effet, les mouvements de quantités de stocks ne font pas toujours l'objet d'un suivi comptable au jour le jour, contrairement aux immobilisations corporelles ou à d'autres actifs. La valorisation des stocks et la comptabilisation de leur variation d'un exercice à l'autre ne sont généralement réalisées qu'à la clôture (inventaire intermittent). Même pour les entreprises qui disposent d'un inventaire permanent des stocks (c'est-à-dire d'un suivi permanent des quantités en stock leur permettant de valoriser régulièrement

leurs stocks), il est nécessaire, compte tenu de la fréquence élevée des mouvements à enregistrer entraînant des erreurs éventuelles et des risques de vols, de valider les données issues de l'inventaire permanent par un contrôle physique.

#### 6.2.2 L'inventaire physique des stocks.

Comme nous l'avons indiqué précédemment, le travail de l'auditeur consiste non pas en la vérification exhaustive des quantités en stock, mais en un contrôle lui permettant de s'assurer de la fiabilité de l'inventaire physique, réalisé par les personnes de l'entreprise auditée. Cela explique que l'intervention des auditeurs pendant l'inventaire lui-même soit limitée.

Les auditeurs travaillent essentiellement avant l'inventaire pour valider la procédure d'organisation et en fin d'inventaire pour veiller à la correcte centralisation des comptages.

Leur contrôle porte à la fois sur les marchandises elles-mêmes et sur les procédures de contrôle interne, assurant le déroulement optimal de l'inventaire. L'assistance et le contrôle de l'inventaire physique sont des éléments importants dans la prise de connaissance de l'entreprise auditée. En effet, l'assistance à l'inventaire physique représente, pour l'auditeur, l'occasion de connaître les produits de l'entreprise et de visualiser leur processus de fabrication.

L'assistance à l'inventaire physique permet aussi de constater, sur le terrain, divers problèmes propres à l'entreprise (protection physique insuffisante de stocks à forte valeur, stockage de denrées périssables dans des conditions défectueuses).

##### 6.2.2.1 Contrôle de l'organisation générale de l'inventaire.

L'auditeur doit vérifier que certains points de procédure sont correctement appréhendés et appliqués, afin d'assurer le bon déroulement de l'inventaire physique.

On peut citer, entre autres, la nécessité de vérifier l'indépendance des équipes de comptage par rapport aux responsables des stocks, un rangement et un



étiquetage clairs des marchandises, l'arrêt de tout mouvement des marchandises pendant l'inventaire, le recensement de tous les sites de stockage y compris les stocks appartenant à la société audité, en dépôt ou en consignation appartenant à des tiers, la bonne identification des marchandises en dépôt ou en consignation appartenant à des tiers, la centralisation correcte des fiches d'inventaire et un comptage en phase avec les consignes données en matière de séparation des exercices.

Il est impératif que l'auditeur ait toujours à l'esprit, lors de ses travaux et de la rédaction de ses rapports, que l'objectif à atteindre est de déterminer si l'inventaire physique est fiable et, donc, si les quantités et la qualité des produits sont correctement appréhendées et ce par rapport à la date de clôture de l'exercice (cf. § 6.2.3.2).

#### 6.2.2.2 Contrôle des biens stockés.

Outre ce contrôle de l'organisation générale de l'inventaire physique, l'auditeur vérifie les stocks, en quantité et en qualité, en s'assurant que :

les comptages sont correctement réalisés ; il effectue lui-même des comptages par sondages : sondages aléatoires et sondages sur les marchandises représentant les valeurs en stock les plus importantes, en parlant de fichier informatique permanent (fichier fournissant une base théorique des quantités, d'après le suivi informatique des mouvements) ou des marchandises physiquement présentes, et en confrontant à chaque fois les résultats aux comptages effectués par la société audité ;

les marchandises sont dans un état correct, afin de déterminer une, éventuelle dépréciation, dans le cas contraire.

Ce contrôle n'est pas toujours aussi évident qu'il peut y paraître, compte tenu de la diversité des produits à inventorier. En effet, si le comptage d'une pile de livres ne pose pas de difficulté, il en va autrement lorsqu'il s'agit d'inventorier des matières faisant l'objet de modes de stockage particuliers : cuves à jauger,

tas à cuber, ou encore de denrées dont l'appréciation en valeur nécessite les connaissances spécialisées (stocks de diamantaires).

L'auditeur peut, dans ce cas, se faire assister par des spécialistes indépendants ayant une connaissance particulière soit de la nature des stocks, soit de procédures élaborées de comptages à mettre en œuvre.

### 6.2.3 L'exploitation de l'inventaire physique.

Après avoir assisté à l'inventaire physique, l'auditeur rédige une note de conclusion sur la fiabilité de l'inventaire, Il n'est pas exclu qu'un inventaire physique, jugé insuffisamment fiable, doive être renouvelé pour que l'auditeur accepte de certifier les quantités en stock.

Les travaux sur l'inventaire physique ne se limitent pas à cette seule intervention. Ils s'inscrivent dans le cadre plus général de contrôle de la valeur des stocks de fin d'exercice, contrôle qui se subdivise en quatre parties :

les quantités (auditées au moment de l'assistance à l'inventaire physique) ;

la valorisation de ces quantités ;

le calcul de la provision pour dépréciation ;

- le contrôle du respect de séparation des exercices (cohérence entre les montants en stock et les ventes et achats comptabilisés avant la clôture de l'exercice).

#### 6.2.3.1 Contrôle des quantités prises en compte.

Il est important de vérifier que les quantités prises en comptes en définitive, pour la valorisation du stock de fin d'année, sont bien les mêmes que celles ayant été inventoriées, et que les erreurs relevées par les auditeurs ont bien été corrigées. En effet, des erreurs de saisie, de centralisation, voire de totalisation, ne sont pas rares.

De plus, dans le cas où l'inventaire physique est réalisé à une date différente de celle de la date de clôture des comptes (en général, le dernier jour de l'année civile), il est impératif de pouvoir retracer et expliquer tous les mouvements survenus entre la date d'inventaire et celle de clôture des comptes. Par ailleurs,

l'analyse des principaux écarts permet de s'assurer qu'aucune anomalie significative n'est survenue, ou de détecter, dans le cas contraire, d'éventuels problèmes de contrôle interne (par exemple : défauts du système informatique gérant les mouvements de stocks théoriques).

#### Contrôle du respect de séparation des exercices

Le principe de séparation des exercices est un des grands principes comptables. Il consiste en la comptabilisation des charges et des produits afférents sur un même exercice conformément à un fait générateur du résultat généralement admis. En l'occurrence, lors de la vente d'un produit stocké, le produit est comptabilisé au crédit du compte de résultat, alors que la charge de la variation de stock est débitée sur le même exercice. Le fait générateur d'une vente, c'est-à-dire l'élément déterminant permettant de constater la vente comme effective, est le transfert de propriété, soit dans la plupart des cas la livraison.

Dès lors, le produit doit être comptabilisé sur le même exercice que la variation du stock correspondant à la marchandise livrée. Faute de quoi, le résultat de l'entreprise comprendrait à la fois la marge réalisée sur la vente et le coût de revient du stock, et serait surévalué. Parallèlement, toute marchandise réceptionnée doit donner lieu à enregistrement de la facture d'achat correspondante. Dans l'hypothèse où une marchandise entrée en entrepôt n'aurait pas donné lieu à cet enregistrement, le résultat serait surévalué du montant de la facture d'achat.

Lorsque l'inventaire physique a lieu à la date de clôture, l'intervention de l'auditeur se termine généralement par la collecte des derniers et premiers bons de réception et d'expédition, permettant ultérieurement de vérifier la cohérence entre les ventes, les achats et les quantités maintenues en stock.

#### Contrôle de la dépréciation

L'assistance à l'inventaire physique doit permettre à l'auditeur de se forger une opinion quant à la qualité des produits. En effet, si l'inventaire permet de noter que certaines marchandises ont une durée de stockage importante ou ne sont pas

aptes à la vente, il convient d'examiner la méthode de dépréciation appliquée, afin de déterminer si les produits identifiés sont convenablement dépréciés.

### 6.3 La confirmation par des tiers.

La confirmation par des tiers figure parmi les outils obligatoire, efficaces, rapides et extrêmement probant utilisée par les auditeurs. Elle a pour but de confronter les montants affichés par l'entreprise auditée avec ceux connus par des tiers ayant des relations économiques avec cette même entreprise. Cette technique est également appelée, dans le jargon des auditeurs, « circularisation » : il s'agit d'une série de lettres types demandant des informations à des tiers à l'entreprise.

#### 6.3.1 Le champ d'application de la confirmation.

La technique de confirmation s'utilise pour contrôler l'exactitude de certains montants du bilan, comme les créances clients, les dettes fournisseurs, les soldes bancaires, ou pour recueillir des informations telles que les autorisations de signatures des instruments de paiement, les cautions et avals donnés, le correct suivi des déclarations et paiement des cotisations aux organismes sociaux, les différents litiges suivis par les avocats.

#### 6.3.2 Les différentes natures de confirmations.

Chaque poste du bilan, susceptible d'être audité par la technique de la confirmation directe, fait appel à une nature de confirmation spécifique, répondant à un objectif précis.

En effet, la demande de confirmation d'une créance client est une demande dite fermée, puisque le solde du client chez la société auditée est annoncé ; le but est, dans le cas de la vérification d'une créance client, de vérifier que cette créance est bien réelle, et non surévaluée ; on se doute que le client sera prompt à réagir, si la créance indiquée par la société est supérieure à la dette qu'il a inscrite dans ses livres. Au contraire, la demande de confirmation d'une dette fournisseur est ouverte, puisque l'auditeur cherche à s'assurer de la comptabilisation exhaustive des factures fournisseurs et des règlements reçus, correspondant au solde de fin

d'année de cette dette ; le document demandé est, dans ce cas, le relevé de compte chez le fournisseur de la société auditée.

### 6.3.3 Préparation et exploitation des confirmations.

#### 6.3.3.1 Préparation des demandes de confirmation.

Le travail de l'auditeur ne consiste pas en la demande de confirmation exhaustive de tous les tiers ayant des relations économiques avec la société auditée.

Les tiers auxquels les auditeurs demandent une confirmation sont sélectionnés lors de la phase de préparation de revue des comptes, appelée « phase de pré final », ou encore lors de la phase intérimaire. Les critères de sélection varient en fonction de la nature de la confirmation demandée.

Comme nous l'avons indiqué plus haut, la circularisation des fournisseurs cherche à identifier des factures non comptabilisées. Dès lors, les fournisseurs à « circulariser » sont sélectionnés sur la base de leur solde, dans les comptes de la société, mais surtout sur la base des mouvements créditeurs de l'année ; en effet, l'auditeur vise à sélectionner les fournisseurs ayant les échanges les plus significatives avec l'entreprise auditée, car le risque de non exhaustivité est alors d'autant plus grand.

En ce qui concerne les clients, le risque dont la couverture est recherchée par la mise en œuvre de la circularisation est la comptabilisation de créance non reconnues par les clients. En conséquence, la sélection des clients à circulariser se fait par priorité en utilisant comme critère l'importance des soldes.

Les sélections doivent également être faites selon les critères conduisant à identifier et expliquer les anomalies possibles. Ainsi, les fournisseurs ayant un solde débiteur important ou les clients ayant un solde créditeur important sont circularisés.

Quant aux banques, organismes sociaux et avocats, ceux-ci sont circularisés sans exception, car sont recherchées, par ce moyen, des informations qui ne sont pas

nécessairement traduites en lecture directe dans les comptes (exemples : signature autorisée pour les banques, litiges en cours pour les avocats).

#### 6.3.3.2 Envoi et suivi des lettres.

La demande de confirmation est établie par l'entreprise auditée seule habilitée à le faire ; elle mentionne que cette demande est réalisée dans le cadre de l'intervention des commissaires aux comptes et il est demandé que la réponse soit adressée directement à l'auditeur.

Les listes des tiers à circulariser, établies par les auditeurs, sont communiquées à l'entreprise, qui rédige les lettres de demande de confirmation selon les modèles prédéfinis. Par souci de contrôle d'un envoi exhaustif de ces demandes, les lettres sont transmises à l'auditeur qui en assure l'expédition, ainsi que le suivi des réponses reçues et des relances à effectuer.

#### 6.3.3.2 Exploitation des réponses et méthode alternative.

Les réponses reçues doivent être rapprochées des soldes lus dans les livres de la société auditée et les écarts analysés. Ce rapprochement est, le plus généralement, effectué par les équipes comptables de la société auditée, le rôle des auditeurs étant de contrôler la cohérence des rapprochement et de vérifier certains montants, par sondages.

La circularisation atteint rarement un taux de réponses de 100%. Faute de réponse, l'auditeur doit utiliser une autre méthode pour contrôler les montants concernés. Cette méthode est appelée **méthode alternative**. De même que la nature des demandes de confirmation varie en fonction du poste audité, la méthode alternative utilisée s'adapte au poste à contrôler. Ainsi, la méthode alternative à mettre en place pour contrôler une créance client consiste à contrôler que les principales factures composant le solde du client à la clôture de l'exercice ont bien été réglées sur les premiers mois de l'exercice suivant. Toute anomalie significative doit être analysée.

### 6.4 Les sondages.

#### 6.4.1 Vue d'ensemble.

En raison de l'impossibilité matérielle de vérifier l'exhaustivité des opérations, l'auditeur met en œuvre tous les moyens qui lui permettent d'acquérir une assurance raisonnable. La sélection des éléments à analyser est à la fois fondée sur l'expérience de l'auditeur et la technique du sondage, qui doit s'inscrire dans un cadre méthodique.

« Sauf cas exceptionnels, le commissaire aux comptes ne peut examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables. Il sélectionne l'échantillon sur lequel il va appliquer ses procédures de vérification, selon la technique de sondage la mieux adaptée aux circonstances ; prélèvements au hasard basés sur le jugement professionnel ou échantillonnage statistique »<sup>16</sup>

Le sondage consiste à appliquer une procédure de contrôle à une partie limitée (l'**échantillon**) d'un ensemble d'éléments (la **population**). La population peut être, en audit, un solde de comptes ou toute autre catégorie d'objets. Les résultats obtenus sur l'échantillon contrôlé doivent être susceptibles d'être extrapolés à l'ensemble de la population, objet du contrôle, pour aboutir à une conclusion, sur le risque d'erreur.

Les sondages sont utilisés dans les deux grandes phases de l'audit que sont **l'évaluation du contrôle interne** et le **contrôle des comptes**. Chacune de ces phases implique un chiffrage des constats effectués par l'auditeur.

#### 6.4.2 Les différents types de sondages.

On peut distinguer deux types de sondages selon l'objectif à atteindre :

- le **sondage d'estimation**, permettant de mesurer selon une méthode statistique si les erreurs relevées relatives à des séries importantes de données font courir un risque significatif global ;
- le **sondage de détection**, visant à vérifier si les anomalies apparentes sont réelles ou si un compte est-il correctement évalué ?
- le **sondage à double objectif**, par exemple, un même échantillon de factures fournisseurs peut être utilisé pour :

<sup>16</sup> CNCC , Notes d'informations N°8 :Eléments probants, Février 1991, 79 pages

vérifier la présence d'un visa de contrôle sur les quantités reçues et les prix facturés (contrôle interne),

vérifier la concordance des bons de réception et des tarifs avec les factures fournisseurs (contrôle des comptes).

Les résultats obtenus pour chacun des sondages doivent être analysés individuellement.

#### 6.4.3 L'interprétation des résultats.

L'utilisation des résultats d'un sondage doit toujours être menée avec précaution en vérifiant que sa réalisation a été menée dans les règles de l'art (échantillon choisi selon un mode de sélection réellement aléatoire, homogénéité de la population contrôlée) et que l'extrapolation a été menée correctement en appliquant les formules statistiques appropriées.

Cette vérification faite, les résultats pourront mener l'auditeur soit à trouver le résultat du sondage satisfaisant (obtention d'un résultat admissible à un niveau de confiance suffisant), soit à le trouver non satisfaisant. Dans ce deuxième cas, l'auditeur devra soit augmenter la taille de l'échantillon, soit émettre une réserve sur le poste contrôlé.

La mise en œuvre des sondages est de plus en plus facilitée par la possibilité de recourir à l'informatique à fois pour la sélection de l'échantillon qui, par le jeu de la table des nombres aléatoires, peut être facilement sélectionné, et pour les calculs ultérieurs d'exploitation des sondages.

#### 6.5 La revue analytique.

A l'opposé des sondages qui visent l'analyse détaillée d'un échantillon, l'auditeur pratique également un examen dit « analytique » qui l'amène à s'interroger sur certaines évolutions globales de postes, d'une période à l'autre, ou sur la cohérence de l'évolution de certains postes entre eux.

Si l'auditeur dispose, dès le début de son contrôle sur les comptes finaux, d'un bilan et d'un compte de résultat déjà établis, il commence par ce travail qui lui permet d'acquérir une compréhension rapide des comptes de l'exercice.



On peut citer :

l'établissement des ratios habituels d'analyse financière et leur comparaison avec ceux des exercices précédents et du secteur d'activité ;

les comparaisons entre les données résultant des comptes annuels et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou de données d'entreprises similaires ;

la comparaison en pourcentage du chiffre d'affaires des différents postes du compte résultat.

Cette analyse permet de poser des questions à l'entreprise pour obtenir des explications sur les évolutions ou ratios *a priori* anormaux.

#### 6.6 La lettre d'affirmation.

Lorsque l'auditeur travaille dans le cadre d'une mission d'audit légale de commissariat aux comptes, il a l'obligation de moyens et non de résultats. La lettre d'affirmation est une lettre signée par les dirigeants de l'entreprise, qui s'engagent à avoir communiqué aux auditeurs tous les éléments concernant les événements significatifs, ayant un impact sur la situation financière de l'entreprise. Ce sera également l'occasion pour l'auditeur d'avoir un engagement écrit sur les intentions des dirigeants de l'entreprise qui pourraient avoir un impact sur l'évaluation de certains postes.

Ainsi, il sera demandé aux organes de la Direction d'affirmer avoir communiqué aux auditeurs l'ensemble de la comptabilité et les documents afférents, ou de les avoir informés de :

- toute irrégularité ou malversation connue, commise au sein de la société ;
- tout avertissement ou mise en demeure d'organismes officiels, concernant le non respect ou le manquement aux règles professionnelles de présentation des comptes ;
- toute transaction connue s'étant traduite par des versements ou des recettes à caractère illicite ;
- tout plan de restructuration ou de réorganisation en cours, ou prévu ;

- toute affaire litigieuse ou contentieuse en cours.

Il est évident que cette liste n'est pas exhaustive, et que la rédaction de la lettre d'affirmation doit être adaptée à l'entreprise auditée.

L'obtention d'une telle lettre ne dispense en aucune manière les auditeurs de mettre en œuvre les diligences habituelles. Elle consiste cependant pour certaines opérations qui ne trouvent pas immédiatement leur concrétisation dans le flux de l'entreprise le seul moyen de les détecter. Ainsi, les opérations de portages (ventes des titres par une société à un tiers avec obligation de rachat à un prix déterminé à l'issue d'une période fixe) ne pourront généralement n'être détectées que si la Direction de la société les indique.

#### 6.7 L'utilisation de l'informatique dans les travaux de vérification.

L'informatique a conduit l'auditeur à adapter ses techniques de contrôle des procédures. Il peut aussi utiliser la puissance de l'informatique de l'entreprise pour faciliter ses travaux de contrôle.

En effet, l'existence, au sein de la société contrôlée, de données sur supports magnétiques permet à l'auditeur d'écrire lui-même ses propres programmes qu'il fera tourner sur les fichiers de l'entreprise pour procéder à un ensemble de vérifications.

Ainsi, des tests informatiques d'aide à la vérification pourront être conçus par les auditeurs et ce dans plusieurs buts.

Par exemple, l'informatique pourra permettre de procéder à des extractions de manière aléatoire, générées par une table de nombres au hasard, afin d'obtenir un échantillon pour un sondage ; de même, les résultats du sondage pourront être exploités informatiquement, ce qui permettra d'éviter des travaux de calculs importants.

Plus généralement, l'utilisation de l'informatique peut permettre à l'auditeur de vérifier des données comptables découlant des fichiers importants, pour lesquels l'édition sur papier n'est plus pratiquée. Ainsi, la « re totalisation » (vérification arithmétique par addition) informatique de l'ensemble des données chiffrées

relatives aux crédits accordés aux clients d'une banque permettra de vérifier ce poste. De même, le calcul des intérêts courus non échus à comptabiliser à la clôture sur le refinancement d'un établissement financier pourra être vérifié automatiquement. L'informatique peut également préparer des tris sur les données selon des critères fixés par l'auditeur (stocks sans mouvement ; comptes clients présentant plusieurs échéances impayées).

L'informatique pourra également faciliter le repérage, au sein de données, d'éléments a priori anormaux sur lesquels devra s'opérer un contrôle particulier. Ainsi, parmi les factures de ventes de l'année, pourront être extraites celles présentant un taux de remise supérieur à une borne donnée, définie par rapport au prix tarif.

Les auditeurs se sont équipés progressivement des outils nécessaires pour travailler sur les sauvegardes de fichiers de leurs clients. Il est fréquent que des données comptables et de gestion de l'entreprise auditée soient récupérées sous forme de bandes ou disquettes par les équipes d'auditeurs, afin de travailler ultérieurement directement sur les fichiers de l'entreprise.

## **7- L'expression de l'opinion du commissaire aux comptes :**

### **Les rapports d'audit**

L'ensemble des travaux du commissaire aux comptes se traduit généralement par l'expression d'une opinion à laquelle sont parfois associées des recommandations, lorsque l'audit est réalisé pour le compte de l'entreprise contrôlée.

Le commissaire aux comptes émet, des rapports définis par des textes légaux et réglementaires.

#### **7.1 Les rapports émis par le commissaire aux comptes.**

Le commissaire aux comptes émet au titre de l'audit auquel il procède, plusieurs types de rapports ; dans tous les cas, un **rapport général**, qui est communiqué aux associés, lu en assemblée générale et faisant l'objet d'une publicité extérieure à l'entreprise (dépôt au greffe du tribunal de commerce pour toutes

les sociétés commerciales) ; parfois, un rapport détaillé correspondant au compte-rendu des travaux menés par le commissaire aux comptes peut être établi.

Il existe d'autres rapports ou attestations délivrés par le commissaire aux comptes, spécifiques à certaines formes de sociétés ou à des situations particulières ; ils ne seront pas évoqués ici.

De façon générale, dans le cadre des audits légaux, le commissaire aux comptes, partenaire de l'entreprise pendant au minimum six ans, délivre, s'il pense que cela est utile, des rapports détaillés comprenant ses constatations et ses recommandations à la société, en plus du rapport légal obligatoire. Ces rapports sont destinés à la Direction de l'entreprise et permettront à celle-ci de profiter des conclusions du commissaires aux comptes sur l'ensemble des travaux menés (revue intérimaire des procédures, opinion sur le déroulement de l'inventaire physique ou revue des postes du bilan).

Le rapport légal est destiné aux associés. Il les éclaire sur les comptes présentés devant eux pour approbation ; il est également un élément d'information pour les tiers de l'entreprise (fournisseurs, banques, assurance-crédit...). Ce rapport est dit rapport général ou rapport de certification.

Il faut cependant garder en tête que ce rapport constitue l'écrit minimal de l'auditeur légal, et que son petit format (une ou deux pages) ne traduit pas, contrairement aux rapports détaillés qui peuvent être émis, la valeur ajoutée apportée par l'auditeur financier.

L'assistance apportée par l'auditeur financier à l'entreprise contrôlée se trouve davantage reflétée dans les rapports longs, présentant des recommandations et des demandes de corrections sur les comptes à effectuer avant que ceux-ci ne soient officiellement arrêtés.

### 7.1.1 Le contenu du rapport général du commissaire aux comptes.

Le rapport général traduit, en peu de mots, l'opinion du commissaire aux comptes. Son contenu a été défini par référence aux textes légaux, applicables aux sociétés commerciales.

Dans ce rapport, le commissaire aux comptes <sup>17</sup> : certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice ; lorsqu'il certifie avec réserve(s) ou exprime un refus de certifier, le commissaire aux comptes en expose clairement les raisons et, si possible, en chiffre l'incidence ; formule, si nécessaire, toute(s) observation(s) utile(s) pour souligner une information présentée, de manière pertinente, dans l'annexe des annuels ; rend compte de ses vérifications spécifiques et mentionne, le cas échéant, les informations prévues par la loi ; signale les irrégularités et les exactitudes éventuellement relevées au cours de l'accomplissement de sa mission. → ?? l'audit.

Le commissaire aux comptes précise dans ce rapport :

que les comptes annuels sont arrêtés par l'organe compétent et qu'il lui appartient d'exprimer une opinion sur ces comptes, la nature et les objectifs 'une mission d'audit, qu'il a effectué les diligences estimées nécessaires selon les normes de la profession et que celles-ci lui apportent une base raisonnable à l'expression de l'opinion.

Ainsi, le rapport est divisé en deux parties : une relative à l'opinion sur les comptes, la seconde portant sur les vérifications et les informations spécifiques.

Ces deux parties sont précédées d'une introduction générale standardisée.

### 7.1.2 Les différents types d'opinions.

Le commissaire aux comptes peut, selon les conclusions de ses travaux, décider :

- de certifier les comptes sans réserves : **certification pure et simple** ;

<sup>17</sup> CNCC, Notes d'Informations N°1 : Les rapports sur les comptes annuels et sur les comptes consolidés, 5ème édition, décembre 1997, 235 pages

- de certifier les comptes avec une réserve ou plusieurs réserves : **certification avec réserve** ;
- de refuser de certifier les comptes : **refus de certifier**.

La loi, distingue les constatations suivantes :

**Irrégularité :**

Il s'agit de toute action, omission ou situation qui viole :

- la loi et les textes réglementaires applicables aux sociétés commerciales et aux autres entités,
- les règles et principes comptables,
- les dispositions des statuts et les résolutions de l'assemblée générale,

**Inexactitude :**

L'inexactitude est la traduction comptable, ou la présentation d'un fait, non conforme à la réalité ; par exemple :

- erreur de calcul,
- inexactitude dans la présentation des comptes,
- inexactitude dans les informations données l'organe d'administration.

**Infraction :**

Constitue une infraction toute irrégularité sanctionnée par des peines de police, par des peines correctionnelles, par des peines afflictives ou infamantes.

La doctrine professionnelle retient les constatations suivantes :

Désaccords : certaines constatations relèvent des irrégularités ou inexactitudes relatives à l'application des principes et usages comptables.

✱Elles affectent les comptes et sont consécutives de désaccords entre le commissaire aux comptes et l'organe chargé d'arrêter les comptes de l'entité.

**Limitations :** dans l'accomplissement de ses diligences, le commissaire aux comptes peut rencontrer deux types de limitations :

- celles imposées par des événements extérieurs, comme un incendie ayant détruit les pièces justificatives ou la nomination après le début d'un exercice limitant le contrôle sur le stock d'ouverture ;

- celles imposées par les dirigeants, comme le refus de mise en œuvre d'un contrôle, le refus d'honoraires ou celui de faire appel à un expert extérieur.\*

Le commissaire aux comptes décide, compte tenu de la nature des constatations, si celles-ci doivent être relatées dans son rapport de certification (c'est-à-dire son rapport légal). Lorsque ses constatations sont sans caractère significatif ou sans lien avec l'objet de sa mission, elles sont écartées et le commissaire rédige alors un rapport de **certification pure et simple**.

Pour toutes les autres constatations, le commissaire doit choisir trois types de formulations :

#### 7.1.2.1 Réserves ou refus de certification :

Lorsque le commissaire a connu des **limitations** dans l'exercice de sa mission l'empêchant d'effectuer les travaux et vérifications qu'il juge nécessaires ou bien lorsqu'il est en **désaccord** sur les comptes présentés, il peut soit certifier avec réserve, soit, dans les cas graves, refuser de certifier.

Les réserves sont, par hypothèse, formulées quand les limitations ou irrégularités sont significatives, mais non d'une importance suffisante pour considérer que, dans leur ensemble, les comptes annuels se sont pas certifiables.

Au cas où les limitations ou irrégularités affecteraient de manière significative les comptes annuels, le commissaire serait amené à refuser de certifier.

#### 7.1.2.2 Mentions :

Lorsque les constatations du commissaire aux comptes révèlent des irrégularités et inexactitudes relevées au cours de l'accomplissement de sa mission qui n'affectent pas son opinion sur les comptes, celles-ci font l'objet d'une mention dans son rapport.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes peut souhaiter attirer l'attention du lecteur sur une indication donnée dans l'annexe aux comptes annuels, particulièrement importante pour la compréhension de ceux-ci.

Dans ce cas, il formule une observation renvoyant au passage correspondant de l'annexe, en précisant que cette observation ne remet pas en cause l'opinion qu'il formule, au sein de ce même rapport, sur les comptes.

#### 7.1.2.3 Informations :

Dans certains cas, les constatations du commissaire aux comptes entraînent une information dans le rapport, même en l'absence de toute irrégularité, inexactitude ou infraction.

Il s'agit de l'information prévue dans certaines sociétés et certaines circonstances, telles que les prises de participation et de contrôle, la détention du capital.

#### 7.2 Exemple de rapport de certification pure et simple.

Ce rapport concerne une société ayant une activité de crédit-bail. Pour faciliter la compréhension des comptes, les commissaires aux comptes formulent dans la première partie une observation.

En exécution de la mission qui nous a été confiée par votre assemblée générale, nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le 31 décembre ,sur :

- les comptes annuels de la société tels qu'ils sont annexés au présent rapport,
- les vérifications spécifiques et informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par le conseil d'administration. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

##### 7.2.1 Opinion sur les comptes annuels.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations retenues pour l'arrêté des comptes



et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une raisonnable à l'opinion exprimée ci-après .

Nous certifions que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'information donnée dans le rapport du conseil d'administration relative au résultat financier de l'exercice. Ce résultat est déterminé en tenant compte des amortissements financiers résultant du plan de remboursement des capitaux engagés sur la durée des contrats de crédit-bail et de location avec options d'achat. Nous rappelons que ce résultat est plus significatif de l'activité réelle de votre société que le résultat social qui fait état d'amortissements fiscalement déductibles.

#### 7.2.2 Vérifications et informations spécifiques.

Nous avons également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

En application des dispositions des articles 356 et 356-3 de la loi du 24 juillet 1966, nous nous sommes assurés que les diverses informations relatives aux prises de participation et de contrôle ainsi qu'à l'identité des détenteurs du capital et des droits de vote vous ont été communiquées dans le rapport de gestion.

Fait à -----, le-----

Cabinet X

Commissaires aux comptes

Toute la difficulté pour l'auditeur sera de déterminer son opinion selon l'importance relative des anomalies relevées ou des limitations qu'il aura connues dans l'exercice de sa mission.

La formulation de l'opinion serait nettement différente dans le cas d'une réserve ou d'un refus de certifier, le lecteur devant sans ambiguïté comprendre l'opinion exprimée par le commissaire aux comptes.

La CNCC en donne l'illustration suivante dans ses modèles de rapport (refus de certifier pour insuffisance du contrôle interne). Dans ce cas, le rapport ne comportent pas la mention « nous certifions », ce passage étant remplacé, dans l'exemple du 2.1 (opinion sur les comptes annuels) comme suit :

Nous n'avons pu vérifier le montant des ventes, des clients et des effets à recevoir en raison de l'insuffisance des procédures de facturation, d'enregistrement et de recouvrement des créances. Les montants des ventes, des clients et effets à recevoir figurant dans les comptes au 31 décembre 199n s'élevaient respectivement à FCFA [ ] et FCFA [ ].

En raison des faits exposés ci-dessus, **nous ne sommes pas en mesure de certifier** si les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

Toute opinion émise avec réserve ou tout refus de certification doit évidemment être motivé. La certification avec réserve ou refus de certifier n'est pas sans conséquence pour l'entreprise (cotation en Bourse ; relations avec les banques). Elle peut entraîner des difficultés financières ou un coût de refinancement élevé.

Aussi, le plus souvent, sauf impossibilité (par exemple : cas d'incertitude quant à l'issue d'un procès) ou refus de la société, les comptes examinés par le commissaire aux comptes font l'objet des corrections nécessaires avant d'être officiellement arrêtés.

## 8 La responsabilité du commissaire aux comptes

Outre la responsabilité civile qui pourra être invoquée, la loi a prévu certains cas de la responsabilité pénale pour les commissaires aux comptes.

### 8.1 La responsabilité civile du commissaire aux comptes.

La responsabilité civile du commissaire aux comptes est une responsabilité classique pour faute, sanctionnant la mauvaise exécution d'une obligation de moyens lorsque celle-ci est cause d'un préjudice. Elle est sanctionnée par des dommages-intérêts.

Cela signifie que la responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être valablement engagée que si sont démontrés à la fois :

- une faute dans la réalisation de sa mission ;
- un préjudice subi par celui qui cherche à engager la responsabilité du commissaire aux comptes ;
- un lien de causalité entre le préjudice subi et la faute commise par le commissaire aux comptes.

La notion de faute mérite d'être explicitée au regard de la nature de l'obligation assumée par le commissaire aux comptes. Celui-ci n'a qu'une obligation de moyens et non de résultat. Autrement dit, il n'a pas l'obligation de détecter toutes les irrégularités ou inexactitudes qui entacheraient de manière significative les comptes dont il certifie la sincérité, mais il a l'obligation de mettre en œuvre toutes les diligences prévues par les normes professionnelles (les méthodes et les techniques d'audit) qui auraient pu en permettre la découverte.

Il faut bien comprendre que certaines opérations peuvent être, volontairement ou involontairement, non enregistrées ou incorrectement enregistrées sans que le commissaire aux comptes soit en mesure de le découvrir, même s'il réalise au mieux les diligences professionnelles prévues.

Dans une telle hypothèse, ou bien le commissaire aux comptes aura pris le soin d'obtenir une lettre d'affirmation des dirigeants confirmant que de telles

opérations n'ont pas eu lieu, et sa responsabilité sera alors dégagee, car il aura accompli les diligences professionnelles normales et il aura donc été délibérément trompé par les dirigeants de l'entreprise ; ou bien il aura omis de prendre une telle précaution et sa responsabilité pourra être éventuellement engagée si les conditions relatives au préjudice et au lien de causalité se trouvent parallèlement remplies.

En outre, sa mission se cantonne généralement à examiner la sincérité et la fidélité des comptes à une date donnée ; il n'a pas, la plupart du temps, à s'assurer de la pérennité des résultats de l'entreprise ou de l'évolution de sa situation de trésorerie, éléments qui sont pourtant fondamentaux pour l'acheteur d'une société. Si l'acheteur souhaite bénéficier des conseils d'un expert sur ces sujets, ceux-ci devront être expressément visés par la lettre de mission.

## 8.2 La responsabilité pénale du commissaire aux comptes.

La responsabilité pénale ne peut être invoquée que dans le cadre de dispositions répressives spécifiques. La possibilité de poursuivre par la voie pénale un commissaire aux comptes en tant qu'auteur principal d'une infraction est prévue dans certains cas particuliers, notamment pour les sociétés commerciales :

- le fait de donner sciemment ou de confirmer des informations mensongères sur la situation de la société contrôlée ;
- la violation du secret professionnel ;
- la délivrance d'un rapport incomplet sur les prises de participation ou de contrôle.

Le plus souvent, la responsabilité pénale du commissaire aux comptes est engagée en qualité de complice d'une infraction dont les dirigeants de l'entreprise contrôlée sont les acteurs principaux :

- présentation de faux bilan ;
- distribution de dividendes fictives ;
- abus de biens sociaux.

Le commissaire aux comptes signale, à la prochaine assemblée générale ordinaire, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission.

En outre, il révèle au parquet les faits délictueux dont il a connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**DEUXIEME PARTIE :**

**CAS PRATIQUE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 1 : PRISE DE CONNAISSANCE GENERALE DE LA SOCIETE**

### **1.1 Généralités**

La Société Nationale de Pêche du Sénégal, dénommée « SNPS-SA », est une société anonyme au capital de 2000000 FCFA divisé en 100 actions de 20000 FCFA, repartis entre sept (7) personnes physiques et une personne morale :

- X1 :  $15 * 20000 = 300000$
- X2 :  $10 * 20000 = 200000$
- X3 :  $05 * 20000 = 100000$
- X4 :  $05 * 20000 = 100000$
- X5 :  $05 * 20000 = 100000$
- X6 :  $03 * 20000 = 60000$
- X7 :  $05 * 20000 = 100000$
- X8 :  $52 * 20000 = 1040000$

Soit 2000000 FCFA, souscrites et entièrement libérées.

Il faut préciser que X8, est une personne physique, de nationalité étrangère et détient 52 actions, alors que X7 quant à elle, est une personne morale de nationalité étrangère, détenant 05 actions et appartenant à X8.

La SNPS a été créée le 12 septembre 1997 pour l'exploitation au Sénégal de 4 bateaux de pêche appartenant à la personne morale X7, et elle a été autorisée à fonctionner le 30 avril 1998.

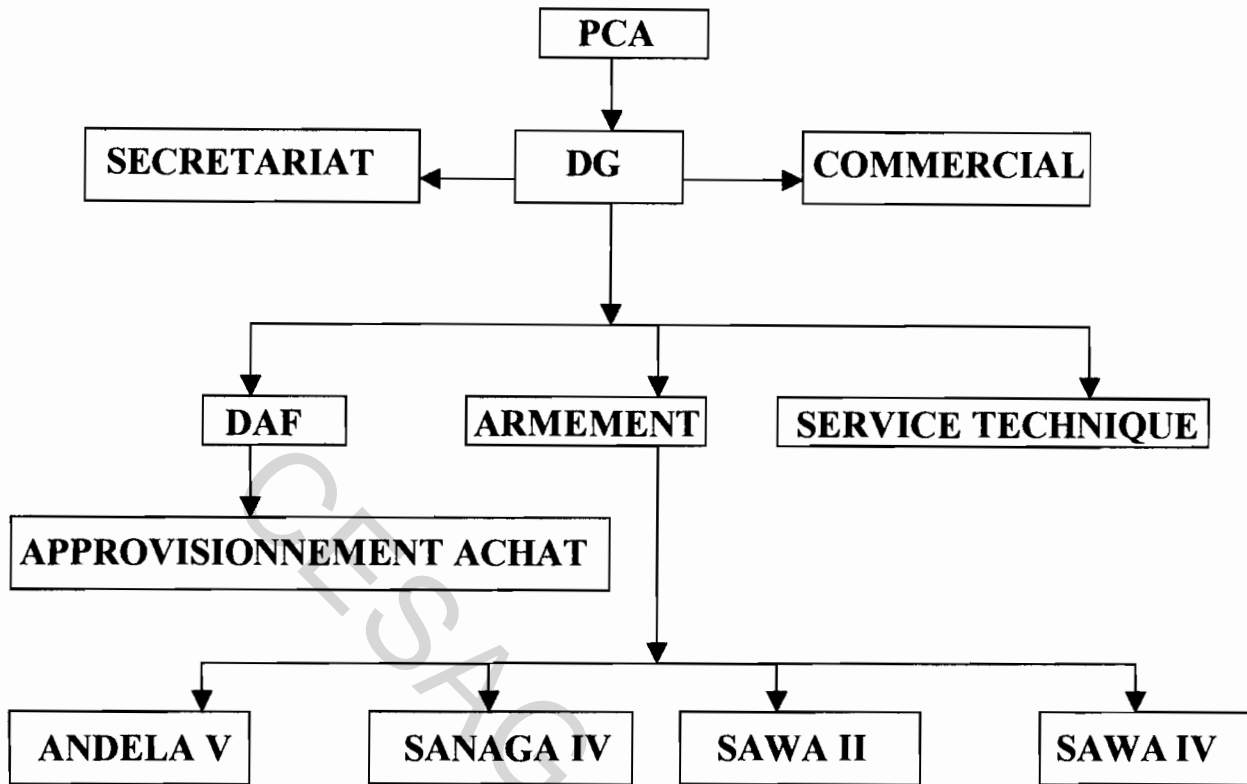
Le siège social de la SNPS est situé à Dakar, 2, Place de l'indépendance, Immeuble Citibank et est inscrite au registre de commerce de Dakar sous le numéro 97 B 1984.

Sur le plan organisationnel, la société dispose :

- un conseil d'administration (CA) ;
- une direction générale (DG) ;
- une direction administrative et financière (DAF) ;

- service commercial et des relations publiques (SCRP) ;
- service armement (AMT) ;
- service technique (ST) ;
- service approvisionnement (S A) ;
- et d'un secrétariat

### 1.1.1 Organigramme de la SNPS.



### 1.1.2 MISE EN EXPLOITATION

#### a) Les bateaux

Les bateaux **Sanaga IV** et **Andela V** furent convoyés sur **Conakry** après entente avec le Secrétaire Général du Ministère de la Pêche de la Guinée. Les deux bateaux ont mis huit jours de route et huit jours au port de Conakry avant d'aller en pêche pour leur première marée.

Les bateaux sont arrivés à Conakry dans un état lamentable, sans filet, sans câble aucun matériel de pêche en état fonctionnel et **Andela V** a eu des problèmes de moteur pendant la traversée Douala – Conakry.



b) Les équipages

les bateaux **Sanaga IV** et **Andela V** sont arrivés à Conakry avec respectivement à bord 1 capitaine, 1 second, 1 chef mécanicien, 1 cuisinier et 1 bosco<sup>18</sup>. Les équipages ont été composés à Douala sans l'avis de SNPS.

En dehors du Commandant, du Chef mécanicien et du Bosco de **Andela V**, aucun autre marin n'a une qualification. Le second capitaine de **Sanaga IV** est un Bosco, les seconds Chefs mécaniciens de **Andela IV** et **Sanaga V** n'ont jamais vu de moteur.

Il s'agit d'une équipe de copinage pour un travail aussi sérieux. Aucun marin Camerounais n'avait de livret, preuve qu'ils ne sont pas des marins professionnels en dehors du second capitaine et du bosco de **Andela V**.

C'est dans ces conditions de bricolage que les deux bateaux ont fait leur première marée à partir de Conakry avec des résultats catastrophiques.

Aucun des deux capitaines n'a été préparé pour cette mission, mieux Douala n'a même pas pris le soin de vérifier sur leur livret que ces officiers ont déjà exercé dans ces eaux.

**1.1.3 Les Moyens**

A l'arrivée des bateaux à Conakry, il fallait payer par bateau :

- un permis de navigation	= 1.250.000f CFA
- une licence + les frais de gardiennage	= 7.815.000f CFA
<b>Total</b>	<b>= 9.065.000f CFA</b>

A cela il fallait ajouter les achats de câbles, de filets, l'armement, les salaires et la rations du bateau. Autrement dit, les dépenses de chaque bateau s'élevait à 18 millions CFA.

Douala n'avait envoyé que des bateaux, ce qui a amené la SNPS avec l'appui du Ministère des Pêches à entrer en relation avec la SCI THIANGUI qui a pré financé cette opération pour la première marée.

<sup>18</sup> BOSCO : Maître d'équipage, c'est la personne qui s'occupe de l'harmonie (filets, congélation, poisson, triage, etc.)

Cependant, durant cette première marée, les bateaux étaient gérés comme des pirogues sans la présence d'un représentant de l'armateur. Ceci a eu pour conséquence une facturation abusive de SCI THIANGUI.

A titre d'exemple pour un mois d'exploitation, THIANGUI a facturé la somme de 50 millions CFA sans être en mesure de les justifier. La SNPS s'est engagée à rembourser ces frais d'exploitations. Depuis lors, toutes les dépenses sont engagées à partir de Dakar qui gère directement les bateaux.

#### 1.1.4 EXPLOITATION

L'exploitation a démarré dans un premier temps avec deux bateaux : **Andela V** et **Sanaga V** en Guinée Conakry. La première marée a eu lieu en juin 1999. En octobre 1999, la SNPS a réceptionné deux autres bateaux : **Sawa II** et **Sawa IV**. Ces deux bateaux ont été stationnés sur le quai de pêche de Dakar pour les besoins de mise en harmonie (emballage cartons, équipement, maintenance, etc.), ils ont commencé leur pêche en Guinée Bissau pour faire leur premier débarquement le 05 novembre 1999 à Dakar.

Le 31 décembre 1999 la SNPS dispose de quatre unités dont trois pêchent en Guinée Bissau (**Sanaga IV**, **Sawa II** et **Sawa IV**) et une en Guinée Conakry (**Andela V**).

#### 1.1.5 TONNAGE DE PECHE

##### JUIN 99

	Andela V	Sanaga IV	Total
Crevette	1 768	1 120	2 888
Poisson	20 083	14 800	34 883

##### JUILLET 99

	Andela V	Sanaga IV	Total
Crevette	-	1 780	1 780
Poisson	-	21 780	21 780

**AOÛT 99**

	Andela V	Sanaga IV	Total
Crevette	1 208	1 476	2 684
Poisson	40 733	17 760	58 493

**SEPTEMBRE 99**

	Andela V	Sanaga IV	Total
Crevette	1 368	1 612	2 980
Poisson	43 280	41 140	84 420

**OCTOBRE 99**

	Andela V	Sanaga IV	Total
Crevette	1 512	1 272	2 784
Poisson	38 410	30 390	68 800

**NOVEMBRE 99**

	Andela V	Sanaga IV	Sawa II	Sawa IV	Total
Crevette	984	582	1 432	1 140	4 138
Poisson	28 260	22 910	34 800	40 080	126 050

**DECEMBRE 99**

	Andela V	Sanaga IV	Sawa II	Sawa IV	Total
Crevette	2 618	2 488	1 620	1 770	8 496
Poisson	3 660	23 160	34 780	35 130	114 720

### 1.1.6 LES VENTES

La répartition du chiffre d'affaires par marée et par bateau se présente comme suit :

Période	Andela V	Sanaga IV	Sawa IV	Sawa II	Total
Juin	19.057.140	18.752.300	-	-	<b>37.809.400</b>
Juillet	-	19.692.000	-	-	<b>19.692.000</b>
Août	26.753.000	21.239.500	-	-	<b>47.992.500</b>
Septembre	31.925.000	32.694.160	-	-	<b>64.619.160</b>
Octobre	26.143.000	23.378.000	-	-	<b>49.521.000</b>
Novembre	20.235.690	16.394.690	26.069.690	26.391.900	<b>89.091.970</b>
Décembre	22.368.200	24.278.500	18.229.440	19.782.400	<b>84.658.540</b>
Total	146.482.030	156.429.150	44.299.130	46.174.300	<b>393.384.610</b>

Le chiffre d'affaire global au nombre de jour de pêche, donne une moyenne journalière de 1 090 954 f CFA par bateau, analysé maintenant par bateau par rapport à ses propres jours de pêche, nous avons une moyenne individuelle de :

Andela V = 1 010 220 f CFA/jour

Sanaga IV = 1 185 069 f CFA/jour

Sawa II = 1 054 741 f CFA/jour

Sawa IV = 1 099 388 f CFA/jour

La répartition des ventes se présente comme suit :

#### a- Exportation crevette

- 25 750 kg à ADRIGEL via SOPASEN

#### b- Exportation Sole = 86 025 kg

- AMERGER = 27 752 kg

- SOPASEN = 58 273 kg

#### c- Exportation poisson = 344 486 kg

- Cameroun = 267 021 kg

- Congo	= 39 320 kg
- Côte d'Ivoire	= 38 145 kg
<b>Total exportation poisson</b>	<b>= 430 511 kg</b>

### 1.1.7 REALISATIONS

La SNPS a régularisé partiellement sa situation administrative au niveau des administrations sénégalaises :

- agrément à l'entreprise franche d'exploitation par décret du Président de la République n° 98691 du 20 août 1998,
- autorisation de sénégalisation des navires par lettre n° 01994 du 17 novembre 1998 du Ministre de la pêche et des transports maritimes,
- obtention de la carte import-export n° 10009559 du 05 août 1999,
- obtention de carte professionnelle commerçant n° 0002207 du 05 août 1999,
- compte contribuable n° 203818/k,
- registre de commerce n°97 b 1984,
- loyer au quai de pêche du port de Dakar (70 m<sup>2</sup>),
- carte Mareyeur exportateur n°005/99/C

#### **Il reste maintenant à obtenir :**

- numéros d'institut de prévoyance retraite (IPRES),
- numéros caisse de sécurité sociale (CSS),
- licence de pêche au Sénégal,
- harmonisation des statuts
- société filiale à Bissau.

La Société a pour **objet** au Sénégal et à l'étranger

La pêche, la transformation et la commercialisation de tous produits de la mer .

L'importation et l'exportation de tous produits de la mer, tous produits avicoles, agricoles, généralement tous produits alimentaires.

Toutes opérations de commerce, d'industrie, de négoce et de services.

Importation et exportation de tous produits forestiers.

La réalisation de toutes opérations financières, mobilières et immobilières.

Et généralement toutes opérations commerciales, financières, mobilières et immobilières se rapportant à l'objet social de la société.

## **1.2 Objectifs d'audit**

L'audit a été effectué suivant les normes d'audit internationales de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC).

De manière générale, l'audit a eu pour objectifs :

- d'exprimer une opinion sur les états financiers, s'ils reflètent fidèlement les revenus reçus et les dépenses engagées, conformément aux principes comptables généralement admis ;
- d'étudier et d'analyser le système de contrôle interne, d'évaluer le risque de contrôle, d'identifier les déficiences y compris les faiblesses matérielles de contrôle interne ;
- d'effectuer des sondages afin de s'assurer que SNPS respecte les clauses des accords ainsi que les lois et règlements en vigueur au Sénégal.

L'audit a compris tous les tests et contrôles jugés nécessaires en la circonstance.

Nous avons vérifié si :

- les états financiers ont été préparés selon les normes d'audit et principes comptables ;
- toutes les dépenses effectuées cadrent avec les objectifs de SNPS, une attention particulière étant accordée à l'économie et à l'efficacité ;
- toutes les informations et explications nécessaires aux fins de l'audit ont été obtenues ;
- les pièces et écritures étayant les dépenses ont été conservées et classées.

### **1.3 Etendue de la mission d'audit**

Les travaux d'audit ont été menés en conformité avec les normes et standards d'audit de la Fédération Internationale des Comptables (IFAC), selon la procédure suivante :

#### **1.3.1 Revue des comptes**

Nous avons vérifié les états financiers, y compris les lignes et rubriques budgétaires ainsi que les dépenses effectuées durant la période sous revue et les recettes de la période.

Les travaux de vérification ont consisté également :

- à déterminer si les dépenses effectuées sont autorisées, raisonnables et si elles entrent dans le cadre des activités de SNPS, conformément aux dispositions contractuelles ;
- à identifier les zones de risque liées aux dysfonctionnements éventuels du système de contrôle interne.

Les diligences de la revue mises en œuvre ont compris les dispositions minimales suivantes :

- 1- Vérification des dépenses imputées à SNPS, en identifiant et quantifiant les dépenses douteuses c'est-à-dire celles qui ne sont pas appuyées de pièces justificatives adéquates ou qui ne sont pas conformes aux accords de coopération ;
- 2- Examen des livres comptables afin de savoir si les dépenses effectuées sont correctement comptabilisées ;
- 3- Vérification des procédures mises en place pour le contrôle des fonds et du système de déboursement. Vérification des comptes bancaires et des procédures appliquées pour le suivi des comptes bancaires ;
- 4- Vérification des procédures d'acquisition de biens et services, de passation de marchés, en vue de déterminer à quel point les coûts sont efficaces par rapport à la qualité et la quantité des biens reçus ;

5- Vérification des dépenses salariales, heures supplémentaires, cotisations et charges sociales payées en vue de déterminer si elles sont conformes aux lois et règlements.

### **1.3.2 Revue et évaluation du système de contrôle interne**

Nous avons procédé à la revue et à l'évaluation de la structure de contrôle interne afin de comprendre la conception des procédures et politiques de contrôle et de savoir si elles sont effectivement mises en œuvre pour la gestion de SNPS.

Pour ce faire, nous avons :

- 1- examiné la structure de contrôle interne en vue de planifier les travaux de la revue et de déterminer la nature, le timing et l'étendue des sondages à faire ;
- 2- mis l'accent sur l'environnement de contrôle, le système comptable et les procédures de contrôle ; mis également l'accent sur les politiques et procédures relatives à la comptabilisation et au traitement des informations financières pour s'assurer de leur fiabilité ;
- 3- évalué le risque de contrôle, c'est-à-dire la capacité du système de contrôle à dévoiler ou à prévenir les anomalies dans les états financiers.

### **1.3.3 Conformité avec les dispositions légales et réglementaires applicables**

Dans l'accomplissement des tests de conformité, nous avons :

- 1- les dispositions légales, réglementaires et contractuelles dont le non-respect pourrait avoir des conséquences graves sur les états financiers ;
- 2- effectué des tests afin de nous assurer qu'il n'existe pas de cas de non-conformité intentionnels ;
- 3- vérifié si tous les déboursements ont été effectués conformément aux dispositions légales, réglementaires et contractuelles ;
- 4- vérifié si des dépenses ont été faites pour des fins non autorisées, en violation des clauses contractuelles ;
- 5- vérifié si les services d'assistance technique ont été fournis comme prévu.



METHODOLOGIE UTILISEE POUR ARRIVER AUX RESULTATSD'AUDIT

Pour parvenir aux résultats d'audit, nous avons utilisé de façon concrète et directe, les guides, les questionnaires et feuilles de travail contenus dans ATH les outils de l'audit : Questionnaires et Feuilles de Travail.

Ces questionnaires permettent de documenter les caractéristiques du système d'information financière de la société et d'en évaluer les travaux d'audit. Ces outils s'utilisent par entretien auprès du personnel de la société.

Par ailleurs, il faut préciser que compte tenu du volume des outils utilisés, il nous a paru difficile sinon impossible de les mettre en annexe du présent mémoire.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 2 : ANALYSE DES RESULTATS D'AUDIT**

La plupart des documents nécessaires à l'exécution de notre mission ont été mis à notre disposition.

A l'issue des travaux, nous avons constaté les points de réserves ci-dessus :

- ▶ Système d'information comptable inadéquat (il a été élaboré manuellement et ne permet pas d'avoir toutes les informations financières et comptables) ;
- ▶ Inexistence de système de contrôle interne ;

### **2.1 Validation des comptes**

2.1.1 L'exactitude et l'exhaustivité des immobilisations ne sont pas assurées ; en effet :

le mobilier de bureau importé du Cameroun n'a pas été immobilisé ;

des immobilisations pour FCFA 893 000 ont été comptabilisées sans pièces justificatives ;

Le véhicule Mercedes acquis en 1998 n'a fait l'objet de mutation au nom de SNPS ;

l'ensemble des biens appartenant à SNPS n'a pas fait l'objet ni d'inventaire ni de codification ;

le tableau des amortissements ne correspond pas aux dotations comptabilisées.

En sus nous avons constaté que la méthode de calcul des amortissements n'est pas uniforme (amortissement linéaire et amortissement dégressif).

2.1.2 Immobilisations financières FCFA 254 909

Les dépôts et cautionnements pour l'électricité et le loyer ne sont pas justifiés (absence de facture).

2.1.3 Stocks FCFA 48 008 070

Les stocks au 31 Décembre ont été valorisés au prix de vente et non au coût de revient d'où une surévaluation des stocks.

2.1.4 Fournisseurs FCFA 177 098 113

Les comptes n'ont pas tous été analysés.

#### 2.1.5 Clients

Le solde des comptes débiteurs et créditeurs s'élève respectivement à FCFA 19 708 726 et FCFA 6 937 380. Les comptes ne sont pas analysés.

L'existence de comptes clients est un manquement aux procédures décrites (pas de vente à terme).

Les montants inscrits en clients créditeurs n'ont pu être justifiés.

#### 2.1.6 Personnel FCFA 2 583 330

La société SNPS n'a pas de personnel permanent néanmoins elle enregistre des avances sur salaires.

#### 2.1.7 Banques FCFA 1 736 788

Le solde banque et le solde comptable sont identiques. Ceci est dû au fait que les opérations ne sont passées qu'après l'avis de débit ou de crédit de la banque.

#### 2.1.8 Caisse FCFA 14 507 883

Aucun inventaire n'a été effectué au 31.12.99.

### **2.2 Evaluation des procédures de contrôle interne**

Le management de la société a la responsabilité de concevoir et de mettre en place un système de contrôle interne. En vue de remplir cette responsabilité précitée, le management de la société doit émettre les jugements et estimations nécessaires pour évaluer les bénéfices espérés et les coûts relatifs aux règles et procédures du système de contrôle interne.

- La finalité du système de contrôle interne est de donner aux gestionnaires une assurance raisonnable mais pas absolue que :
- les actifs sont protégés contre les pertes et altérations pouvant résulter de leur utilisation non autorisée ;
- les transactions sont exécutées conformément à l'autorisation du management et enregistrées correctement afin de permettre une préparation des états de dépenses en conformité avec les principes comptables généralement admis.

A l'issue de nos travaux, voici nos observations :

### 2.2.1 Inexistence de manuel de procédures.

SNPS ne dispose pas de manuel de procédures administratives et comptables. Les transactions se déroulent de manière informelle.

#### **Recommandations :**

Mettre en place un manuel de procédures administratives et financières servant de référentiel pour la bonne marche de la société.

### 2.2.2 Gestion de la trésorerie.

- La protection des actifs n'est pas assurée en ce qui concerne les espèces : il n'y a ni coffre-fort ni aucun lieu sûr au sein de la société pour conserver les liquidités, les fonds sont en effet détenus par devers le Directeur Administratif et Financier.
- Il n'y a pas de séparation des tâches pour la gestion de la trésorerie ; l'ordonnateur est en même temps l'exécutant.
- Aucun contrôle n'est effectué quant à la tenue de la caisse.
- Les comptes bancaires ne sont mouvementés au niveau comptable qu'après réception des avis de la banque : l'engagement n'est pas le fait générateur de l'opération.
- Le retard dans l'établissement des états de rapprochement est déplorable. Aucun état de rapprochement de l'année 2000 n'a encore été établi.

#### **Recommandations :**

Les fonds doivent être gardés dans un coffre-fort ;

Un responsable de la caisse doit être désigné qui sera différent de l'ordonnateur des décaissements ;

Il faut exercer un contrôle régulier sur la caisse ;

Les comptes bancaires seront mouvementés dès engagement de la transaction ;

Les rapprochements bancaires devront être établis mensuellement.

### 2.2.3 Gestion des immobilisations.

- Les immobilisations ne sont pas comptabilisées dans leur intégralité.
- Elles n'ont également pas fait l'objet de codification, ni d'enregistrement dans un fichier.
- Le tableau d'amortissement n'est pas exact.

#### **Recommandations :**

Faire l'inventaire des immobilisations, les codifier et les enregistrer dans un registre.

Etablir un tableau d'amortissement correct des immobilisations.

### 2.2.4 Gestion du personnel.

- Les dossiers du personnel sont incomplets en l'absence de pièces d'état civil, de contrats de travail, de diplômes et de certificat de vie collectif, pour la plupart.
- Les salaires versés ne correspondent pas toujours à ceux indiqués dans les contrats de prestation de services.

#### **Recommandations :**

compléter les dossiers du personnel ;

Respecter les clauses du contrat de prestation de services ou signifier par écrit les promotions et autres augmentations aux agents ;

Etablir des contrats de travail en bonne et due forme pour le personnel permanent.

### 2.2.5 Notes aux états financiers.

Les états financiers ne sont pas accompagnés de notes explicatives.

#### **Recommandations :**

Conformément aux dispositions de l'IFAC, l'établissement des notes aux états financiers incombe aux clients.

### 2.2.6 Procédure d'encaissement.

Le système de facturation des clients actuellement en vigueur n'est pas adéquat.

Il ne permet pas de s'assurer de l'exhaustivité des factures.

**Recommandation :**

Mettre en place un système de facturation adéquat, pouvant permettre de faire le suivi sur la base de la séquence numérique des factures.

**2.2.7 Procédure d'achat.**

- Les achats de fournitures et matériel sont effectués sans consultation préalable de plusieurs fournisseurs.
- Les bons de commande émis par SNPS ne sont pas visés par le service demandeur.

**Recommandations :**

Généraliser la consultation d'au moins trois fournisseurs pour l'achat de matériel et fournitures ;

Exiger le visa du service demandeur préalablement à celui du Directeur Général Adjoint.

**2.2.8 La facturation des clients.**

- Le nouveau système de facturation des clients ne nous permet pas de nous prononcer sur l'exhaustivité des factures émises.
- Les tarifs appliqués aux clients ne sont pas uniformes.

**Recommandations :**

Le système de facturation des clients devrait être corrigé de manière à assurer l'utilisation chronologique de factures pré numérotées.

Une harmonisation des prix pratiqués aux clients s'impose.

**2.2.9 Gestion des stocks.**

- Il n'existe pas à SNPS une procédure efficace de suivi journalier des prises en mer ;
- Non tenue d'une comptabilité analytique permettant de déterminer le prix de revient par marrée.

**Recommandations :**

Etablir des rapports de pêche journaliers dont les cumuls seront rapprochés aux manifestes de débarquement définitifs ;

Tenir une comptabilité analytique permettant la détermination du prix de revient par marrée, en vue d'une valorisation exacte des stocks de produits.

#### 2.2.10 Conformité aux lois, règlements et conventions financiers.

La conformité aux lois, règlements et conventions de financement relève de la responsabilité de SNPS. Afin d'obtenir une assurance raisonnable que les états financiers de SNPS ne comportent pas d'erreurs significatives, nous avons effectué des tests en ce qui concerne les dispositions légales, réglementaires et contractuelles. Toutefois, notre objectif n'était pas d'exprimer une opinion sur la conformité totale à ces dispositions.

Les cas matériels de non conformité sont les violations des dispositions de la loi, des règlements, des contrats de la convention de financement, des politiques et procédures obligatoires pouvant nous amener à conclure que l'ensemble des fausses déclarations résultant de ces violations est matériel par rapport aux états financiers.

Selon les résultats de nos tests, SNPS ne respecte pas la législation sénégalaise du travail, en ce qui concerne les retenues sur les salaires des agents et les charges sociales patronales d'une part et d'autre part, sur la présentation des états financiers.

Versement Retenues à la Source (VRS) et autres.

Nous avons constaté qu'aucune retenue obligatoire n'était opérée sur le salaire de certains agents de SNPS, ni au titre des impôts (impôt sur le revenu, TRIMF), ni des cotisations retraite à l'IPRES (Institut de Prévoyance Retraite au Sénégal).

De même, les charges sociales patronales n'ont jamais fait l'objet de reversement aux organismes sociaux que sont l'IPRES et la Caisse de Sécurité Sociale.

Par ailleurs, nous avons noté que les états financiers n'étaient pas complets en raison de l'absence de TAFIRE et autres annexes.

**Recommandation :**

Nous recommandons à SNPS de prendre rapidement les dispositions pour se conformer aux lois et règlements en vigueur au Sénégal sous peine de redressement fiscal et autres pénalités latentes.

A l'exception de ce point soulevé ci-dessus, les résultats de nos tests indiquent que, eu égard aux différents points testés, SNPS ne s'est pas conformée aux dispositions des lois, règlements et conventions financiers; et en ce qui concerne les points non testés, rien n'est parvenu à notre attention qui nous incite à penser que SNPS ne s'est pas conformée à ces dispositions.

**Conclusion préliminaire**

Notre opinion est qu'au vu de l'ensemble de ces zones d'ombre nous ne sommes pas en mesure de certifier ces états financiers de SNPS et nous ne certifions pas.

Ce rapport est destiné à l'information de la direction de SNPS, aux actionnaires ainsi qu'aux autres membres du personnel de SNPS. Cette restriction n'a pas pour but de limiter la distribution de ce rapport qui relève du domaine public.



## **CONCLUSION GENERALE**

CESAG - BIBLIOTHEQUE

La méthodologie d'audit dans une mission de commissariat aux comptes a connu, au cours des dernières années, une expansion très forte de son marché, notamment en Afrique.

Cette expansion est pour partie liée au développement de la mission des commissaires aux comptes selon deux axes :

- 1 L'obligation de nomination d'un commissaire aux comptes a été étendue aux sociétés anonymes ;
- 2 Le rôle même du commissaire aux comptes a été peu à peu développé.

Parallèlement à la mission traditionnelle du contrôle des comptes qui reste prépondérante, d'autres missions ont été dévolues par la loi aux commissaires aux comptes. Doivent être principalement signalées :

- l'obligation de révélation des faits délictueux : le commissaire aux comptes a l'obligation (pénalement sanctionnée) de révéler au parquet les faits à caractère pénal dont il a connaissance dans le cadre de la réalisation de sa mission,
- les diligences spécifiques à accomplir par le commissaire aux comptes. Le commissaire aux comptes veille à l'établissement de documents prévisionnels relatifs au résultat et à la trésorerie de l'entreprise qu'il contrôle et, en cas d'anticipation de difficultés sérieuses de l'entreprise, en alerte les dirigeants « procédure d'alerte » et, éventuellement le tribunal de commerce.

De manière générale, les attentes du public peuvent être résumées autour de trois axes :

- l'exactitude des états financiers ;
- la garantie de la santé financière de l'entreprise ;
- la détection de fraudes éventuelles.

#### **Exactitude des états financiers**

Il convient de faire référence à la définition de l'audit donnée par la CNCC et qui figure désormais, par souci de clarification des responsabilités de chacun, dans le modèle de rapport général des commissaires aux comptes :

Un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble.

Le but de l'audit est d'obtenir « une **assurance raisonnable** que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives ». L'audit ne peut pas être une assurance absolue. Il donne une garantie supplémentaire sur la qualité de l'information financière fournie. Que l'on se situe dans le cadre d'un audit légal ou contractuel, l'obligation assumée par l'auditeur est **une obligation de moyens** et non de résultat.

L'auditeur se doit d'être **compétent** et **indépendant**, et de mettre en œuvre l'ensemble des diligences prévues par les normes professionnelles, ce, compte tenu de la nature de la mission qui lui est confiée. Ce n'est que s'il ne respecte pas ces règles qu'une faute risquant d'entraîner sa responsabilité pourra être retenue contre lui.

Les résultats d'un audit doivent être appréhendés au regard de l'étendue de la mission confiée.

En outre, le terme « exact », comme nous l'avons souligné plus haut, ne devrait pas être employé en matière de comptabilité. Il est trompeur et tend à accréditer l'idée qu'il existe une vérité absolue et traduisible par une seule série de nombres possible dans la présentation de l'information financière de l'entreprise.

Cela a été traduit par la notion de l'**image fidèle**. Son intérêt est qu'elle englobe non seulement des chiffres mais aussi des informations qualitatives (méthodes de détermination de ces chiffres, information sur les faits marquants de l'entreprise, description littéraire de l'appréhension de certains événements pour l'établissement des données financières). Comme le rappelle opportunément le récent modèle de rapport établi par la CNCC, les comptes annuels sont arrêtés par la Direction générale de l'entreprise. Il n'appartient pas au commissaire aux

comptes de se substituer à la Direction et de décider du traitement comptable adapté.

#### **Garantie de la santé financière de l'entreprise**

L'existence même du principe comptable de continuité de l'exploitation nécessite que le commissaire aux comptes s'interroge sur la pérennité de l'entreprise qu'il contrôle et, en conséquence, sur la vraisemblance de l'hypothèse de continuité d'exploitation sur laquelle reposent les comptes établis.

Cela ne signifie pas qu'il doit une garantie sur la solvabilité et la rentabilité à moyen terme de l'entreprise. La certification des comptes est annuelle, et l'admission par les commissaires aux comptes du principe de continuité en tant que convention comptable peut légitimement ne reposer que sur une vision à court terme. Quoi qu'il en soit, leur opinion sera essentiellement fondée sur des critères financiers, il ne peut leur être demandé d'être également des spécialistes de marketing et des processus industriels afin de se prononcer sur l'avenir commercial de l'entreprise ou l'absence de contrefaçon dans les techniques qu'elle met en œuvre.

#### **Détection des fraudes**

La détection des fraudes a été historiquement l'un des premiers buts de l'audit. Comme cela a été indiqué lors de la description de la démarche d'audit et notamment de la mesure de la qualité du contrôle interne, le commissaire aux comptes ne recherche pas les fraudes en tant que telles. Il vise principalement à s'assurer que les systèmes mis en place par la société sont suffisamment performants pour garantir un risque de fraude faible, considéré comme admissible. Il en va de même pour les procédures de contrôle interne et pour la protection contre le vol ou contre l'incendie. Des sécurités complémentaires peuvent toujours être mises en place. Cependant, il faut au préalable mettre en balance le surcroît que représentent pour l'entreprise, l'établissement de nouveaux contrôles, la probabilité de la fraude et l'ampleur du risque contre

lesquels on entend se prémunir. C'est à la Direction de l'entreprise de réfléchir sur le rapport qualité/prix de son contrôle interne. Il appartient seulement au commissaire aux comptes soit, dans les cas extrêmes, de porter une opinion défavorable sur les comptes, lorsque les lacunes du contrôle interne sont telles qu'elles entraînent un risque trop important sur la fidélité de l'information financière, soit, dans les cas moins graves, d'attirer l'attention de la Direction sur les faiblesses du contrôle interne et de formuler des recommandations en vue de son amélioration.

Ce n'est qu'en cas de détection d'une fraude significative que les commissaires aux comptes doivent vérifier sa traduction dans les comptes et l'information donnée à ce sujet.

Les limites de l'audit étant bien comprises, les apports du travail du commissaire aux comptes peuvent être pleinement mesurés à la fois par l'entreprise audité, l'œil externe d'un professionnel indépendant étant une garantie pour l'entreprise elle-même, et par les autres utilisateurs d'audit (investisseurs, banquiers) auxquels il fournit une sécurité complémentaire dans les transactions.

Cependant, les professionnels d'audit ont le devoir et la nécessité, pour que leurs prestations ne soient pas dévalorisées aux yeux des utilisateurs, d'une part de renforcer leur indépendance, d'autre part de s'adapter, par la mise en œuvre des technologies nouvelles, aux propres évolutions des entreprises, qu'ils contrôlent.

L'indépendance repose sur une déontologie stricte du commissaire aux comptes. Celle-ci se manifeste en matière financière sous différents aspects :

- Veiller à ce qu'aucun client ne représente une partie significative des fonds de commerce, afin de ne pas être sensible au risque commercial de perte de clientèle ;
- refuser une pression trop importante sur le nombre d'heures susceptible de l'empêcher de mener à bien sa mission dans des conditions conformes aux normes professionnelles.

Elle repose également sur des règles de fonctionnement garantissant le maximum d'indépendance de l'expert. Ainsi les cabinets d'audit organisent régulièrement une rotation au sein de leurs équipes, évitant l'établissement des liens trop personnels avec les interlocuteurs dans l'entreprise. L'O.H.A.D.A. a mis en place l'institution originale du co-commissariat aux comptes, obligatoire pour les sociétés anonymes, qui implique un échange de vues entre deux professionnels indépendants pour émettre une opinion commune sur des états financiers.

Parallèlement, l'évolution technologique de l'audit a été très importante ces dernières années et continue de l'être. L'audit nécessite la mise en œuvre de moyens pluridisciplinaires de plus en plus considérables et de technologies parfois complexes.

La mondialisation des groupes conduit également au renforcement des réseaux internationaux permettant au commissaire aux comptes d'acquérir une vision satisfaisante de l'ensemble des entités qui le composent et des flux existant entre les différents filiales.

Il convient de signaler que notre étude présente quelques limites dues à la délimitation même du sujet :

- a. L'étude a été faite dans un contexte spécifique de la SNPS et par conséquent la méthodologie adoptée reste valable pour ladite société,
- b. La taille très petite de la SNPS ne nous a pas permis d'approfondir certains aspects tels que : diagramme de circulation, sondages statistiques,
- c. Le comportement que doit avoir le commissaire aux comptes pour mener à bien sa mission.

Ainsi conçue, cette méthodologie, nous le savons, ne sera pas toujours facile à mettre en œuvre : les principes comptables et normes professionnelles d'audit sont très denses et, leur mise en application nécessitera une volonté soutenue. C'est que la clé de l'efficacité d'une méthodologie d'audit se trouve au point de

rencontre de deux cheminements : l'efficacité dans les investigations et l'efficacité dans la communication.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE

CESAG - BIBLIOTHEQUE



# PRESENTATION DU CABINET COOPERS & LYBRAND DIEYE

## I • GENERALITES

Coopers & Lybrand Dièye, personne morale de Droit Sénégalais, légalement constituée et inscrite à l'Ordre National des Experts Sénégalais, est ouvert depuis 1979 et s'est fait une certaine notoriété tant au Sénégal que dans les pays de la sous-région, tels que la Mauritanie, la Gambie, le Mali, le Niger, le Tchad, la Guinée Bissau, le Burkina Faso, le Cap-Vert, la République de Sao-Tomé et Príncipe, le Mozambique où il a eu à accomplir des missions pour le compte des Gouvernements, de la Banque Mondiale, des institutions de l'ONU, des agences de coopération internationale telles que l'USAID et l'ACDI ainsi que les ONGs.

Coopers & Lybrand Dièye fait partie de Coopers & Lybrand (International), association de sociétés professionnelles actives dans 119 pays avec plus de 67 000 agents, offrant une large gamme de services : conseils financiers, juridiques et économiques et conseils en gestion et organisation, etc.

## II • RESSOURCES HUMAINES

Le Cabinet dispose de ressources d'une soixantaine de personnes dont plusieurs, en plus d'une solide formation académique reçue soit au Sénégal, soit à l'étranger - France, Etats-Unis, Canada, Japon, possèdent une riche expérience professionnelle de plusieurs années, sous-tendue par les différents séminaires de perfectionnement du réseau Coopers & Lybrand International.

### III • DOMAINES D'EXPERTISE

Le cabinet a pour vocation d'accompagner l'acte, d'entreprendre et de contribuer à la gestion efficace de l'économie.

Les domaines de compétence incluent les secteurs ci-après :

- Etudes institutionnelles, juridiques, économiques ;
- Conseils aux gouvernements et aux collectivités publiques ;
- Audit, investigations, contrôle ;
- Commissariat aux comptes ;
- Expertise et assistance aux hommes d'affaires ;
- Expertise judiciaire ;
- Conseils juridiques et fiscaux ;
- Constitution de sociétés ;
- Conseils en Gestion et Organisation ;
- Conseils en implantation de systèmes informatiques ;
- Etudes de projets et évaluation d'entreprises ;
- Etudes de faisabilité et de rentabilité ;
- Restructuration et redressement d'entreprises en difficulté ;
- Assistance et encadrement aux organisations économiques ;
- Analyses socio-économiques ;
- Organisation de séminaires de formation en gestion, audit et fiscalité ;
- Etudes de marchés et analyses sectorielles ;
- Politiques de désengagement de l'Etat des secteurs marchands (privatisation) ; réhabilitation d'entreprises publiques ;
- Etudes des Politiques sectorielles ;
- Etablissement de projets de contrats-plans et élaboration de textes juridiques liés à la transformation d'établissements publics en sociétés nationales ;
- Support aux politiques sectorielles ;
- Conseils financiers ;
- Réformes administratives ;
- Gestion de fonds et de Projets.

## V. STRUCTURE ORGANISATIONNELLE

Cinq (5) départements :

1. Administration
2. Département d'Audit
3. Département "Assistance et Supervision Comptable"
4. Département "Conseils en Organisation et Gestion"
5. Département "Conseils Juridiques et Fiscaux".

### Le Département d'Audit

Au niveau du département d'audit, les missions sont sous la responsabilité des deux experts comptables associés du cabinet. Ils se chargent du contrôle de la qualité des dossiers, des travaux et des aspects administratifs des missions. Les experts comptables associés s'appuient sur des directeurs de missions chargés de la définition de la stratégie d'audit.

A chaque directeur de mission est rattaché un manager qui s'occupe de la planification des tâches sur le terrain. Le manager est à la tête d'une équipe d'auditeurs de grades différents, généralement composée :

- d'un assistant-manager ;
- d'un superviseur ;
- de seniors ;
- de staff-assistants.

## VI. DESCRIPTION DES OUTILS DE TRAITEMENT INFORMATIQUE

### Description des appareils de télécommunication et des moyens logistiques

#### a) Télécommunication

**Téléphone** : Système "ALCATEL" 4200 E, avec autocommutateur numérique avec 3 lignes d'accès au standard : n° 821-85-88 - n° 821-86-71 - n° 822-30-24

# **BIBLIOGRAPHIE**

## **I- OUVRAGES GENERAUX DE REFERENCES**

- 1- Acte Uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique : OHADA. Les éditions juridiques Africaines, 1998, 350 pages.
- 2- ATH. Guide pour l'information financière des entreprises, 1<sup>ère</sup> édition, Tome1, mai 1991, 313 pages.
- 3- ATH. Les outils de l'audit : guides, questionnaires et feuilles de travail, 1<sup>ère</sup> édition, Tome2, 2<sup>ème</sup> trimestre 1991, 252 pages.
- 4- BATUBE Daniel, Nathan, Paris, 1997, 128 pages.
- 5- CNCC. appréciation du contrôle interne, Paris, éditions CNCC, collection « notes d'informations », N°3.
- 6- CNCC. Démarche et Organisation de la Mission Générale. Tome 1. Collection Notes d'Informations N°12. Septembre 1998. Page 158.
- 7- Commission des opérations de bourses. –Rapport d'activité, 1969, page 19.
- 8- MIKOL Alain. Les audits financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal. Paris : les éditions d'organisation, 1999. (collection audit). 198 pages.
- 9- Revue Française de Comptabilité, n° 105, juillet 1990. Page 16.
- 10- SAMBE Omar & DIALLO Ibra Mamadou : le PRATICIEN Comptable SYSCOA, mars 1999, les Editions Comptables Juridiques, 2<sup>ème</sup> édition, 877 pages.
- 11- VAN GREUNING Hennie et KOEN Marius. Normes Comptables Internationales: guide pratique. Paris : CNCC, 4<sup>ème</sup> trimestre 2000, 166 pages.

## **LOIS ET DECRETS**

- 1 Article 697 de l'Acte Uniforme de l'OHADA, SYSCOA, Pages 265.
- 2 Article 229 de la loi Française du 24 juillet 1966
- 3 Arrêt de la cour d'appel de Rennes, Revue de droit des sociétés, 1976.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## Notes de cours

- 1- Falilou DIALLO (2000) : cours de méthodologie de l'audit, CESAG.
- 2- Falilou DIALLO (2000) : cours de commissariat aux comptes, CESAG.

CESAG - BIBLIOTHEQUE