



Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

Institut Supérieur de  
Comptabilité, de Banque et de  
Finance  
(ISCBF)

Diplôme d'Etudes Supérieures  
Spécialisées en Audit et Contrôle  
de Gestion  
DAC

(2012-2013)

Mémoire de fin d'études

THEME

**LES SPECIFICITES JURIDIQUES,  
COMPTABLES ET FISCALES DE LA  
MISSION D'AUDIT DES ENTREPRISES  
COMMISSIONNAIRES : CAS d'INNO  
TRANS TOGO SARL**

Présenté par :

**Komlan KOUASSI**

Dirigé par :

**M. Abou WELE  
Expert-comptable,  
Professeur associé CESAG.**

Octobre 2013

## **DEDICACES**

Je dédie ce mémoire à :

- mon DIEU TOUT PUISSANT CREATEUR du Ciel et de la Terre ;
- mon père Innocent KOUASSI;
- ma mère Mathilda AMOUZOU;
- tous ceux qui, de près ou de loin, m'ont soutenu, qu'ils retrouvent ici l'expression de ma profonde reconnaissance.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **REMERCIEMENTS**

J'adresse mes remerciements à :

- Monsieur Moussa YAZI, Directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF) et Professeur au CESAG ;
- M. Abou WELE, Expert-comptable, Professeur associé CESAG pour l'encadrement de ce mémoire, et pour la qualité de ses enseignements ;
- Monsieur Innocent Kossivi KOUASSI, mon père, pour son soutien moral, pour ses conseils et sa grande disponibilité ;
- Monsieur Bertin CHABI, Chef du Département Master à l'ISCBF, pour la qualité de son management du programme DESS Audit et Contrôle de Gestion et sa disponibilité;
- Monsieur Alexis KOUASSI, Contrôleur de gestion au CESAG, pour sa disponibilité et ses orientations;
- L'ensemble du corps professoral du programme DESS Audit et Contrôle de Gestion, pour la qualité de la formation;
- Tout le personnel de la société INNO TRANS TOGO Sarl;
- Mes amis (es) Trésor, Ruth, Raoul, Sy;
- La 24ème promotion du DESS Audit et contrôle de Gestion, pour l'ambiance de travail qui a prévalu durant la formation;
- Tous ceux qui, d'une manière ou d'une autre, ont contribué à la réalisation de ce travail.

## **LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS**

- AUCE** : Acte Uniforme sur la Comptabilité des Entreprises.
- AUDCG** : Acte Uniforme relatif au Droit Commercial Général.
- AUDSCGIE** : Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt Economique.
- BIT**: Bureau International du Travail.
- BRVM**: Bourse Régionale des Valeurs Mobilières.
- CDA** : Commissionnaire en Douanes Agréé.
- CI**: Contrôle Interne.
- COSO**: Committee of Sponsoring Organization of Treadway Commission.
- EC** : Entreprise Commissionnaire.
- IASB**: International Accounting Standard Board.
- IFACI** : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne.
- IIA**: Institute of Internal Auditor.
- IS**: Impôt sur les Sociétés.
- ITT**: INNO TRANS TOGO Sarl.
- LSF** : Loi sur Sécurité Financière.
- OHADA**: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique des Droits des Affaires.
- OMC**: Organisation Mondiale du Commerce.
- POCA** : Pratiques d'Organisation Communément Admises.
- RAI** : Responsable d'Audit Interne.
- RECO** : Recommandations.
- SA** : Société Anonyme.
- SAI** : Service de l'Audit Interne.
- SARL** : Société A Responsabilité Limitée.
- SURL** : Société Unipersonnelle à Responsabilité Limitée.
- TFfA**: Tableau de Forces et des Faiblesses Apparentes.
- TP**: Taxe Professionnelle.
- TVA**: Taxe sur la Valeur Ajoutée.

## **LISTE DES TABLEAUX**

Tableau 1 : Tableau comparatif des professions d'agent commercial, de commissionnaire et de courtier.....	12
Tableau 2 : Illustration d'une écriture comptable - achat pour le compte du commettant ..	23
Tableau 3 : Illustration d'une écriture comptable –achat pour le compte du commettant ..	24
Tableau 4 : Les impôts et taxes applicables aux entreprises commissionnaires au Togo ...	27
Tableau 5 : Point de vue de cinq auteurs sur le processus de conduite d'une mission d'AI35	
Tableau 6 : Modèle d'analyse.....	47
Tableau 7 : Evolution du chiffre d'affaire et du nombre d'employés .....	54
Tableau 8 : Activités de consignation par rapport autres consignataires .....	54
Tableau 9 : Statistique de transport par type de navire.....	55
Tableau 10 : Récapitulatif de quelques destinations .....	63
Tableau 11 : Synthèse des forces et faiblesses de l'analyse critique de la pratique de l'audit interne à ITT .....	82
Tableau 12 : Synthèse des forces et faiblesses de l'analyse des rapports.....	85
Tableau 13 : Opération d'achat pour le compte du commettant.....	92
Tableau 14 : Opération de vente au commettant moyennant une commission .....	92
Tableau 15 : L'impact sur le compte résultat .....	93
Tableau 16 : Opération d'achat pour le compte du commettant.....	93
Tableau 17 : Opération de vente pour le compte du commettant.....	93
Tableau 18 : L'impact comptable sur le compte résultat: .....	94
Tableau 19 : L'impact fiscal sur le compte de résultat.....	94
Tableau 20 : Chiffres pour application numérique.....	95
Tableau 21 : Comparatif de l'impôt sur les sociétés dans les deux hypothèses .....	95

## **LISTE DES FIGURES**

Figure 1: Typologie d’organigramme des entreprises commissionnaires.....	16
Figure 2 : Organigramme de INNO TRANS TOGO Sarl.....	56

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **LISTE DES ANNEXES**

Annexe 1 : Guide d’entretien.....	102
Annexe 2 : Questionnaire de Contrôle interne .....	104
Annexe 3 : Grille de séparation de tâches de la fonction de l’audit interne .....	108
Annexe 4 : Tableau des risques ou TFfa .....	109
Annexe 5 : Exemple de feuille de couverture.....	110
Annexe 6 : Exemple d’ordre de mission .....	111
Annexe 7 : Exemple de questionnaire de prise de connaissance.....	112
Annexe 8 : Modèle de Feuille d’Analyse de Risques.....	113
Annexe 9 : Exemple de dossier d’audit .....	114
Annexe 10 : Modèle de rapport d’audit.....	115
Annexe 11 : Plan d’action de maîtrise des risques .....	117
Annexe 12 : Exemple de matrice de suivi des recommandations .....	118

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **TABLE DES MATIERES**

DEDICACES.....	I
REMERCIEMENTS .....	II
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS.....	III
LISTE DES TABLEAUX .....	IV
LISTE DES FIGURES .....	V
LISTE DES ANNEXES .....	VI
TABLE DES MATIERES.....	VII
INTRODUCTION GENERALE.....	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE.....	8
INTRODUCTION.....	9
CHAPITRE 1: Prise de connaissance des entreprises commissionnaires.....	10
1.1. Organisation et aspect juridique des entreprises commissionnaires.....	10
1.1.1. Définition du métier de commissionnaire.....	10
1.1.2. Secteurs d’activité du commissionnaire .....	11
1.1.3. Le commissionnaire et les autres intermédiaires de commerce.....	12
1.1.4. Conditions d’exercice du métier de commissionnaire et types de commissionnaires .....	14
1.1.5. Statut juridique.....	15
1.1.6. Organisation et la gouvernance des entreprises commissionnaires .....	15
1.1.6.1. Organigramme et les principales fonctions .....	16
1.1.6.1.1. Organigramme .....	16
1.1.6.1.2. Les principales fonctions .....	16
1.1.6.2. La gouvernance des entreprises commissionnaires .....	17
1.1.6.2.1. L’assemblée des associés.....	17
1.1.6.2.2. La direction.....	18
1.1.6.2.3. L’audit interne .....	18
1.1.6.2.4. Autres acteurs de la gouvernance .....	19
1.2. Comptabilité et fiscalité des entreprises commissionnaires .....	19
1.2.1. Aspect comptable des entreprises commissionnaires .....	20
1.2.1.1. Principes et plan comptables des entreprises commissionnaires.....	21
1.2.1.2. Le système comptable des entreprises commissionnaires.....	22
1.2.1.2.1. La comptabilité de trésorerie ou de caisse.....	22

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

1.2.1.2.2. La comptabilité d'engagement .....	23
1.2.1.2.3. La comptabilité hybride.....	24
1.2.1.3. Les documents comptables et les états financiers des EC.....	25
1.2.1.3.1. Les documents comptables obligatoires.....	25
1.2.1.3.2. Les états financiers des entreprises commissionnaires.....	26
1.2.2. Aspects fiscaux des entreprises commissionnaires.....	26
1.2.2.1. Identification fiscale des entreprises commissionnaires.....	27
1.2.2.2. La fiscalité applicable aux entreprises commissionnaires au Togo.....	27
Conclusion.....	28
CHAPITRE 2: Pratique de l'audit interne dans les entreprises commissionnaires (EC). ...	29
2.1. Définition de l'audit interne .....	29
2.2. Code de déontologie .....	30
2.3. Normes professionnelles de l'audit interne .....	32
2.3.1. Les normes de qualification.....	33
2.3.2. Les normes de fonctionnement.....	33
2.3.3. Les normes de mise en œuvre.....	34
2.4. Conduite de la mission d'audit interne.....	34
2.4.1. Phase de planification .....	36
2.4.2. Phase de préparation ou d'étude.....	37
2.4.2.1. Ordre de mission.....	37
2.4.2.2. Plan de mission.....	37
2.4.2.3. Prise de connaissance du domaine à auditer.....	37
2.4.2.4. Identification et évaluation des risques .....	38
2.4.2.5. Identification et évaluation de l'adéquation de la conception des contrôles clés... ..	39
2.4.2.6. Etablissement d'un plan de test .....	40
2.4.2.7. Programme de travail.....	40
2.4.2.8. Allocation des ressources à la mission .....	40
2.4.3. Phase de réalisation ou de vérification.....	41
2.4.3.1. Réunion d'ouverture .....	41
2.4.3.2. Travail de terrain .....	41
2.4.4. Phase de conclusion .....	43
2.4.4.1. Projet de rapport d'audit interne.....	43
2.4.4.2. Réunion de validation ou de clôture .....	44
2.4.4.3. Rapport d'audit interne.....	45

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d’audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

2.4.5. Suivi du rapport .....	45
Conclusion .....	45
CHAPITRE 3: Méthodologie de recherche .....	46
3.1. Modèle d’analyse.....	46
3.2. Les outils de collecte et d’analyse de données .....	48
3.2.1. L’entretien.....	48
3.2.2. L’observation physique.....	48
3.2.3. La revue documentaire.....	48
3.2.4. La grille de séparation de tâches .....	49
3.2.5. Le questionnaire de contrôle interne.....	49
3.2.6. Les tests.....	49
Conclusion .....	49
CONCLUSION .....	50
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE .....	51
INTRODUCTION.....	52
CHAPITRE 4: Présentation de la société INNO TRANS TOGO Sarl .....	53
4.1. Présentation de INNO TRANS TOGO Sarl.....	53
4.1.1. Localisation.....	53
4.1.2. Les activités.....	53
4.1.3. Quelques chiffres importants .....	54
4.2. Organisation du service de l’audit interne à INNO TRANS TOGO Sarl .....	55
4.2.1. Les missions assignées à l’audit interne.....	55
4.2.2. Le positionnement du service d’audit interne .....	55
4.2.3. Les animateurs de l’audit interne .....	56
4.2.4. Les moyens et les outils de l’audit interne .....	57
Conclusion.....	59
CHAPITRE 5: Description de la pratique de l’audit interne de la société ITT.....	60
5.1. Conduite de la mission d’audit interne à ITT .....	60
5.1.1. Elaboration du programme annuel d’audit.....	60
5.1.2. La préparation des contrôles .....	61
5.1.2.1. Ordre de mission .....	61
5.1.2.2. La mise à jour de la connaissance du processus ou service .....	61
5.1.2.3. Plan de vérification.....	61
5.1.2.4. Elaboration des questionnaires de contrôle et les guides d’entretien.....	61

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

5.1.3.	La conduite des travaux de contrôle.....	62
5.1.4.	La rédaction du rapport .....	62
5.1.5.	Suivi des recommandations.....	62
5.2.	Examen des rapports .....	63
5.2.1.	Management et stratégie.....	64
5.2.2.	Evaluation du contrôle interne .....	64
5.2.3.	Audit juridique .....	64
5.2.4.	Audit comptable et financier .....	65
5.2.5.	Audit fiscal .....	65
	Conclusion.....	66
	CHAPITRE 6: Analyse critique de la mission d'audit interne à ITT.....	67
6.1.	Critique de l'organisation de la mission d'audit interne .....	67
6.1.1.	Dysfonctionnement lié à la pratique du référentiel, les moyens et les outils de l'audit interne 67	
6.1.1.1.	Référentiels de l'audit interne .....	68
6.1.1.1.1.	Les normes de l'IIA.....	68
6.1.1.1.2.	La déclaration de la responsabilité de l'audit interne .....	69
6.1.1.1.3.	Le code de déontologie .....	69
6.1.1.2.	Les moyens de l'audit .....	70
6.1.1.3.	Les outils de l'audit interne .....	71
6.1.2.	Dysfonctionnement lié à la démarche de l'audit .....	72
6.1.2.1.	La phase de planification.....	72
6.1.2.2.	La phase de préparation.....	72
6.1.2.3.	La phase de réalisation .....	74
6.1.2.4.	La phase de conclusion .....	75
6.2.	Critique du contenu des rapports d'audit .....	75
6.2.1.	Management et stratégie.....	75
6.2.2.	Evaluation du contrôle interne .....	76
6.2.3.	Aspect juridique .....	77
6.2.4.	Aspect comptable et financier .....	78
6.2.5.	Aspect fiscal .....	78
6.3.	Attentes, limites et impacts de la fonction d'audit interne .....	79
6.3.1.	Attentes de la fonction d'audit interne .....	79
6.3.2.	Les limites de la fonction d'audit interne.....	80

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

6.3.3. Impact de la fonction d'audit interne .....	80
6.4. Recommandations .....	88
6.4.1. Recommandations liées la conduite de mission d'audit interne.....	88
6.4.2. Recommandation liées à la fonction d'audit .....	89
6.4.3. Recommandations liées au contenu des rapports .....	91
6.4.4. Les nouvelles recommandations en matière juridique .....	92
6.4.5. Les nouvelles recommandations en matière comptable .....	92
6.4.6. Les nouvelles recommandations en matière fiscale .....	94
<b>Conclusion</b> .....	96
CONCLUSION .....	97
CONCLUSION GENERALE .....	98
<b>ANNEXES</b> .....	101
BIBLIOGRAPHIIE .....	119

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **INTRODUCTION GENERALE**

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Le Fonds Monétaire International (2013 : 2) annonce une croissance économique africaine subsaharienne de 5,8% pour l'année 2013. Cette croissance économique se traduira par une augmentation des exportations et importations dans le secteur primaire, secondaire et tertiaire. Contrairement aux pays industrialisés où le secteur tertiaire est plus représentatif, ce secteur, moins représentatif dans les pays en voie de développement connaît une nette progression en réponse à la croissance soutenue de l'Afrique depuis l'année 2012.

Les acteurs économiques en particulier les commissionnaires jouent depuis l'aube du commerce un rôle important dans le développement économique de l'Afrique dans la mesure où les industries peinent à se développer. Le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom, ou sous un nom social, pour le compte d'un commettant. Les entreprises commissionnaires ont besoin de l'audit interne qui, selon l'Institut Français de 'Audit et de du Contrôle Interne (IFACI), est une « activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer et contribue à créer de la valeur ajoutée ». Par sa position dans l'organisation, l'audit interne est une fonction d'assistance au management.

La présence de la fonction d'audit s'est accrue dans les différentes entités de nos pays du fait des différents scandales financiers de ces dernières années (Enron et WorldCom, Ahold, Parmalat, Royal Dutch/Shell et Vivendi) mais aussi de l'adoption de lois telles que le Sarbanes – Oxley Act (SOX) en Juillet 2002 aux Etats – Unis d'Amérique et la Loi sur la Sécurité Financière (LSF) n°2003 – 706 du 1<sup>er</sup> aout 2003 en France.

Le commissionnaire se distingue du mandataire en ce sens qu'il agit en son propre nom et du courtier puisque, contrairement à ce dernier, il est véritablement partie au contrat qu'il conclut dans l'intérêt d'autrui. C'est en ce sens que l'article 160 de l'Acte Uniforme relatif au Droit Commercial Général (AUDCG) de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) définit le commissionnaire comme celui qui en matière de vente ou d'achat, se charge d'opérer en son propre nom, mais pour le compte du commettant, la vente ou l'achat de marchandises moyennant une commission.

L'environnement économique de l'Afrique Subsaharienne toujours en phase de développement ne dispose pas de certaines techniques et infrastructures nécessaires à l'épanouissement de certains métiers dont le commissionnaire en particulier le commissionnaire en douane agréé. Selon l'article 69 du Code des Douanes Togolaises, sont considérées comme commissionnaires en douane, les personnes ou services ayant obtenues

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

l'agrément de commissionnaire en douane ou l'autorisation de dédouaner dans les conditions prévues, les marchandises importées ou exportés.

A l'actif de ces techniques et infrastructures, nous recensons les canaux de communication, des bonnes pratiques de gestion administrative et financière qui manquent souvent. Au regard de ce retard manifeste, l'activité de l'audit interne est confrontée à de réguliers problèmes à telle enseigne que de sérieux doute porte sur son évolution dans les entreprises de la sous-région en particulier au Togo où des efforts peines à se réaliser.

En effet, INNO TRANS TOGO Sarl (ITT), l'une des sociétés commissionnaires en douanes agréée togolaise, est l'une des rares entreprises à disposer d'un service d'audit interne (SAI). Ce service embryonnaire est l'initiative du gérant qui veut se rassurer face à la croissance et à la complexification des activités de l'entreprise. Dès lors qu'une entreprise se développe et que le nombre d'activités se diversifie, il apparaît plus difficile de garder la maîtrise des risques et d'obtenir toute la visibilité nécessaire à son pilotage.

Ce SAI a pour mission de rassurer le gérant sur le degré de maîtrise de l'ensemble des services. En d'autres termes, le SAI est chargé d'effectuer une analyse des procédures de contrôle interne (CI) et de fournir à la gérance des recommandations pertinentes pour les améliorer. Ce SAI assure des missions de conseil et d'assurance à la gérance d'ITT, ce qui aide la société à atteindre ses objectifs.

Le SAI d'ITT, étant un jeune service de l'entreprise, ne dispose pas encore suffisamment de ressources humaines qualifiées aux techniques d'audit interne dans l'environnement de prestation de service. De plus, le secteur de commissionnaire agréé en douanes n'est pas aussi réglementé sur l'aspect administratif, juridique, comptable, et fiscal.

De ce fait, ITT est exposée en permanence à des risques multiples et variés. Ils sont inhérents à l'activité, mais également à l'environnement socio-économique dans lequel sont menées les opérations. Nous pouvons retenir entre autres :

- le risque juridique, lié à la non maîtrise des spécificités juridiques;
- le risque comptable, lié au non maîtrise des spécificités comptables ;
- le risque fiscal, lié au non maîtrise des spécificités fiscales ;
- le risque de transactions non légales.

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Les causes de ces difficultés rencontrées tirent leur source dans :

- le développement du secteur informel ;
- le détournement des fonds par les commissionnaires agréés en douanes ;
- la méconnaissance de la réglementation en matière juridique, comptable et fiscale ;
- la corruption galopante.

Cette situation expose ITT à diverses conséquences notamment :

- la non validation des quelques pièces comptables existantes par l'agent de l'administration fiscale ;
- l'effritement du patrimoine ;
- la soumission à des pénalités fiscales ;
- la tentation à la participation à des actes de corruption.

Face à ces difficultés, nous proposons les solutions suivantes :

- formaliser les activités du secteur tertiaire ;
- renforcer la formation du personnel d'audit interne ;
- renforcer l'effectif du SAI ;
- faire une réingénierie de la pratique de l'audit interne dans la société ;
- renforcer la connaissance des auditeurs sur la spécificité juridique, comptable et fiscale d'une mission d'audit.

La dernière solution apparaît comme la mieux indiquée car elle permettra non seulement de mieux appréhender l'environnement juridique, comptable et fiscal de l'entreprise lors des missions d'audit, mais aussi de créer de la valeur ajoutée en étant professionnel et d'être performant lors de la conduite des missions de conseil et d'assurance.

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Au regard de la solution retenue, il convient de s'interroger sur l'importance de l'appropriation et maîtrise des risques de l'environnement juridique, comptable et fiscal de l'entité dans laquelle l'audit est exercé.

La question principale à laquelle ce mémoire apporte une réponse est « **de savoir comment la connaissance des spécificités juridiques, comptables et fiscales peut améliorer la performance des missions d'audit dans une entreprise commissionnaire ?** »

De cette question principale, découlent des questions spécifiques à savoir :

- comment s'approprier les risques liés aux spécificités juridiques, comptables et fiscales des entreprises commissionnaires?
- comment intégrer ces spécificités dans la pratique de mission d'assurance et de conseil?
- comment élaborer un rapport d'audit en tenant compte de ces spécificités?
- comment suivre et évaluer la mise en œuvre du plan d'action d'une mission d'audit?
- quelle méthodologie d'audit doit-on appliquer pour une entreprise commissionnaire?

Les tentatives d'apporter les éléments de réponses à ces questions nous ont conduit à se pencher sur le thème « **les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas d'INNO TRANS TOGO Sarl** ».

L'objectif principal de notre mission est de s'assurer de la mise en œuvre des spécificités, juridiques, comptables et fiscales des missions d'audit dans les entreprises commissionnaires.

Pour y arriver nous allons nous:

- assurer de prendre connaissance des spécificités juridiques, comptables et fiscales des entreprises commissionnaires auprès de toute structure appropriée ;
- assurer d'intégrer ces spécificités dans la pratique des missions d'assurance et de conseil ;
- assurer d'élaborer un rapport d'audit en prenant compte de ces spécificités ;

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- assurer du respect de la méthodologie d'audit à appliquer lors des missions d'audit internes.

Le statut particulier du commissionnaire est qu'il est partie prenante de chaque contrat intervenant dans une opération d'importation, d'exportation, de consignation, de manutention et de transport. Notre étude se limitera, à porter une analyse critique des missions d'audit juridique, comptable et fiscal des opérations d'importation, d'exportation et de transport de l'engrais chimique pour les exercices 2011 et 2012. Le choix de ce produit se justifie par le fait que :

- l'agriculture y tient un rôle prédominant dans l'économie nationale togolaise parce qu'elle occupe la majorité de la population et produit 42 % de la richesse nationale ;
- les pays enclavés comme le Burkina-Faso, le Mali et le Niger s'approvisionnent de cet engrais chimique ;
- l'impact environnemental, social et sociétal de ce produit est significatif.

Le choix et la pertinence de notre thème se justifient :

### **Pour l'ITT :**

- la réingénierie de la pratique de l'audit permettra d'avoir plus de visibilité dans la conduite des missions ;
- par ailleurs, les sources d'information et une plus grande connaissance du secteur aideront la gouvernance à créer de la valeur pour les partenaires ;
- en outre, en apportant une vision plus claire dans l'organisation des missions et dans la présentation de rapport, il permettra un gain de temps et des ressources financières suffisantes ;
- cette situation mettra en confiance les associés et les partenaires.

### **Pour nous-même**

Cela va nous permettre de confronter les connaissances théoriques apprises lors de notre formation au CESAG avec la réalité et d'en tirer une expérience pratique.

### **Pour le CESAG**

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- notre étude sera la base de réflexion pour d'autres chercheurs ou étudiants sur des sujets similaires ;
- notre étude alimentera la bibliothèque du CESAG par notre apport.

### **Plan de travail**

Notre travail s'articulera autour de deux (2) parties :

- la première partie sera consacrée au cadre théorique :
  - chapitre 1 : Prise de connaissance des entreprises commissionnaires ;
  - chapitre 2 : Pratique de l'audit interne dans les entreprises commissionnaires ;
  - chapitre 3 : La méthodologie de recherche;
- la seconde partie sera consacrée au cadre pratique ;
  - chapitre 4 : Présentation de INNO TRANS TOGO Sarl;
  - chapitre 5 : Description de la pratique de l'audit interne de la société ITT ;
  - chapitre 6 : Analyse de la pratique de l'audit interne à l'ITT.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

CEGAG - BIBLIOTHEQUE

## **INTRODUCTION**

Selon BERTIN (2007 :5), «l'audit interne, défini officiellement comme une activité, est avant tout une fonction de l'organisation et c'est avec des ressources appropriées de celle-ci que l'audit interne est susceptible d'apporter le plus de valeur ajoutée. L'audit interne doit vivre l'entreprise, être imprégné de sa culture, se sentir concerné par tout ce qui la touche, ses succès comme ses difficultés ou ses échecs ». Cette connaissance fait de l'auditeur interne, l'une des ressources humaines la mieux documentée sur tous les aspects de l'entreprise. Il s'ensuit que cela lui sera un atout significatif lors de ses recommandations.

Notre étude se focalisera sur la compréhension du métier de commissionnaire et de la pratique théorique de la mission d'audit interne qui en découle. Elle est structurée en trois (3) chapitres. Le premier chapitre portera sur les entreprises commissionnaires à travers une prise de connaissance du métier de commissionnaire, leurs domaines d'intervention, les conditions d'exercice du métier et leur gouvernance. Le deuxième chapitre exposera la mission d'audit interne à travers la définition, le code de déontologie, les normes professionnelles liées à la pratique de la profession et le processus de conduite d'une mission de l'audit interne enfin le troisième chapitre présentera la méthodologie de recherche appliquée.

## CHAPITRE 1: Prise de connaissance des entreprises commissionnaires

Les échanges commerciaux entre agents ou acteurs de l'économie requièrent l'appui des intermédiaires de commerces. Intervenant dans plusieurs domaines, leurs missions spécifiques dépendent des exigences de leurs mandataires. Ce qui fait d'eux des agents multitâches. Parmi ces intermédiaires de commerce, les commissionnaires se révèlent comme différents de par leur nature. Le plus souvent constitué en personne physique, ils sont de plus en plus nombreux à se constituer en entreprise.

Ces entreprises commissionnaires feront l'objet de notre étude. Nous porterons une attention particulière sur l'aspect juridique, comptable et fiscal de ces entités dans ce présent chapitre.

### 1.1. Organisation et aspect juridique des entreprises commissionnaires

Le métier de commissionnaire jouit d'une organisation rigoureuse de la part de l'administration nationale qui est souvent en relation avec des institutions internationales. La mondialisation qui justifie cette coopération internationale a une grande influence sur la gestion juridique de ces entreprises.

#### 1.1.1. Définition du métier de commissionnaire

Le Larousse définit le commissionnaire comme «l'intermédiaire commercial qui agit pour le compte de son client, le commettant, mais en son propre nom ». Cette définition semble être incomplète. Elle ne met pas l'accent sur le caractère organisationnel du métier. C'est pour cela l'acte de commerce de la France en son article L132-1 est explicite en affirmant que « le commissionnaire est celui qui agit en son propre nom ou sous un nom social pour le compte d'un commettant ». L'avantage de la première définition est qu'elle mentionne que c'est un intermédiaire commercial et la deuxième définition fait appel à la notion de « nom social » qui sous-entend que le commissionnaire est aussi une personne morale.

L'article 192 de l'Acte Uniforme portant sur le Droit Commercial Général (AUDCG) adopté à Lomé (TOGO) affirme que «le commissionnaire est un professionnel qui, moyennant le versement d'une commission, se charge de conclure tout acte juridique en son propre nom mais pour le compte du commettant qui lui en donne mandat ». L'AUDCG nous donne plus

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

de détails sur le métier de commissionnaire. Nous apprenons donc qu'il est un professionnel qui perçoit des commissions.

Nous retenons de la définition du commissionnaire qu'il est un intermédiaire commercial professionnel qui exerce soit en personne physique ou morale en contrepartie des commissions.

Comme le commerce désigne l'activité d'achat et de revente de biens et de services, en particulier l'achat dans le but de revendre avec un profit ou un bénéfice, l'intermédiaire commercial qui est le commissionnaire intervient dans plusieurs domaines que nous découvrirons.

### **1.1.2. Secteurs d'activité du commissionnaire**

Au regard même de la définition du commerce «activité d'achat et revente d'un bien ou service dans le but de faire des profits ou bénéfice» (Wikipédia), il semble que l'intermédiaire de commerce qui est le commissionnaire peut intervenir à tout niveau dès l'existence d'au moins deux (2) parties qui sont prêtes à faire échange.

L'économiste écossais Colin Clark a eu l'idée de définir trois secteurs économiques principaux, selon la nature de l'industrie :

- le secteur primaire concerne la collecte et l'exploitation directe de ressources naturelles (de matériaux, d'énergie, et de certains aliments);
- le secteur secondaire concerne les industries de transformation (agissant sur une matière);
- le secteur tertiaire regroupe les industries du service tel que l'assurance, l'enseignement, la grande distribution, les associations, le tourisme, etc.

D'autres auteurs ont continué les travaux de Colin en associant le secteur quaternaire au secteur d'activités non concurrentiel qui concerne la production sociale et écologique ou si l'on préfère « l'Economie Solidaire », destinée à compenser la dure déshumanisation de l'économie de marché et qui se distingue par son but non lucratif.

L'activité du commissionnaire est exercée dans le secteur primaire dans la négociation des produits de la terre aux industriels du secteur secondaire qui assurent la transformation. Le commissionnaire intervient aussi lors de la recherche de débouchés. Qu'en est-il de leur intervention dans le secteur quaternaire?

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

Jean-Marc FERRY utilise ce terme pour décrire un secteur pouvant accueillir la demande d'emploi comme les évolutions de l'agriculture, puis industrielles ayant débouché sur un grand nombre d'emploi dans le secondaire puis le tertiaire, à son tour le tertiaire se « déverserait » dans les activités du quaternaire, « non mécanisables, personnelles, communicationnelles, relevant de finalités personnelles ou sociales » (LELEUX, 2001 : 136).

Si l'économie quaternaire relève du social et du solidaire, le commissionnaire à priori ne trouve pas sa place dans ce secteur. La cause principale qu'il n'y a pas de profit donc pas de commissions. Mais les travaux de DEBONNEUIL (2007 : 03) l'ont conduit à développer le concept d'« économie quaternaire » sur la base du constat de l'interaction croissante entre différents éléments à savoir la mise à disposition temporaire de biens, de personnes ou de combinaisons de biens et de personnes. Cette économie quaternaire englobe aussi les technologies de l'information et de la communication (TIC), la formation, les actions de l'État pour soutenir son développement.

Il en ressort donc de cette étude que le commissionnaire fait montre de ses services dans tous les secteurs de l'économie.

L'économie étant un système, donc composée de plusieurs entités en interaction, le commissionnaire en est bel et bien indispensable.

### **1.1.3. Le commissionnaire et les autres intermédiaires de commerce**

Les divers besoins de l'économie ne requièrent pas seulement les services des commissionnaires. Ils arrivent souvent que ces besoins font appel à d'autres intermédiaires de commerce avec qui ils coopèrent dans une relation de complémentarité.

Ainsi, allons-nous faire une brève comparaison pour les différencier des autres intermédiaires de commerce qui sont l'agent commercial et le courtier.

**Tableau 1 : Tableau comparatif des professions d'agent commercial, de commissionnaire et de courtier.**

	<b>Agent commercial</b>	<b>Commissionnaire</b>	<b>Courtier</b>
<b>Définition</b>	Mandataire chargé, de façon	Intermédiaire indépendant	Intermédiaire chargé de mettre en

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

	permanente et indépendante, de négociier et éventuellement de conclure des contrats de vente, d'achat, de location ou de prestations de services, au nom et pour le compte d'autres entreprises (appelées "mandants").	chargé d'acheter ou de vendre des biens ou des services en son propre nom, mais pour le compte d'autres entreprises (appelées "commettants").	relation d'affaires des vendeurs ou des acheteurs avec ses donneurs d'ordres. A la différence de l'agent commercial et du commissionnaire, il ne prend aucun engagement pour le compte de son donneur d'ordres et n'achète pas les biens ou services en son propre nom.
<b>Secteurs d'activité</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ventes et achats de biens et services de toute nature.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ventes et achats de biens et services de toute nature ;</li> <li>• certains secteurs sont réglementés (douanes, transports, ...).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ventes et achats de biens ;</li> <li>• services de toute nature ;</li> <li>• certains courtages sont réglementés : courtier d'assurances, courtier en bourse, courtier (ou agent) immobilier, courtier en marchandises assermenté, courtier en vins et spiritueux, courtier de fret fluvial, courtier (ou agent) matrimonial.</li> </ul>
<b>Nature des actes</b>	Civils	Commerciaux	Commerciaux

Source : Agence Pour la Création d'Entreprises (2013)

**1.1.4. Conditions d'exercice du métier de commissionnaire et types de  
commissionnaires**

Nous avons découvert que le commissionnaire intervient dans tous les secteurs de l'économie d'une nation. Il est un commerçant qui fait l'achat et la revente de marchandises ou du service sur instruction de son mandataire. Il doit donc avoir une connaissance plus ou moins parfaite de sa marchandise ou du service.

En général, le fait d'être commissionnaire requiert une connaissance sur le produit faisant l'objet de l'opération. Nous pouvons donc citer quelques types de commissionnaires que nous pouvons habituellement rencontrer et qui se sont constitués en sociétés agissant comme telles. Selon le Traité Pratique du Droit Commercial (1990 :635), nous distinguons :

- les commissionnaires en marchandise sont des fabricants grossistes qui désirent écouler leurs marchandises sur une place relativement lointaine en envoyant un stock au commissionnaire qui essaie de le revendre à sa clientèle ;
- les commissionnaires en valeurs mobilières tels que les banquiers, les agents de change ;
- les commissionnaires expéditeurs qui se chargent de toutes les opérations qui concernent l'expédition et la réception des marchandises (conclusion des contrats d'assurance, de transport, de remise de marchandises aux transporteurs, réception à l'arrivée à destination, réexpédition).

COURCELLE-SENEUIL (2013 :220), constate que ce métier a évolué au fil du temps et qu'aujourd'hui, il existe aussi :

- les voyageurs à la commission qui sont des ambulants qui voyagent à leur compte et se chargent de vendre les marchandises de telle ou telle maison moyennant des commissions ;
- les placiers sont des voyageurs à la commission opérant sur place.

Par ailleurs, la Cour de Cassation de la France (1992) donna une définition pour la commission de transport comme étant une « convention par laquelle le commissionnaire s'engage envers le commettant à accomplir pour le compte de celui-ci les actes juridiques nécessaires au déplacement de la marchandise d'un lieu à un autre, se caractérise par la latitude laissée au commissionnaire d'organiser librement le transport par les voies et moyens

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

de son choix, sous son nom et sous sa responsabilité, ainsi que par le fait que cette convention porte sur le transport de bout en bout ». Il y a lieu de reconnaître l'existence de commissionnaire en transport qui est assimilable au commissionnaire expéditeur. L'AUDCG de l'OHADA reconnaît le commissionnaire expéditeur ou agent de transport et le commissionnaire agréé en douane.

Nous déduisons donc que le métier de commissionnaire exige une connaissance du produit ou service faisant l'objet de l'opération et une qualité de négociation. Dans certains domaines d'activité, ce métier exige une formation spécifique préalable. Il s'agit par exemple des commissionnaires en valeurs mobilières, des commissionnaires de transport, des commissionnaires agréées en douanes.

### **1.1.5. Statut juridique**

Dans les pays développés, les intermédiaires de commerce à l'instar des commissionnaires disposent d'une identification fiscale permettant à leur Etat de collecter des impôts et des taxes. L'activité informelle est quasi-inexistante. Par contre, le taux d'informalité est élevé dans les pays en voie de développement malgré l'ouverture de l'économie selon le BIT (Bureau international du Travail) et l'OMC (Organisation Mondiale du Commerce) (2009).

Les commissionnaires adoptent souvent les statuts juridiques suivants en raison de leur taille et de leur objectif. Il s'agit de SA (Société Anonyme); SARL (Société A Responsabilité Limitée) et SURL (Société Unipersonnelle à Responsabilité Limitée).

Cette typologie de statut juridique est observée dans les pays où les autorités ont exigées une constitution en forme de société. La plupart du temps, les commissionnaires se constituent en personne physique en opérant dans l'informel.

Ces entreprises commissionnaires optent souvent pour l'impôt sur les sociétés.

### **1.1.6. Organisation et la gouvernance des entreprises commissionnaires**

Notre étude se focalisera sur le statut juridique le plus utilisé par les commissionnaires. Il s'agit de la Société A Responsabilité Limité (SARL). Ce choix correspond mieux à la réalité des économies en développement et les grandes entreprises qui se constituent souvent en Société Anonyme (SA) sont à compter au bout du doigt.

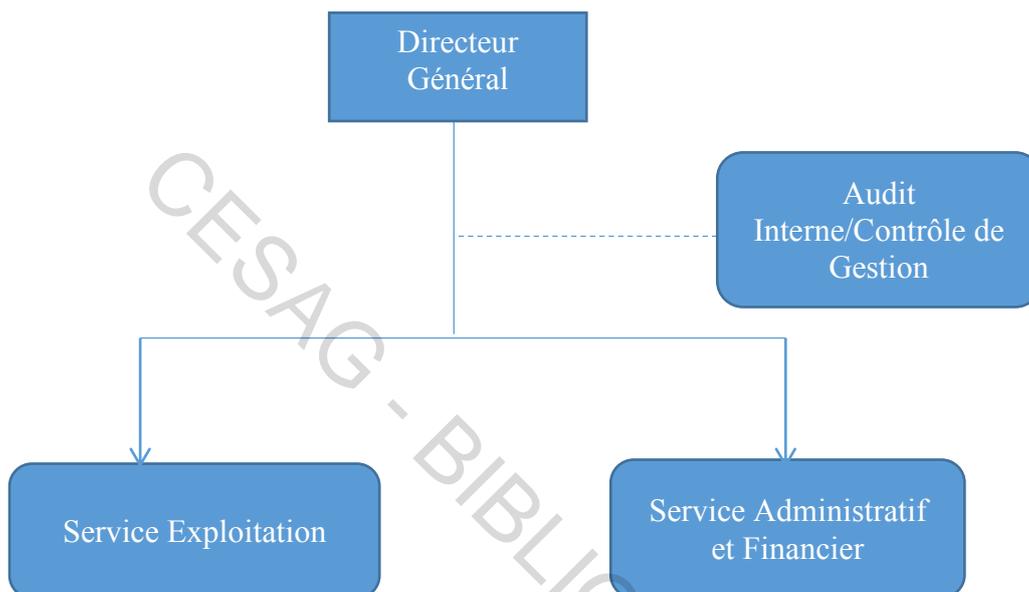
Nous allons dans le premier temps présenter la structure organisationnelle de ces entreprises puis dans un second temps élucider la manière dont ces entreprises sont gérées.

### **1.1.6.1. Organigramme et les principales fonctions**

Comme constaté dans la plupart des pays en voie de développement, les entreprises commissionnaires sont souvent des sociétés de petites tailles constituées en Sarl. Voici dans cette section l’organigramme souvent adopté dans ces genres de sociétés.

#### **1.1.6.1.1. Organigramme**

**Figure 1: Typologie d’organigramme des entreprises commissionnaires**



Source : Nous-même

Légende :

----- : Relation fonctionnelle

————— : Relation hiérarchique

▭ : Service

▭ : Direction

#### **1.1.6.1.2. Les principales fonctions**

Il ressort de la figure n°1 que cet organigramme synthétise la structure organisationnelle des entreprises commissionnaires. Ainsi, occupe la fonction de :

- directeur Général, le gérant qui est souvent l’acteur du service d’exploitation. Il est rare de trouver un gestionnaire de formation à ce poste ;

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- service d'audit interne et/ou de contrôle de gestion souvent en staff par rapport à la direction générale, il est de petite taille ;
- service administratif et financier qui intègre en son sein le service comptable, la trésorerie et la facturation voire même le responsable du chef du personnel ;
- service d'exploitation qui constitue le cœur du métier. Il est subdivisé en fonction du domaine (marchandises, transport, consignation et autres services).

### **1.1.6.2. La gouvernance des entreprises commissionnaires**

La gouvernance ou le gouvernement d'entreprise désigne le système formé par l'ensemble des processus, réglementations, lois et institutions destinés à cadrer la manière dont l'entreprise est dirigée, administrée et contrôlée. Quant à l'Organisation de Coopération et de Développement Economique (OCDE), elle définit la gouvernance comme faisant référence aux relations entre la direction d'une entreprise, le conseil d'administration, les actionnaires et d'autres parties prenantes. Il en ressort de ces définitions que la gouvernance de l'entreprise est un ensemble d'outils mettant en relation la direction, le conseil d'administration les actionnaires et d'autres parties prenantes.

IFACI (2011 :3-4), décrit comment cette gouvernance est mise en œuvre en affirmant que c'est le processus piloté par le conseil d'administration qui consiste à autoriser, orienter et superviser les activités de la direction dans le but d'atteindre les objectifs de l'organisation. Ainsi, pourrions-nous nous interroger sur la gouvernance des entreprises commissionnaires ?

Nous allons pour ce faire, expliciter succinctement le rôle de principales parties prenantes comme l'assemblée des associés, la direction, l'audit interne et les autres acteurs de la gouvernance d'entreprise.

#### **1.1.6.2.1. L'assemblée des associés**

Les associés tiennent leur assemblée en session ordinaire ou extraordinaire. Les décisions sont prises selon les conditions de forme et de fond prévues.

La tenue d'une assemblée ordinaire annuelle est obligatoire. Elle a pour objet d'approuver les comptes de l'exercice écoulé et de décider de l'affectation du résultat. L'article 3 de l'Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et du Groupement d'Intérêt Economique (AUSCGIE) de l'OHADA précise que les associés ont le droit de participer et de voter les décisions collectives. Ces décisions collectives sont essentiellement l'approbation, le rejet ou

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

le redressement des comptes, la distribution éventuelle des dividendes et les modalités de leur mise en paiement.

L'assemblée extraordinaire est tenue lorsque le statut de la société doit être modifié dans les conditions prévues par la loi.

Comme toute société commerciale constituée auprès de l'institution compétente, l'assemblée des associés est l'occasion de prendre des décisions aussi importantes qu'urgentes concernant l'avenir de la structure.

### **1.1.6.2.2. La direction**

La direction est l'organe compétent qui reçoit les pouvoirs aussi étendu pour agir au nom et pour le compte de la société. L'article 323 de l'AUSCGIE de l'OHADA explicite que « la société à responsabilité limitée est gérée par un ou plusieurs associés ».

La notion de direction n'est donc qu'un titre voire un abus de langage pour exprimer le ou les gérants qui est en charge de « faire tous les actes de gestion dans l'intérêt de la société ».

### **1.1.6.2.3. L'audit interne**

Rares sont les sociétés qui ont un service d'audit interne. Les quelques fois où ce service existe, il est donc évident que c'est le fruit de la reconnaissance de son utilité au sein d'une structure par les dirigeants.

Le résultat de l'enquête effectuée par l'IFACI et Robert Half (2012:28) révèle que, 75 à 80 % des entreprises de moins de 10.000 salariés ont un service d'audit interne de moins de 10 ans.

Quelle est la part des entreprises des pays en voie de développement ?

Aucune enquête officielle ne relate le pourcentage des entreprises dotées de services d'audit interne mais force est de constater que les sociétés cotées à la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM) ont une obligation de se doter d'un service d'audit interne.

L'objectif de l'audit interne est la création de la valeur ajoutée. A l'heure où les risques ne cessent de croître, le cabinet PWC (2013 :1), a identifié dans son enquête trois (3) problématiques majeures qui empêchent de nombreux services d'audit interne de créer plus de valeur ajoutée:

- le management et les administrateurs n'ont pas la même perception de la valeur et des performances de l'audit interne - les administrateurs sembleraient moins exigeants;

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- le socle de l'audit interne n'est peut-être pas suffisamment solide pour mener à bien les missions qui lui sont aujourd'hui confiées, ni suffisamment stable pour créer plus de valeur;
- l'audit interne a encore des difficultés à maximiser l'impact de sa contribution, en particulier dans les domaines moins traditionnels d'intervention.

Ces problématiques n'échappent guère aux entreprises commissionnaires. Les services d'audit de ces dernières s'efforcent de satisfaire aux exigences des parties prenantes et de s'approprier de certaines attributions à l'instar de :

- se concentrer sur les risques et problématiques cruciaux;
- aligner la mission sur les attentes des parties prenantes;
- adapter les compétences afin de fournir de la valeur ajoutée;
- engager et gérer les relations avec les parties prenantes;
- favoriser un service orienté client;
- fournir un service efficient en termes de coûts;
- utiliser la technologie de manière efficace;
- favoriser l'amélioration de la qualité et l'innovation.

### **1.1.6.2.4. Autres acteurs de la gouvernance**

Nous avons souvent évoqué les parties prenantes du service d'audit interne qui sont les acteurs de la gouvernance d'entreprise. Il s'agit notamment de la direction, des chefs de service, l'assemblée des associées et les chefs des services métiers.

Ces acteurs ont une influence sans précédent sur la survie des entreprises commissionnaires.

## **1.2. Comptabilité et fiscalité des entreprises commissionnaires**

La comptabilité est définie comme un système d'organisation de l'information financière permettant de :

- saisir, classer, enregistrer des données de base chiffrées ;

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- fournir, après traitement approprié, un ensemble d'informations conformes aux besoins des parties prenantes comme les dirigeants, les actionnaires, les salariés, les banques et autres partenaires (SAMBE (2008 :13)). Elle est un processus, un ensemble de règles et de normes pour garantir aux utilisateurs une information fiable, base de leur décision stratégiques.

La fiscalité, quant à elle, est l'ensemble de la législation et réglementation en vigueur en matière fiscale, des mesures et pratiques relatives à l'administration fiscale (le fisc) et aux prélèvements fiscaux (impôts) et des autres prélèvements obligatoires.

La comptabilité et la fiscalité semblent être indissociables dans toute organisation. Qu'en est-il des entreprises commissionnaires?

Nous aborderons dans un premier temps la gestion comptable des activités des entreprises commissionnaires puis dans un deuxième temps, la gestion fiscale de ces entreprises.

### **1.2.1. Aspect comptable des entreprises commissionnaires**

Comme toute entreprise commerciale, les commissionnaires ont une obligation de tenue de la comptabilité. Selon l'article 2 de l'Acte Uniforme sur la Comptabilité des Entreprises (AUCE) de l'OHADA, «sont astreintes à la mise en place d'une comptabilité, dite comptabilité générale, les entreprises soumises aux dispositions du droit commercial, les entreprises publiques, parapubliques, d'économie mixte, les coopératives et, plus généralement, les entités produisant des biens et des services marchands ou non marchands, dans la mesure où elles exercent, dans un but lucratif ou non, des activités économiques à titre principal ou accessoire qui se fondent sur des actes répétitifs, à l'exception de celles soumises aux règles de la comptabilité publique».

Hormis le fait que l'OHADA fait de la comptabilité une obligation, elle est non seulement un moyen de preuve vis-à-vis des tiers mais également une science ou une technique ayant pour support des règles et des principes (GOVEI, 2007 : 707).

A travers ces définitions, nous trouvons l'importance de la comptabilité qui, en plus d'être un moyen de preuve, permet de fournir les informations aux personnes qui veulent prendre de bonnes décisions.

**1.2.1.1. Principes et plan comptables des entreprises commissionnaires**

Les principes comptables sont constitués des règles et des normes relatives à la tenue et à l'établissement des comptes des sociétés commerciales dont les entreprises commissionnaires. Ils ont pour objectif de garantir une image fidèle des comptes. Le droit comptable OHADA dispose de neuf (9) principes comptables pour les sociétés commerciales :

- principe de prudence suppose l'appréciation raisonnable des faits afin d'éviter le risque de transfert sur l'avenir des incertitudes présentes susceptibles de grever le patrimoine ou le résultat ultérieur de l'entreprise;
- principe de la permanence des méthodes suppose le maintien d'une année sur l'autre des méthodes d'évaluation et de présentation;
- principe de l'intangibilité des bilans dispose que le bilan d'ouverture d'un exercice doit correspondre au bilan de clôture de l'exercice précédent ;
- principe du coût historique dispose d'inscrire les biens dans le patrimoine de l'entreprise à leur coût d'achat ou de production à la date d'opération;
- principe de la continuité de l'exploitation, c'est-à-dire la présomption de la poursuite des activités sur un horizon temporel prévisible. Dans le cas contraire, les comptes seront évalués sur la base de leur valeur liquidative;
- principe de la transparence permet à l'entreprise de donner une présentation claire et loyale de l'information. Ce principe a plusieurs autres appellations à savoir la régularité, la sincérité, etc;
- principe de la spécialisation des exercices dispose que le résultat de chaque exercice doit être indépendant de celui qui le précède et de celui qui suit, donc à chaque exercice sont rattachés exclusivement les charges et les produits qui le concernent.
- principe de la prééminence de la réalité sur l'apparence impose d'enregistrer et de présenter les opérations de l'entreprise conformément à leur nature financière sans tenir compte de leur sans tenir à leur appartenance juridique.
- image fidèle, ce n'est pas en fait un principe mais une résultante de la correcte application des principes comptables, de l'application de bonne foi des règles et des

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

procédures du système comptable OHADA en fonction de la connaissance que les responsables des comptes doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des opérations, des évènements et situations.

Le plan de comptes du système comptable OHADA est l'ensemble des comptes définis et identifiés par un numéro et un intitulé. Toute entreprise non financière exerçant des activités au sein de l'espace économique OHADA, doit recourir au plan des comptes normalisés.

Le législateur n'a pas défini des principes et plan comptable spécifiques pour les entreprises commissionnaires. Elles respectent tous les principes et plan comptable des sociétés commerciales. *A priori*, ces sociétés ne présentent aucune spécificité concernant leur comptabilité.

Le point suivant nous révélera les particularités de la comptabilité des entreprises commissionnaires à travers leur système comptable.

### **1.2.1.2. Le système comptable des entreprises commissionnaires**

Comme toute société commerciale, nous rencontrerons une comptabilité de trésorerie, une comptabilité d'engagement et une comptabilité hybride. Ce système comptable des entreprises commissionnaires s'adapte à la nature du métier des intermédiaires de commerce.

#### **1.2.1.2.1. La comptabilité de trésorerie ou de caisse**

Selon GOVOEI (2008 :811), la comptabilité de trésorerie est un système basé sur les mouvements de trésorerie (banque, caisse, chèques postaux). Dans ce système, les produits ou les charges ne sont comptabilisés que lorsqu'ils sont encaissés ou décaissés. La petite taille des entreprises commissionnaires se reflète dans leur comptabilité. Il justifie cette situation par le fait qu'elle manque de ressources. L'inconvénient est que ce système ne permet pas de générer des états financiers qui reflètent une image fidèle de la situation financière de l'entreprise. C'est pourquoi, il conviendrait, en fin d'année, de procéder à des régularisations pour se conformer aux exigences de la présentation des états financiers.

La comptabilité de trésorerie a pour avantage de rendre compte de l'utilisation des ressources allouées. Son inconvénient réside dans l'absence de comptabilisation des passifs encourus, de sorte que sans approvisionnement nouvelle de la trésorerie, il est difficile pour de continuer l'enregistrement des écritures. D'où le recours fréquent à la comptabilité d'engagement.

**Tableau 2 : Illustration d’une écriture comptable - achat pour le compte du commettant**

N° COMPTES		LIBELLES	MONTANTS	
<b>601</b>		Achat		
<b>445</b>		TVA déductible		
	<b>5...</b>	Trésorerie		
		<b>Facture n°.....</b>		

Source : Nous-même

### 1.2.1.2.2. La comptabilité d’engagement

CGAP (1998 :1), précise que « dans la comptabilité d’engagement, les recettes et les dépenses sont comptabilisées lorsqu’elles sont gagnés ou engagées ». En effet, en vertu du principe comptable de séparation des exercices, les charges et les produits ne doivent être que dans l’exercice au cours duquel ils sont engagés. C’est pourquoi BOUVIER & al (2008 :1), affirme que «dans le cadre d’une comptabilité d’engagement, les opérations de l’entreprise sont comptabilisées dès lors qu’elles se réalisent, et donc indépendamment de leur règlement».

En fait, la comptabilité d’engagement est basée sur le principe de l’enregistrement de l’ensemble des flux économiques et financiers de l’entreprise.

Elle présente certains avantages. Elle permet un suivi des dettes auprès des fournisseurs ou autres tiers et des créances auprès des clients ou autres tiers. En plus, elle permet, à travers ses comptes annuels (compte de résultat, bilan et annexes) de présenter l’ensemble des engagements pris ou reçus par l’entreprise. Par ailleurs, elle présente un inconvénient. Le résultat que reflète la comptabilité d’engagement est un résultat potentiel et non une réalité sonnante et rébuchante (BOUVIER & AL, 2008 :4).

Sa mise en œuvre entraîne des contraintes liées entre autres à :

- l’adoption des procédures de comptabilisation complexe qui ne sont pratiques, ni économiques;
- la possibilité de création de coûts importants sans grand avantage marginal.

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d’audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

Pour les entreprises commissionnaires, le droit comptable de l’OHADA préconise la mise en œuvre de système de comptabilité d’engagement dans le but de faciliter l’établissement et une meilleure compréhension des états financiers.

Les faiblesses de part et d’autre des deux (2) systèmes présentés, nécessitent des interrogations quant à la possibilité de leur combinaison.

**Tableau 3 : Illustration d’une écriture comptable –achat pour le compte du commettant**

N° COMPTES		LIBELLES	MONTANTS	
601		Achat		
445		TVA déductible		
	401	Fournisseur		
		<b>Facture n°.....</b>		

Source : Nous - même

**1.2.1.2.3. La comptabilité hybride**

Le système de comptabilité hybride est issu de l’interprétation des termes des normes comptables internationales de l’International Accounting Standard Board (IASB) par certains auteurs de la doctrine comptable américaine.

Cette comptabilité revêt d’une grande utilité pour les entreprises commissionnaires.

Le choix du système de comptabilité par les entreprises commissionnaires repose sur ceux proposés par l’OHADA. Il convient donc de noter que ce choix est fonction non seulement de la taille de l’entité mais aussi de la nature de l’activité, du responsable interne de la fonction comptable (CHAPELLIER, 1994; Lavigne, 1999), le comptable externe (Chapellier, 1994; Lavigne, 1999) et le principal créancier externe, habituellement une institution financière (Lavigne, 1999; St-Pierre et Bahri, 2000).

Partant du fait que la taille est un aspect important de l’activité économique des entreprises et que les besoins en information diffèrent selon les acteurs internes (dirigeants, actionnaires et salariés) ou externes (système financier et fiscal) à l’entreprise, on peut toutefois regretter que les entreprises commissionnaires n’utilisent que le système de comptabilité de trésorerie.

### **1.2.1.3. Les documents comptables et les états financiers des EC.**

Pour maintenir la continuité dans le temps de l'accès à l'information, toute entreprise établit une documentation décrivant les procédures et l'organisation comptable. Cette documentation est conservée aussi longtemps qu'est exigée la présentation des états financiers successifs auxquels elle se rapporte (OHADA, 2000 :4).

Nous développerons dans les lignes suivantes les documents comptables que les entreprises commissionnaires sont tenues d'utiliser ainsi que les états financiers qui composent les comptes annuels.

#### **1.2.1.3.1. Les documents comptables obligatoires**

Le droit comptable de l'OHADA rend obligatoire la tenue des livres comptables et autres supports:

- le livre-journal, dans lequel sont inscrits les mouvements de l'exercice enregistrés en comptabilité, dans les conditions exposées au paragraphe 4 de l'article 17 ci-dessus;
- le grand livre, constitué par l'ensemble des comptes de l'entreprise, où sont reportés ou inscrits simultanément au journal, compte par compte, les différents mouvements de l'exercice;
- la balance générale des comptes, état récapitulatif faisant apparaître, à la clôture de l'exercice, pour chaque compte, le solde débiteur ou le solde créditeur, à l'ouverture de l'exercice, le cumul depuis l'ouverture de l'exercice des mouvements débiteurs et le cumul des mouvements créditeurs, le solde débiteur ou le solde créditeur, à la date considérée;
- le livre d'inventaire, sur lequel sont transcrits le bilan et le compte de résultat de chaque exercice, ainsi que le résumé de l'opération d'inventaire.

En plus, le livre journal et le livre d'inventaire doivent être cotés et paraphés par le tribunal de première instance de ressort de l'institution.

### **1.2.1.3.2. Les états financiers des entreprises commissionnaires**

Il existe trois (3) types de présentation des états financiers qui tiennent compte du respect des principes comptables relatifs à la présentation :

- le système normal comporte l'établissement du bilan, du compte de résultat de l'exercice, du Tableau financier des ressources et des emplois de l'exercice, ainsi que d'un État annexé dont les dispositions principales sont fixées dans le Système comptable OHADA. Il comporte aussi l'établissement d'un état supplémentaire statistique;
- le système allégé comporte l'établissement du bilan, du compte de résultat de l'exercice et de l'Etat annexé, simplifiés dans les conditions définies par le système comptable OHADA;
- le système minimal de trésorerie repose sur l'établissement d'un état des recettes et des dépenses dégageant le résultat de l'exercice (recette nette ou perte nette), dressé à partir de la comptabilité de trésorerie que doivent tenir les entreprises relevant du système comptabilité de trésorerie.

Les entreprises commissionnaires sont tenues aux respects des règles établit par référentiel auquel elles sont liées. Les documents comptables qui représentent des moyens de preuves doivent être conservés aussi longtemps que la loi l'exige. Ces documents comptables doivent respecter les conditions de sincérité et de régularité afin que les états financiers puissent refléter une image fidèle à l'égard des parties prenantes.

### **1.2.2. Aspects fiscaux des entreprises commissionnaires**

En se référant à GRANDGUILLOT & al (2007 :23), l'impôt peut être défini comme « un prélèvement pécuniaire requis par l'Etat, les collectivités territoriales ou certains établissements publics, et subi par les personnes physiques ou morales». Il sert à couvrir les charges publiques et d'intervenir dans le domaine économique et social. A la différence des taxes, redevances et cotisations, l'impôt est prélevé à titre définitif et sans contrepartie identifiable.

Hormis le cas de la Guinée-Bissau, les législations des états membres de l'UEMOA s'inspirent fortement du système français. En matière d'impôt sur les revenus des sociétés, les

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

différentes législations définissent généralement le champ d'application de cet impôt en référence aux personnes imposables et aux revenus imposables.

Dans cette partie, nous allons présenter les différents impôts et taxes auxquels sont soumis les entreprises commissionnaires au TOGO au regard du Code Général des Impôts du Togo. Quelles sont donc les formalités fiscales qui incombent toute entreprise en création au Togo ?

### **1.2.2.1. Identification fiscale des entreprises commissionnaires**

Nonobstant les autorisations ou agréments auxquels sont soumises certaines professions, la loi de finances pour la gestion 1993 du Togo a institué l'immatriculation opérateurs économiques et exige son renouvellement annuel dans le souci d'une meilleure gestion, suivi et traçabilité des informations et transactions opérées par ces derniers. Cette immatriculation opérateurs économiques encore appelée «compte contribuable» est applicable à toute personne physique ou morale exerçant une activité lucrative à titre indépendant.

Après cette étape, une déclaration d'existence doit être effectuée auprès des services des impôts dont dépend le lieu d'établissement des entreprises commissionnaires

### **1.2.2.2. La fiscalité applicable aux entreprises commissionnaires au Togo**

La fiscalité des entreprises commissionnaires installées au Togo ne diffère pas des entreprises industrielles et artisanales, etc. Cependant, le calcul des impôts liés au chiffre d'affaires et au résultat est sensible car une mauvaise interprétation est susceptible de basculer une entreprise florissante en une entreprise défailante ou inversement. Ainsi, les principaux impôts et taxes appliqués aux entreprises commissionnaires de droit togolais peuvent être résumés dans le tableau ci-après :

**Tableau 4 : Les impôts et taxes applicables aux entreprises commissionnaires au Togo**

<b>Impôts et taxes applicables</b>	<b>Taux d'imposition</b>	<b>Références textuelles</b>
Impôt sur les sociétés (IS)	33%	Article 150 du CGI
Taxe Professionnelle (TP)	3 % du chiffre d'affaires 3 % de la valeur locative	Articles 235 et 236 du CGI

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

TVA récupérable sur achat de biens et services	18%	Articles 308 et suivant du CGI
TVA collectée sur achat de biens et services	18%	Articles 308 et suivant du CGI

Source: Nous-même

A la lecture de ce tableau, nous constatons que trois (3) impôts et taxes sont liés au chiffre d'affaires et au résultat des entreprises commissionnaires. Il s'agit de l'Impôt sur les Sociétés (IS), la Taxe Professionnelle (TP) et la Taxe sur la Valeur Ajoutée (TVA).

La question cruciale que se pose souvent les intermédiaires de commerce est de différencier les recettes des résultats au regard des fonds engagés pour le compte du commettant. Ces fonds sont souvent appelés débours. En effet ces débours sont des sommes avancées pour régler des frais pour le compte d'une autre personne, laquelle est tenue de les rembourser (ANTOINE, CORNIL ; 2000 :116).

Nous observons que le législateur ne dispose pas d'une fiscalité spéciale applicable aux entreprises commissionnaires. Elle ne déroge donc pas à celle des sociétés commerciales.

### **Conclusion**

Dans ce chapitre, nous avons mis en exergue les aspects juridiques, comptables et fiscaux des entreprises commissionnaires. Il respecte sans aucune ambiguïté aux principes juridiques de création et de gestion des sociétés commerciales. Il n'en demeure pas moins que certains secteurs de l'activité d'intermédiaire de commerce sont réglementés. A ces cas, la législation impose un statut juridique spécifique minimal. Leur comptabilité reflète le fait qu'il procède à l'achat et à la revente des biens et services en leur propre nom. Le choix de leur système comptable dépend de la taille de l'entreprise et du choix stratégique des dirigeants. Quant à leur fiscalité, ces entreprises souffrent de l'interprétation des produits, des charges et des débours. Ce qui est susceptible de remettre en cause l'existence des entreprises commissionnaires que l'économie nationale et le commerce international trouvent indispensables.

## CHAPITRE 2: Pratique de l'audit interne dans les entreprises commissionnaires (EC).

L'audit interne est d'une grande utilité pour la Direction Générale des entreprises à telle enseigne que cette profession est reconnue comme créatrice de valeur ajoutée. L'IIA (The Institute of Internal Auditors) se charge de normaliser cette profession à l'échelle mondiale. C'est pourquoi HOBSONS (2006 :5), affirme que «la profession d'audit interne est une profession normée, qui s'appuie sur un cadre de référence à vocation mondiale».

Nous découvrirons successivement dans les lignes suivantes la définition de l'audit interne, le code de déontologie, les normes professionnelles de la pratique de la profession et le processus de conduite d'une mission d'audit interne.

### 2.1. Définition de l'audit interne

L'IIA dont l'une des missions est d'élaborer les normes et les pratiques professionnelles, a donné le 29 juin 1999 une définition de l'AI, adaptée par l'IFACI (2012:15) en ces termes «l'audit interne est une activité indépendante et objective qui donne à une organisation une assurance sur le degré de maîtrise de ses opérations, lui apporte ses conseils pour les améliorer, et contribue à créer de la valeur ajoutée. Il aide cette organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de management des risques, de contrôle et de gouvernement d'entreprise et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité».

Cette définition est centrée sur l'aide à apporter à l'organisation, pour lui permettre d'atteindre ses objectifs. L'audit interne est l'une des fonctions internes à l'organisation et évalue l'ensemble des risques par une méthodologie définie par les normes professionnelles de la pratique de l'AI.

L'audit interne décèle les risques, les problèmes et formule des recommandations aux audités. Son rôle n'est pas de dénoncer ou d'accuser, mais d'arbitrer et surtout de faire rechercher, reconnaître et remédier aux faiblesses de l'organisation. L'audit interne aide cette dernière à anticiper les risques et se place dans une démarche vertueuse d'amélioration continue.

Cette fonction doit donner une assurance sur le degré de maîtrise des opérations des différentes structures de l'organisation, contribuant ainsi à la création de la valeur ajoutée.

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

A travers cette définition, le rôle d'assistance et de conseil de la fonction de l'audit interne est clairement exprimé.

L'auditeur interne ne doit plus être perçu comme un 'policier' ni un 'inspecteur' mais plutôt comme quelqu'un qui aide l'organisation à atteindre ses objectifs. Il sera de la responsabilité de chaque chef de service d'audit interne (SAI), en rapport avec les dirigeants de son organisation de fixer ses objectifs et ses domaines d'intervention en tenant compte de cette nouvelle approche de l'AI.

### **2.2. Code de déontologie**

Un code de déontologie régit un mode d'exercice d'une profession (déontologie professionnelle) ou d'une activité en vue du respect d'une éthique. C'est un ensemble de droits et devoirs qui régissent une profession, la conduite de ceux qui l'exercent, les rapports entre ceux-ci et leurs clients ou le public. C'est ainsi que l'IIA (2011 :05), énonce celui de la profession de l'audit interne en quatre (4) principes fondamentaux déclinés en douze règles de conduite qui sont:

- **Principes fondamentaux:**

- **Intégrité** des auditeurs internes est la base de la confiance et de la crédibilité accordées à leur jugement;
- **Objectivité** des auditeurs internes montrent le plus haut degré d'objectivité professionnelle, en évaluant et en communiquant les informations relatives à l'activité ou au processus examiné. Les auditeurs internes évaluent de manière équitable tous les éléments pertinents et ne se laissent pas influencer dans leur jugement par leurs propres intérêts ou par autrui;
- **Confidentialité** des auditeurs internes respectent la valeur et la propriété des informations qu'ils reçoivent, ils ne divulguent ces informations qu'avec les autorisations requises, à moins qu'une obligation légale ou professionnelle ne les y oblige;
- **Compétence** des auditeurs internes utilisent et appliquent les connaissances, les savoir-faire et expériences requis pour la réalisation de leurs travaux.

- **Règles de conduite**

- **Intégrité**

Les auditeurs internes :

- ✚ doivent accomplir leur mission avec honnêteté, diligence et responsabilité;
- ✚ doivent respecter la loi et faire les révélations requises par les lois et les règles de la profession;
- ✚ ne doivent pas sciemment prendre part à des activités illégales ou s'engager dans des actes déshonorants pour la profession d'AI ou leur profession;
- ✚ doivent respecter et contribuer aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

- **Objectivité**

Les auditeurs internes :

- ✚ ne doivent pas prendre part à des activités ou établir des relations qui pourraient compromettre ou risquer de compromettre le caractère impartial de leur jugement. Ce principe vaut également pour les activités ou relations d'affaires qui pourraient entrer en conflit avec les intérêts de leur organisation;
- ✚ ne doivent rien accepter qui pourrait compromettre ou risquer de compromettre leur jugement professionnel;
- ✚ doivent révéler tous les faits matériels dont ils ont connaissance et qui, s'ils n'étaient pas révélés, auraient pour conséquence de fausser le rapport sur les activités examinées.

- **Confidentialité**

Les auditeurs internes :

- ✚ doivent utiliser avec prudence et protéger les informations recueillies dans le cadre de leurs activités ;

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

---

- ✚ ne doivent pas utiliser ces informations pour en retirer un bénéfice personnel, ou d'une manière qui contreviendrait aux dispositions légales ou porterait préjudice aux objectifs éthiques et légitimes de leur organisation.

- **Compétence**

Les auditeurs internes:

- ✚ ne doivent s'engager que dans des travaux pour lesquels ils ont une connaissance, le savoir-faire et l'expérience nécessaires;
- ✚ doivent réaliser leurs travaux d'audit interne dans le respect des Normes Internationales pour la Pratique Professionnelle de l'Audit Interne;
- ✚ doivent toujours s'efforcer d'améliorer leur compétence, l'efficacité et la qualité de leurs travaux.

Ces principes ne sont pas sans poser quelques problèmes en dépit d'une utilité certaine. Pour RENARD (2006 :95), «les traducteurs du code ont intuitivement visé juste en traduisant par 'code de déontologie' l'ensemble de règles relatives à une profession. Car, imposer un code, c'est s'attendre à ce que certaines personnes aient un comportement contraire au droit commun».

Le code de déontologie s'applique aux personnes et aux entités qui fournissent des services d'audit (IIA, 2009 :24). Toute violation du code de déontologie par les membres de l'Institution, des titulaires de certifications professionnelles de l'IIA ou des candidats à celles-ci, fera l'objet d'une évaluation et sera traitée en accord avec les statuts de l'institution et ses directives administratives.

### 2.3. Normes professionnelles de l'audit interne

L'IIA a élaboré des normes professionnelles, adaptées par IFACI. Ces normes ont pour objet de:

- de définir les principes fondamentaux de la pratique de l'audit interne;
- de fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit interne à valeur ajoutée;
- d'établir les critères d'appréciation du fonctionnement de l'audit interne;

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- de favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Les Normes sont des exigences obligatoires constituées:

- de déclarations sur les exigences fondamentales pour la pratique professionnelle de l'audit interne et pour l'évaluation de sa performance. Elles sont internationales et applicables au niveau du service et au niveau individuel.
- d'interprétations clarifiant les termes ou les concepts utilisés dans les déclarations.

Les Normes sont des principes qui fournissent un cadre pour la réalisation des missions et la promotion de l'audit interne. Elles se composent de normes de qualification, de normes de fonctionnement et de normes de mises en œuvre (IFACI, 2012 :8).

### **2.3.1. Les normes de qualification**

Selon l'IIA (2009 :7-13), «les normes de qualifications énoncent les caractéristiques que doivent présenter les organisations et les personnes accomplissant des missions d'audit interne» Elles sont sectionnées en quatre (4) principales normes :

- 1000-Mission, pouvoirs et responsabilités;
- 1100-Indépendance et objectivité;
- 1200-Compétence et conscience professionnelle;
- 1300-Programme d'assurance et d'amélioration qualité.

### **2.3.2. Les normes de fonctionnement**

Selon l'IIA (2011 :14-24), «les normes de fonctionnement décrivent la nature des missions d'audit interne et définissent des critères de qualité permettant de mesurer la performance des services fournis». Elles sont sectionnées en sept principales normes:

- 2000-Gestion de l'audit interne;
- 2100-Nature du travail;
- 2200-Planification de la mission;
- 2300-Accomplissement de la mission;

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- 2400-Communication des résultats;
- 2500-Surveillance des actions de progrès;
- 2600-Acceptation des risques par la Direction Générale.

### **2.3.3. Les normes de mise en œuvre**

Les normes de mise en œuvre précisent les normes de qualification et les normes de fonctionnement en indiquant les exigences applicables dans les activités d'assurance (A) ou de conseil (C) (IFACI, 2012 :26).

### **2.4. Conduite de la mission d'audit interne**

La conduite des missions fait partie intégrante de la gestion du SAI de l'entreprise. Afin de garantir la valeur ajoutée à l'organisation et aux parties prenantes, le responsable du SAI doit gérer efficacement et de manière efficiente l'activité de l'audit interne. L'efficacité des travaux d'AI sous-entend que:

- les résultats des travaux de l'audit interne répondent aux objectifs et responsabilités définis dans la charte d'audit interne;
- l'audit interne est exercé conformément à la définition de l'audit interne et aux Normes;
- les membres de l'équipe d'audit agissent en respectant le Code de Déontologie et les Normes.

Pour mieux appréhender les différentes phases d'une mission d'AI, nous allons résumer dans le tableau suivant le point de vue de cinq (5) auteurs :

**Tableau 5 : Point de vue de cinq auteurs sur le processus de conduite d'une mission d'AI**

Phases et normes de l'IIA correspondantes	Etapes	RENARD (2010 :217-309)	BERTIN (2007 :38-45)	SCHICK (2010 : 79-172)	CIGM (2007 : 43-70) & (2007 :140-141)	IIA (2011 : 14-23)
Planification des missions (norme 2010)	Plan d'audit		X	X	X	X
Préparation de la mission (norme 2200)	Ordre de mission	X	X	X	X	X
	Plan de mission	X	X	X	X	X
	Prise de connaissance du domaine à auditer	X	X	X	X	X
	Identification et évaluation des risques	X	X	X	X	X
	Programme de travail	X		X	X	X
Réalisation de la mission (norme 2300)	Réunion d'ouverture	X	X	X	X	X
	Travail de terrain			X	X	X
Rédaction des conclusions (norme 2400)	Projet de rapport d'audit interne	X		X	X	X
	Réunion de clôture	X		X	X	X
	Rapport d'audit interne	X	X	X	X	X
Suivi du rapport (norme 2500)	Suivi des recommandations	X		X	X	X

Source: RENARD (2010:217-309); BERTIN (2007:38-45); SCHICK (2010: 79-172); CIGM; IIA (2011:14-23).

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

La synthèse du point de vue des différents auteurs du tableau ci-dessus nous permet de distinguer cinq (5) principales phases dans le processus de conduite d'une mission d'audit interne dont une phase de planification des missions d'audit, de préparation, de réalisation, de conclusion et de suivi du rapport.

### **2.4.1. Phase de planification**

Cette phase est la mise en œuvre de la norme 2010 qui stipule que «le responsable de l'audit interne doit établir une planification fondée sur les risques afin de définir des priorités cohérentes avec les objectifs de l'organisation».

Le plan d'audit est élaboré par le responsable du SAI suivant l'approche par les risques et des menaces (IFACI, 2012: 45). Pour ce faire, le responsable de l'audit interne prend en compte le système de management des risques défini au sein de l'organisation, il tient notamment compte de l'appétence pour le risque définie par le management pour les différentes activités ou branches de l'organisation. Si ce système de management des risques n'existe pas, le responsable de l'audit interne doit se baser sur sa propre analyse des risques après avoir pris en considération le point de vue de la direction générale et du conseil. Le responsable de l'audit interne doit, le cas échéant, réviser et ajuster le plan afin de répondre aux changements dans les activités, les risques, les opérations, les programmes, les systèmes et les contrôles de l'organisation. Ce plan contient les différentes missions d'audit devant se réaliser au cours d'une période donnée.

Pour KPMG Maroc (2007 :115), «il peut être présenté sous forme de tableau et faire référence aux:

- missions à réaliser classées dans l'ordre chronologique de leur déroulement;
- dates de lancement prévisionnelles de ces missions ainsi que les budgets temps prévus pour chaque mission;
- aux équipes devant intervenir au niveau de chaque mission ainsi que leur constitution ;
- frais de missions prévisionnels».

Son contenu est actualisé au cours de la période si nécessaire par l'ajout de nouvelles missions d'audit et validée par la direction générale.

#### **2.4.2. Phase de préparation ou d'étude**

Cette phase peut être décomposée en huit (8) étapes dont l'ordre de mission, le plan de mission, la prise de connaissance du domaine à auditer, l'identification et l'évaluation des risques, identification et évaluation de l'adéquation de la conception des contrôles clés, établissement d'un plan de test, programme de travail, allocation des ressources à la mission.

##### **2.4.2.1. Ordre de mission**

Pour RENARD (2010 : 217 – 218), l'ordre de mission est le mandat donné par la direction générale à l'audit interne. C'est un papier d'une page qui légitime et fait déclencher la mission d'audit, ce mandat est constitutif de la désignation et la signature du mandat, les indications du mandataire (responsable de l'audit) interne, les destinataires, de la définition claire de l'objet et du champ de la mission, de la date du début et de la fin de la mission (BERTIN, 2007 : 39).

##### **2.4.2.2. Plan de mission**

Cette étape est la mise en œuvre de la norme 2200 qui stipule que «les auditeurs internes doivent concevoir et documenter un plan pour chaque mission. Ce plan de mission précise les objectifs, le champ d'intervention, la date et la durée de la mission, ainsi que les ressources allouées».

Le plan de mission reprend les informations de l'ordre de mission de manière détaillée. C'est à ce niveau que le champ d'intervention, la date et le début de la mission seront rattachés à la (ou les) catégorie (s) d'objectifs (stratégiques, opérationnels, de reporting et/ou de conformité).

##### **2.4.2.3. Prise de connaissance du domaine à auditer**

Selon RENARD (2010:224), «il n'y a pas de méthode d'audit qui ne commence par la connaissance des processus ou des activités que l'on doit auditer. Cette prise de connaissance doit être organisée». Elle doit permettre à l'auditeur de se familiariser avec la structure qui doit être auditée. Cette phase est primordiale pour la raison que les domaines à auditer diffèrent mais la méthodologie est la même. Il est donc impossible d'auditer avec efficacité un domaine que l'on ne comprend pas. La réussite de toute mission dépend, dans une large mesure, de la connaissance de l'audité par l'équipe d'audit (IFACI, 2011:12-6). Quant à la manière de faire la prise de connaissance, elle ne se résume pas à la collecte des données et à

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

leurs études. L'auditeur rencontre aussi les personnes concernées par la mission d'audit et leur pose les bonnes questions à partir d'un questionnaire de prise de connaissance (BERTIN, 2007:40). Elle permet de rassembler des informations sur l'activité étudiée sans vérification détaillée. Dès que cette prise de connaissance a été menée à bien, l'auditeur dispose de données sérieuses sur les risques majeurs.

### **2.4.2.4. Identification et évaluation des risques**

Cette étape n'est que la mise en œuvre de la norme 2210.A1 qui stipule que «l'auditeur interne doit procéder à une évaluation préliminaire des risques liés à l'activité soumise à l'audit. Les objectifs de la mission doivent être déterminés en fonction des résultats de cette évaluation».

Il s'agit pour l'auditeur de:

- tenir compte de l'évaluation des risques effectuée par le management pour l'activité examinée en prenant en compte les éléments comme la fiabilité de l'évaluation des risques, le processus établi par le management pour la surveillance, la diffusion d'informations et la résolution des risques et des contrôles, les compte-rendu du management sur les événements qui ont dépassé les limites de l'appétence au risque de l'organisation ainsi que les réponses du management à ces rapports ;les risques des activités connexes et pertinentes par rapport à l'activité examinée;
- obtenir et mettre à jour des informations de base sur l'activité à auditer. Ces informations sont révisées pour déterminer leur impact sur les objectifs et le périmètre de la mission et leur probabilité d'occurrence;
- réaliser un examen préliminaire pour se familiariser avec les activités, les risques et les contrôles, pour identifier les domaines où la mission sera approfondie et pour inviter les clients de la mission à fournir leurs commentaires et suggestions;
- faire la synthèse de l'examen de l'évaluation des risques effectuée par le management, des éléments de contexte et de toute revue préliminaire.

Afin de concevoir ou de mettre à jour la cartographie des risques de l'entreprise, l'équipe d'audit doit concentrer son attention sur les risque inhérents. Il s'agit de savoir où se situent les risques et non de les analyser dans le détail de leurs causes et conséquences. Pour BESSIS

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

(1995:9-14), «le point de départ de la démarche réside dans un inventaire des risques. Cet inventaire est important parce qu'il permet de mieux cerner toutes les dimensions des risques pour en déduire des mesures adaptées. Il faut les répertorier et les définir le mieux possible dans la perspective de les mesurer, de les suivre, de les contrôler». Cette étape permet aux auditeurs de prendre conscience des risques qui se matérialisent par le tableau des forces et des faiblesses apparentes (TFfA). Pour SCHICK & al. (2010 : 83), « il va servir de base de référence par rapport à laquelle l'équipe d'audit va apprécier la réalité du terrain».

Les quatre premières colonnes sont à renseigner à l'étape d'élaboration du plan de mission. Les quatre dernières seront remplies après l'analyse des risques et un survol du terrain qui précède son examen attentif.

L'évaluation de ces risques consiste à estimer leur impact sur l'atteinte des objectifs (si ces risques devaient se matérialiser) et leur probabilité d'occurrence en termes de causes à effets. Ce faisant, l'auditeur évalue l'ampleur du problème potentiel et sa probabilité de survenance.

L'équipe d'audit interne doit comparer les niveaux de risque évalués aux seuils de tolérance au risque définis par la direction pour déterminer si la gestion du risque est appropriée. Les niveaux de risque qui, d'après son évaluation, correspondent aux niveaux de tolérance peuvent être acceptés. Ceux qui dépassent les niveaux de tolérance doivent être ramenés à un niveau acceptable. Les possibilités de traitement consistent à éviter les risques (y compris en se séparant des activités qui les ont induits), à partager les risques en transférant une partie à des tiers (par exemple, à un assureur) ou à réduire les risques en mettant en œuvre des contrôles destinés à limiter leur impact, leur probabilité d'occurrence ou les deux.

### **2.4.2.5. Identification et évaluation de l'adéquation de la conception des contrôles clés**

A ce stade de la planification de la mission, l'auditeur interne doit identifier les contrôles qui sont les plus cruciaux pour ramener les risques à un niveau acceptable, et ainsi, apporter l'assurance que les objectifs fixés sont atteints.

L'équipe d'audit interne doit ensuite se prononcer sur la capacité des contrôles clés identifiés à ramener les risques individuellement et collectivement, à un niveau acceptable, dans l'hypothèse où ces contrôles ont été appliqués et se déroulent comme prévu. L'auditeur interne doit admettre que la relation entre risques et contrôles n'est pas biunivoque : tel

contrôle peut contribuer à atténuer plusieurs risques, et plusieurs contrôles sont parfois nécessaires pour atténuer efficacement un risque.

#### **2.4.2.6. Etablissement d'un plan de test**

L'équipe d'audit doit concevoir la mission de façon à rassembler des éléments probants suffisants et adéquats pour atteindre les objectifs de la mission. Pour établir un plan de test, il faut déterminer la nature, le calendrier d'application et l'étendue des procédures d'audit nécessaires à la collecte des preuves d'audit requises. Les plans tests peuvent comporter des tests directs de contrôles, des tests des performances, qui apportent des preuves indirectes sur l'efficacité opérationnelle des contrôles, ou les deux. Un plan destiné à tester des contrôles déjà appliqués doit permettre la collecte et l'évaluation d'éléments probants suffisants et idoines, de façon à déterminer si les contrôles qui sont adéquatement conçus fonctionnent de manière efficace.

#### **2.4.2.7. Programme de travail**

Cette étape n'est que la mise en œuvre de la norme 2240.A1 qui stipule que «le programme de travail doit faire référence aux procédures à appliquer pour identifier, analyser, évaluer et documenter les informations lors de la mission. Le programme de travail doit être approuvé avant sa mise en œuvre. Les ajustements éventuels doivent être approuvés rapidement».

Le programme de travail est établi sur la base du plan de mission (encore appelé rapport d'orientation). Il est un outil de planification extrêmement important. Il énumère les procédures d'audit nécessaires à la réalisation des objectifs de la mission. Au cours de la mission, les auditeurs internes cochent les procédures afin d'indiquer que le travail a été effectué, ce qui permet à leurs superviseurs d'examiner celui – ci et de piloter le travail qui reste à faire. A la fin de la mission, le programme achevé sert à documenter le travail effectué et montre quels ont été les intervenants et quand le travail a été effectué.

#### **2.4.2.8. Allocation des ressources à la mission**

La dernière étape de la planification consiste à allouer les ressources nécessaires pour mener à bien la mission (c'est-à-dire avec efficacité et efficience). Il faut pour cela déterminer les compétences d'audit requises, estimer le délai de la réalisation de la mission, assigner celle-ci aux auditeurs internes appropriés et programmer le travail de manière à ce qu'il soit effectué rapidement.

### **2.4.3. Phase de réalisation ou de vérification**

Cette étape est la mise en œuvre de la norme 2300 qui stipule que «les auditeurs internes doivent identifier, analyser les informations suffisantes, fiables, pertinentes et utiles pour atteindre les objectifs de la mission ». La phase de réalisation débute par une réunion d'ouverture dans laquelle l'auditeur et l'audité examinent le rapport d'orientation.

#### **2.4.3.1. Réunion d'ouverture**

Elle précise non pas le début de la mission mais celui des opérations à réaliser. Au cours de cette réunion, l'auditeur dévoile le rapport d'orientation aux audités notamment la revue des objectifs et le champ de l'audit ainsi que les méthodes et les procédures à utiliser pour mener l'audit. Pour RENARD (2010:246), « on ne peut la tenir tant qu'il n'y a pas de 'programme 'à présenter à l'audité». Ainsi, les auditeurs annoncent au préalable et sans ambiguïté ce qu'ils ont l'intention de faire. Au cours de cette lecture commune, les auditeurs vont solliciter les avis des audités; ces derniers ne manquent pas de faire des observations mais la décision finale de prendre, ou non, en compte les avis des audités, revient aux auditeurs. Selon IGALENS & al. (2010 : 119), «cette réunion cherche à atteindre trois objectifs:

- permettre aux auditeurs et aux audités de se connaître et établir entre eux un climat de confiance;
- installer l'équipe d'audit et confirmer les objectifs de la mission;
- répondre aux questions: lever les incompréhensions et réduire les craintes».

A la fin de la réunion d'ouverture, les auditeurs se retirent afin d'apporter les modifications éventuelles au rapport d'orientation et au programme de travail.

#### **2.4.3.2. Travail de terrain**

C'est à partir du moment où le programme de travail est prêt que le travail de terrain va commencer.

- **Réalisation des tests pour collecter des preuves**

L'exécution de la mission consiste à appliquer des procédures d'audit spécifiques, destinées à recueillir des éléments probants : demande de renseignements, observation d'opérations, examen de documents, analyse de la vraisemblance des informations. Autre aspect important

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

de la collecte d'éléments probants : la documentation des procédures et des résultats de leur mise en œuvre.

Pour BERTIN (2007 :43): « cette étape fait appel à des techniques (interviews, observation physique, sondages, examen analytique, narration, «flow chart», grille d'analyse des tâches) et à des moyens (questionnaires de contrôle interne, tableaux de risques, feuille de test ou de couverture, feuille de révélation et d'analyse des problèmes)».

En réalité, l'auditeur sur le terrain va procéder à des tests et à des observations élaborées à l'aide des questionnaires et au cours desquels il met en œuvre les feuilles de couverture. Celles-ci doivent indiquer l'objectif et la période du test, les tests à réaliser, les conclusions sur chaque élément contrôlé et la conclusion générale.

- **Evaluer les preuves d'audit rassemblées et en tirer des conclusions**

Il faut une certaines capacités de jugement professionnel pour évaluer les preuves d'audit collectées, afin de se prononcer, par exemple sur l'adéquation de la conception et l'efficacité opérationnelle des contrôles. L'équipe d'audit interne doit in fine tirer des conclusions logiques (c'est-à-dire rendre un avis en connaissance de cause) en se fondant sur les éléments probants qui ont été réunis. Chaque dysfonctionnement constaté débouche sur l'établissement d'une de feuille de révélation et d'analyse des problèmes (FRAP) ou d'une feuille d'analyse des risques (FAR) (Confère annexe n°8).

Les observations (ou constatation, ou constat) sont comme des exposés pertinents des faits qui sont le résultat d'un processus de comparaison d'un référentiel (la situation normale) et d'un fait (la situation actuelle).

Les conséquences sont des effets négatifs, réels ou potentiels, qui résultent du fait que les situations diffèrent du référentiel.

Les causes sont les raisons de la différence entre les situations attendues, et existantes; différence qui a des conséquences négatives.

- **Faire des observations et formuler des recommandations**

Les recommandations sont fondées sur les observations et conclusions de l'auditeur interne. Les recommandations de l'audit (ou mesures correctrices proposées) peuvent être

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

documentées dans le cadre des observations ou séparément. Elles visent à combler l'écart entre les référentiels et les faits. Les recommandations de mesures correctrices sont pertinentes si elles traitent des causes de cet écart, si elles proposent des solutions de long terme plutôt que des remèdes provisoires et si elles sont économiquement réalisables. Les recommandations qui traitent des symptômes et non des causes d'un problème, ont généralement peu d'utilité.

- **Validation des FRAP ou FAR**

Pour Bertin (2007 :44), «l'auditeur doit systématiquement valider les constats ou ses conclusions en les présentant à la connaissance de l'audité afin de recueillir sa réaction sur les éléments de preuves recueillies. Chaque FRAP est supervisée par un chef de mission qui l'apprécie, situe sa place et son degré d'importance par rapport à la mission. Ces validations individuelles et successives sont suivies de validations générales en fin de mission (la réunion de clôture). Tous les documents utilisés par l'auditeur interne durant la phase de réalisation, appelés papiers de travail, sont référencés. L'ensemble des FRAP après reclassement constitue l' « ossature » du rapport d'audit.

### **2.4.4. Phase de conclusion**

Cette partie est la mise en œuvre de la norme de 2400 qui stipule «les auditeurs internes doivent communiquer les résultats de la mission».

Elle permet de justifier les résultats de l'intervention de l'auditeur dans le cadre d'un rapport d'audit interne. Cette phase est décomposée en trois (3) étapes à savoir le projet de rapport d'audit interne, la réunion de clôture et le rapport d'audit interne.

#### **2.4.4.1. Projet de rapport d'audit interne**

C'est un document provisoire, non accompagné de plan d'actions, conçu par l'auditeur à partir des constats pertinents issus des FRAP dont le contenu doit faire l'objet d'une validation générale par les audités présents à la réunion de clôture.

Pour RENARD (2010 : 289 ), «pour permettre la validation générale, l'auditeur rédige un document : c'est le projet de rapport. Il est ainsi nommé pour trois (3) raisons à savoir:

- les observations qu'il contient n'ont pas encore fait l'objet d'une validation générale;

- ce document ne comprend pas encore les réponses des audités à ces recommandations;
- il ne comporte pas encore le plan d'actions qui est le document joint au rapport définitif et sur lequel l'audité indique par qui seront mises en œuvre les recommandations qu'il a acceptées».

#### **2.4.4.2. Réunion de validation ou de clôture**

Tout comme la réunion d'ouverture, la réunion de clôture se déroule sur les lieux mêmes de l'audit et réunit les mêmes personnes pour valider le projet de rapport. L'ordre du jour est constitué par l'examen du projet de rapport qui est remis à chaque participant, si possible, quelques jours avant la réunion afin d'en permettre la lecture. Pour SCHICK & al. (2010: 137), «une réunion de validation est tenue entre audités et auditeurs, si nécessaire en présence du commanditaire. Cette réunion a pour objet de recueillir l'avis des audités sur les constats, raisonnements et conclusions de façon à rendre le rapport incontestable. La réunion de validation vaut accord pour le rapport définitif».

- La présentation

Cette réunion doit être préparée. Chaque auditeur interne doit participer à la hauteur de sa contribution et de ses capacités pour éviter d'écouter discourir seul le chef de mission. Ils doivent se munir des papiers de travail, constituant autant d'éléments de preuves à classer rigoureusement et prêts à être montrés si les nécessités de la discussion l'exigent.

- Les contestations des audités

Si le travail a été correctement fait, si les constats ont été validés pas-à-pas, la validation générale ne doit pas constituer de problèmes quant à la réalité des faits.

- Réponses aux recommandations

Ce sont les réponses faites par l'audité aux recommandations du rapport. Si les audités ont des réserves à faire quant à son réalisme ou à son applicabilité, c'est à ce moment que ces réserves sont exprimées. Les auditeurs en tiennent compte ou non, selon leur appréciation qui leur sont faites. La recommandation étant devenue définitive en la forme, une réponse officielle est demandée aux audités afin que leurs observations puissent être intégrées dans le rapport ».

### **2.4.4.3. Rapport d'audit interne**

Contrairement au projet de rapport, c'est le document final, accompagné du plan d'action conçu par l'auditeur à partir des FRAP dont le contenu a fait l'objet d'une validation générale par les audités présents à la réunion de clôture. Pour RENARD (2010 : 296), «quoi qu'il en soit le document final est bien le rapport d'audit interne ». Ce rapport obéit aux normes internationales de rédaction et de diffusion de rapport.

- Les normes internationales de rédaction
  - la norme 2420 définit sept principes de rédaction pour les rapports d'audit lesquels doivent être « exacts, objectifs, clairs, concis, constructifs, complets et établis en temps utile»;
  - la norme 1321 recommande d'indiquer dans les rapports que les activités sont «conduites conformément aux normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne».

- Les normes de diffusion

La norme 2440 qui stipule que «le responsable de l'AI doit diffuser les résultats aux destinataires appropriés». Un rapport d'audit interne peut-être structuré en un ensemble introductif (le sommaire, l'introduction et une synthèse), le rapport détaillé, et la conclusion, le plan d'actions, les annexes.

### **2.4.5. Suivi du rapport**

L'auditeur ne participe pas à la mise en œuvre de ses propres recommandations. Le suivi du rapport est effectué par le service d'audit interne et suivant des dates prévues dans le plan d'action, une équipe d'audit doit se déplacer chez l'audité pour faire le point de la mise en œuvre des recommandations de la mission d'audit. La norme 2500.A1 stipule «le responsable de l'audit doit mettre en place un processus de suivi».

## **Conclusion**

Le chapitre nous a permis de cerner la définition, les objectifs, le code de déontologie, les normes professionnelles liées à la profession et le processus de conduite d'une mission d'audit interne.

## **CHAPITRE 3: Méthodologie de recherche**

Pour cerner notre thème, nous avons d'une part pris connaissance des aspects juridique, comptable et fiscal des entreprises commissionnaires et d'autre part présenter le processus de conduite d'une mission d'audit interne.

Dans ce chapitre, il est question de présenter la démarche méthodologique de notre étude qui nous servira de guide dans la collecte et d'analyse des informations sur le terrain. De ce fait, nous allons:

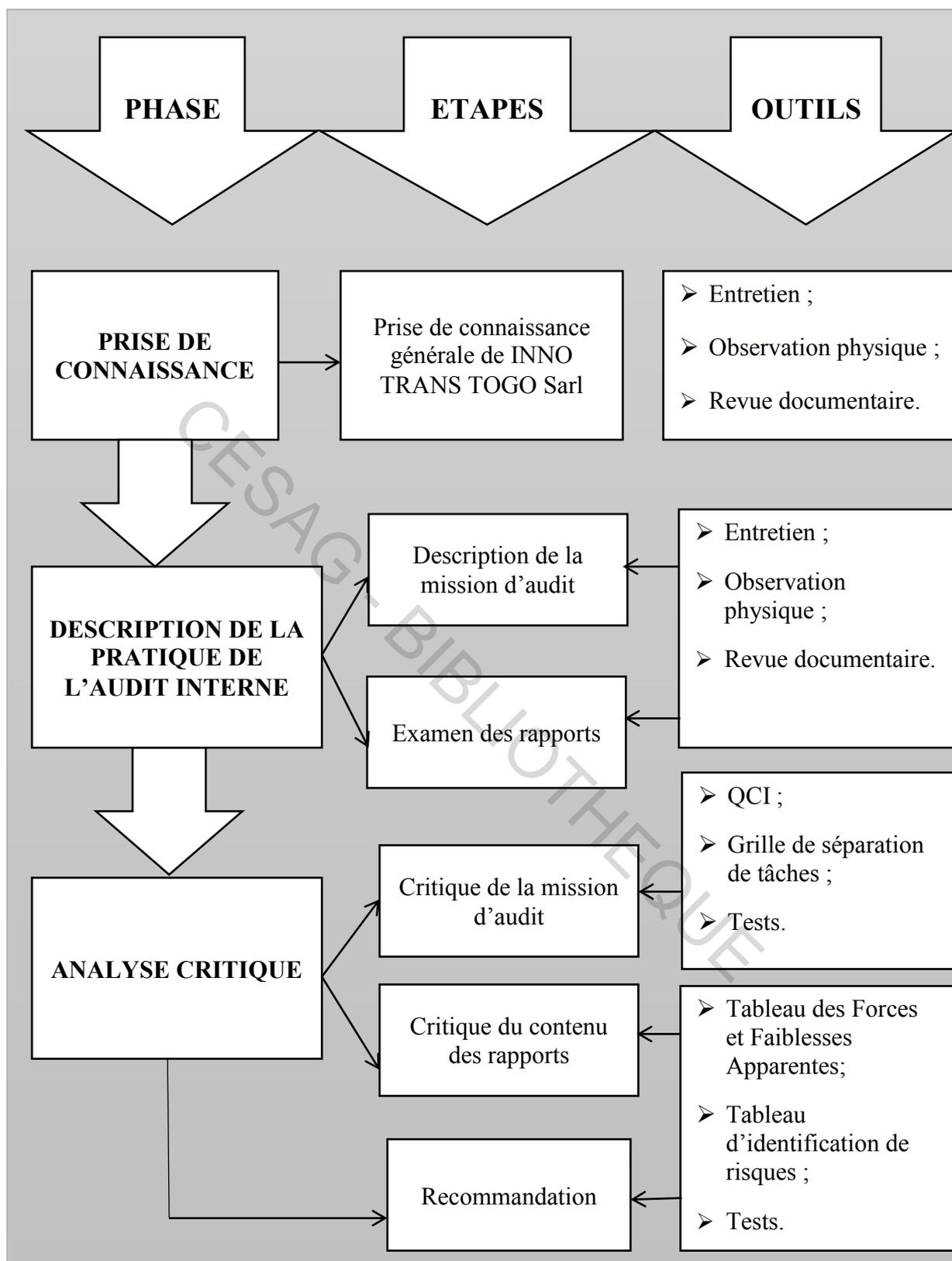
- dans un premier temps, concevoir le modèle d'analyse de notre étude;
- dans un deuxième temps, présenter les outils de collecte et d'analyse des données.

### **3.1. Modèle d'analyse**

Le modèle d'analyse constitue le périmètre de notre étude sur le terrain. C'est un ensemble d'étapes régulières et repérables (un algorithme ou une approche systémique) qui est utilisé pour aider à la prise de décision. Il représente les différentes étapes de notre étude pratique pour arriver aux objectifs visés. Ces étapes peuvent être résumées comme suit:

- la prise de connaissance en général de la société INNO TRANS TOGO Sarl et en particulier de son SAI;
- la description de la pratique de l'audit interne à INNO TRANS TOGO;
- l'analyse critique de la mission d'audit interne à travers les spécificités juridique, comptable et fiscale;
- les recommandations.

**Tableau 6 : Modèle d'analyse**



Source : Nous - même

### **3.2. Les outils de collecte et d'analyse de données**

Les outils utilisés pour la présentation des spécificités juridique, comptable et fiscale de la mission d'audit des entreprises commissionnaires peuvent être classés en deux catégories : les outils de collecte de données (l'entretien, l'observation physique et la revue documentaire) et outils d'analyse des données (la grille de séparation de tâche, le questionnaire de contrôle interne et les tests).

#### **3.2.1. L'entretien**

L'entretien est une technique de collecte d'information consistant à discuter directement avec les responsables des domaines qui nous intéressent. Dans le cas d'espèce, il nous permet à partir des guides d'entretien de discuter avec les différents responsables de l'organisation notamment le Directeur Général, le Chef comptable, les comptables, le responsable de l'audit, les responsables des services métiers (confère annexe n°1).

#### **3.2.2. L'observation physique**

Il s'agit d'observer les agents dans l'exécution de leurs travaux en vue de confronter la réalité du terrain aux informations recueillies pendant l'entretien pour évaluer la fiabilité de ces informations ainsi que les dispositifs de contrôle mis en place.

#### **3.2.3. La revue documentaire**

C'est la collecte auprès de l'institution des documents susceptibles de nous aider à mieux comprendre son fonctionnement et évaluer le dispositif de conduite de mission et de suivi des recommandations. Pour ce faire, les documents ci-après ont été consultés :

- les statuts d'ITT;
- les textes réglementant le secteur de commissionnaire agréé en douanes, le transport et la consignation;
- le manuel de procédures administratives, comptables, fiscales et le guide d'audit;
- les anciens rapports d'audit interne des années 2011 et 2012;
- toutes les déclarations fiscales des années 2011 et 2012;
- les rapports des contentieux juridiques et fiscaux.

### **3.2.4. La grille de séparation de tâches**

Cette grille nous aidera à déceler les manquements à la séparation des tâches et donc d'y apporter des remèdes. Elle est la photographie de la réparation du travail et permet de mettre le doigt sur les faiblesses pouvant découler d'une mauvaise répartition des tâches. Dans le cas d'espèce, cette grille nous servira d'analyser le processus de conduite de mission à ITT.

### **3.2.5. Le questionnaire de contrôle interne**

A partir d'un certain nombre d'interrogations précises et concises, le questionnaire nous permettra d'évaluer si les procédures de l'entité respectent les principes et objectifs fondamentaux de contrôle interne, en dégagant ses forces et ses faiblesses. Les questions seront conçues sur la base de notre revue littéraire. Il est établi sous forme de questions fermées qui ne motivent pas d'autres réponses que le « oui » ou le « non ». Ainsi les réponses «oui » vont représenter les forces du système tandis que les « non » constitueront les faiblesses. Il nous sera utile dans l'évaluation des missions d'audit notamment dans le suivi des rapports.

### **3.2.6. Les tests**

Il s'agit essentiellement des tests de conformité et de permanence. En effet, le test de conformité va consister à mettre en œuvre des tests de cheminement permettant de dérouler la procédure complète de quelques opérations que nous allons sélectionner. Après avoir vérifié la conformité du dispositif, il nous reviendra de procéder aux tests de permanence en vue de s'assurer de l'application permanente de la procédure car le système peut être fiable dans la conception mais défaillant dans son fonctionnement. En plus, ce test nous sera utile pour s'assurer de l'application des points forts relevés lors de l'évaluation du contrôle interne. Ainsi, les points forts non appliqués constitueront des faiblesses d'application du système qui se déclineront en des risques à identifier.

## **Conclusion**

La méthodologie de recherche revêt un aspect important pour notre étude car elle nous servira de guide dans la phase pratique. Elle nous permettra de se procurer des informations utiles et pertinentes sur le terrain de façon efficace et efficiente en vue d'atteindre les objectifs visés. De ce fait, nous avons, dans ce chapitre, présenté le modèle d'analyse qui décrit les différentes étapes ainsi que les outils et techniques divers à utiliser pour pouvoir nous enquérir des informations sur le thème faisant l'objet de notre étude.

## **CONCLUSION**

Les intermédiaires de commerce, à l'instar des entreprises commissionnaires jouent un rôle primordial dans l'économie d'une nation. C'est pourquoi les économies nationales initient des lois et règlements pour ces commissionnaires qui s'aventurent dans des domaines relevant de l'informel. Elles se diffèrent des autres de par le fait qu'ils font partie prenante des contrats qui le commettant et le client du commissionnaire. Cette particularité se traduit dans la gestion juridique, comptable et fiscale. Par conséquent, il revient aux acteurs de contrôles comme l'auditeur interne la méthodologie de conduite de mission à ces spécificités.

Au cours de cette première partie, notre revue de littérature s'est consacrée aux aspects juridiques, comptables et fiscaux des entreprises commissionnaires dont la maîtrise est primordiale pour les auditeurs les phases de planification, de préparation, de réalisation, de communication et de suivi lors de la conduite de la mission d'audit interne car la réussite, l'efficacité et l'efficience de leur mission dépendent d'une bonne connaissance des entreprises commissionnaires.

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

CESAO - BIBLIOTHEQUE

## **INTRODUCTION**

La revue de littérature nous a permis de mettre en exergue les spécificités juridique, comptable et fiscale qu'un auditeur interne ne doit sans nul doute ignorer lors de la conduite des missions dans les entreprises commissionnaires sans s'éloigner de la pratique universelle de la méthodologie prônée par l'IIA. Des outils de collecte et d'analyse de données nous ont permis de confronter cette prise de connaissance de la mission d'audit dans les entreprises commissionnaires à la réalité dans INNO TRANS TOGO Sarl, une entreprise commissionnaire au Togo.

Cette deuxième partie traite de la présentation de la société INNO TRANS TOGO Sarl à travers la mission d'audit interne effectuée par le service ayant habilité. Il sera de notre devoir de présenter la méthodologie appliquée lors de cette mission en mettant l'accent sur l'analyse des rapports sur le management et la stratégie, l'évaluation du contrôle interne, la gestion juridique, la comptabilité et la fiscalité. A partir de ces analyses, nous porterons un regard critique sur le SAI, la conduite de mission et l'analyse des différents rapports afin de dégager des recommandations.

## CHAPITRE 4: Présentation de la société INNO TRANS TOGO Sarl

La société INNO TRANS TOGO Sarl est spécialisée dans le domaine de l'exécution des démarches de dédouanement et de consignation des navires de marchandises. Ce métier est réglementé. Il faut une autorisation ministérielle ou un agrément à cet effet.

La société INNO TRANS TOGO Sarl créée en 2009 est le résultat de la transformation de l'Etablissement INNO TRANS TOGO qui exista depuis 1996. Ce changement de statut juridique est l'œuvre des associés qui souhaitaient avoir plus de traçabilité des informations surtout des engagements reçus et accordés. Elle se distingue des autres sociétés par son approche professionnelle, sa politique de fidélisation des clients et la qualité de son service.

### 4.1. Présentation de INNO TRANS TOGO Sarl

Nous aborderons au cours de ces prochaines lignes une présentation globale de la société INNO TRANS TOGO à travers sa localisation, ses activités et ses quelques chiffres.

#### 4.1.1. Localisation

ITT Sarl se trouve à l'adresse suivante :

773, Rue de l'Ocam Lomé ;

Tél : 22 22 74 98 ;

Fax : 2220 70 67 ;

Email : [innotrans@inno-trans-togo.com](mailto:innotrans@inno-trans-togo.com) / [inno\\_trans\\_togo@yahoo.fr](mailto:inno_trans_togo@yahoo.fr);

Site web: [www.inno-trans-togo.com](http://www.inno-trans-togo.com)

02 BP 20694 ;

Lomé – TOGO.

#### 4.1.2. Les activités

ITT Sarl opère dans :

- les démarches de dédouanement. Elle est un commissionnaire agréé en douanes togolaise et ayant reçu l'agrément du Ministère de l'Economie et des Finances;
- consignation des navires marchands;
- la manutention;

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

- le transport;
- la représentation commerciale;
- le magasinage et l'entreposage.

### 4.1.3. Quelques chiffres importants

**Tableau 7 : Evolution du chiffre d'affaires et du nombre d'employés**

	Année 2011	Année 2012
Chiffre d'affaires	93 780 082	71 226 272
Nombre d'employés	15	17

Source : Nous - même

**Tableau 8 : Activités de consignation par rapport autres consignataires**

CONSIGNATAIRES	Nombre	T.J.	T.J.	T.MAR.	T. MAR.	Mars 2012	Mars 2011	Février 2012	Variation	
		BRUTE	NETTE	IMPORT	EXPORT	TOTAL IMP/EXP	TOTAL IMP/EXP	TOTAL IMP/EXP	Glissement annuel	Glissement mensuel
SAGA - TOGO	1	15 375	6 014	361		361	145	676	149,0	-46,6
TAAL	5	157 917	94 559	213 777		213 777	95532	192948	123,8	10,8
GETMA -TOGO	9	187 133	82 092	70 086	20 900	90 987	70729	57548	28,6	58,1
MAERSK LINE	10	233727	117 900	72 863	34 893	107 756	94970	139554	13,5	-22,8
INTER SEAS TOGO	1	7 212	3 636	921		921		1749	-	-47,3
GRIMALDI TOGO	7	241 553	80 418	23 769	3 655	27 425	7577	6252	262,0	338,7
AFRITRANS	2	13 043	6 013	13 290		13 290	8406	12482	58,1	6,5
O M A	9	102 727	51 323	113 717		113 717	125167	32307	-9,1	252,0
NAVITRANS	2	42 070	17 689	5 054	1 360	6 415	4736	9348	35,5	-31,4
MICHA C <sup>e</sup>	1	33 831	10 149	812		812	740	1905	9,7	-57,4
PAKO	3	430	120						-	-
ADONAY	2	784	235					1675	-	-100,0
SITTMAN	4	792	331						-	-
MITRACO	2	46 689	26 944	20 250		20 250	18750		8,0	-
MSC TOGO	5	134 098	57 413	49 725	8 021	57 747	75505	26914	-23,5	114,6
INNO TRANS TOGO	1	7 269	4 445	10 228		10 228	12000		-14,8	-
AFRIMAT	1	503	221	3		3			-	-
DELMAS TOGO	8	211 207	97 451	34 342	33 110	67 452	194936	73252	-65,4	-7,9
AQUA MARINE	2	84 037	25 436	3 022		3 022	251		1104,0	-
DIVERS	2	791	383	514	144	658	1236		-46,8	-
<b>TOTAL</b>	<b>77</b>	<b>1521188</b>	<b>682772</b>	<b>632734</b>	<b>102083</b>	<b>734821</b>	<b>710680</b>	<b>556610</b>	<b>3,4</b>	<b>32,0</b>

Source : Port Autonome de Lomé

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

**Tableau 9 : Statistique de transport par type de navire**

TYPES DE NAVIRES	Nombre	T.J.	T.J.	T.MAR.	T. MAR.	Mars 2012	Mars 2011	Février 2012	Variation	
		BRUTE	NETTE	IMPORT	EXPORT	TOTAL IMP/EXP	TOTAL IMP/EXP	TOTAL IMP/EXP	Glissement annuel	Glissement mensuel
CARGOS	3	36 285	17 356	14 467		14 467	39907	17222	-63,7	-16,0
CHALUTIERS	4	792	331						-	-
CEREALIERES	2	46 689	26 944	20 250		20 250	25250		-19,8	-
FRIGOS	1	7 212	3 636	921		921	3902	7181	-76,4	-87,2
MINERALIERS	6	190 900	113 750	258 536		258 536	95532	192948	170,6	34,0
PETROLIERS	8	62 027	29 554	70 465		70 465	90379	30511	-22,0	130,9
PORTES TCS	25	636 340	302 140	161 849	79 658	241 508	398025	273050	-39,3	-11,6
REMORQUEURS	5	1214	355						-	-
RO -RO	13	411 333	132 977	30 476	3 713	34 189	14706	16979	132,5	101,4
BITUMIERS	4	68 964	27 330	34 529	18 570	53 100	12395	7330	328,4	624,4
NAVIRES - RIZ	2	50 869	23 350	30 500		30 500	25934	40819	17,6	-25,3
CABOTEURS	3	1 294	604	517	144	661		419	-	57,8
NAVIRES - ENGRAIS	1	7 269	4 445	10 228		10 228	24719		-58,6	-
<b>TOTAL</b>	<b>77</b>	<b>1521188</b>	<b>682772</b>	<b>632738</b>	<b>102085</b>	<b>734825</b>	<b>730749</b>	<b>586459</b>	<b>0,6</b>	<b>25,3</b>
RAPPEL MARS 2011	90	1 545 564	723 158	542 756	189 903	732 659			-	-
CUMUL JANV A MARS 2012	231	4 855 010	2 170 632	1 716 246	310 265	2 026 512				
CUMUL JANV A MARS 2011	278	5 604 552	2 528 025	1 753 590	494 974	2 248 564				

Source : Port Autonome de Lomé

#### 4.2. Organisation du service de l'audit interne à INNO TRANS TOGO Sarl

Afin de faciliter sa gouvernance, la société ITT c'est fixé comme objectif fondamental de fournir un service de qualité au profit de sa clientèle. Elle atteint cet objectif en permanence en utilisant au mieux la motivation de son équipe expérimenté.

Nous nous présenterons les missions assignées à l'audit interne, son positionnement dans l'organigramme ainsi que les moyens et les outils qui sont utilisés au sein du service d'audit interne.

##### 4.2.1. Les missions assignées à l'audit interne

L'audit interne veille:

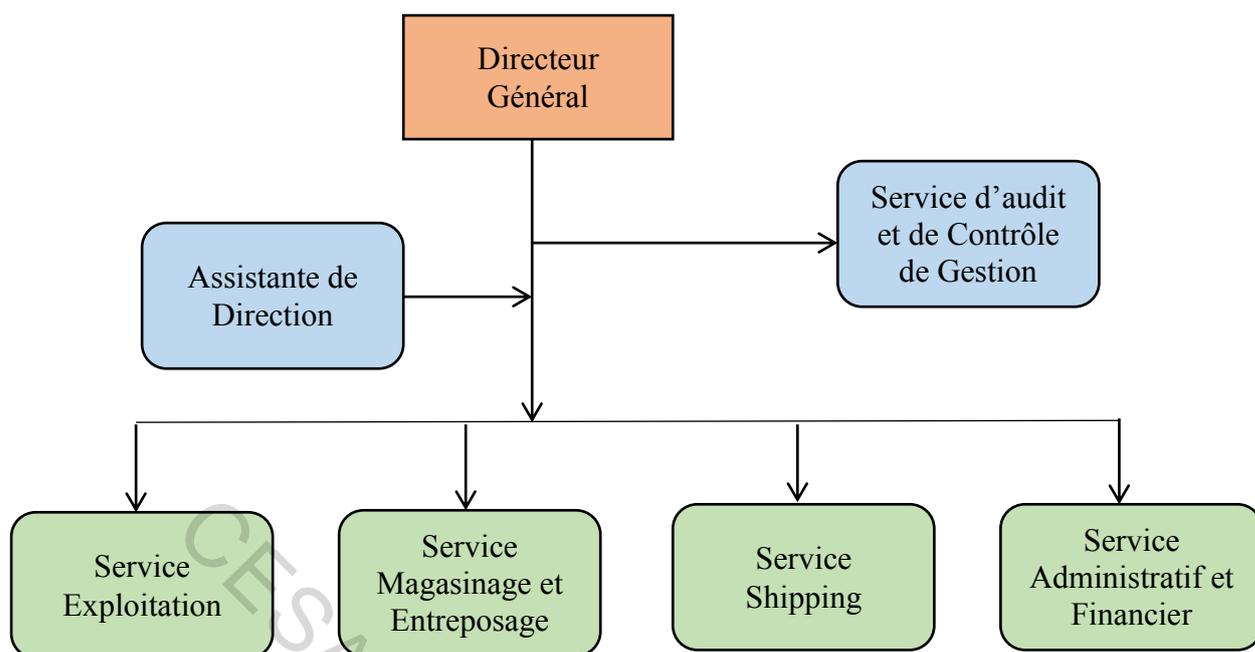
- à l'existence d'une gestion des risques;
- à l'efficacité du système de contrôle interne;
- au respect des lois, des règlements et de la politique interne;
- à la qualité de l'information financière et opérationnelle;
- à la sauvegarde et la protection du patrimoine.

L'audit interne est chargé d'organiser les relations des services de la société avec les auditeurs externes lors de leur mission de certification.

##### 4.2.2. Le positionnement du service d'audit interne

Le service de l'audit est directement rattaché à la Direction Générale.

**Figure 2 : Organigramme de INNO TRANS TOGO Sarl**



#### 4.2.3. Les animateurs de l'audit interne

Le service de l'audit interne est composé de deux personnes: le responsable du service et un auditeur.

Le responsable de la structure a une formation en finance et contrôle de gestion. Il est chargé de l'audit informatique et l'audit financier. Ayant été opérationnel, il a parcouru tous les services de la société. Il participe à tous les travaux de planification, la préparation et à la réalisation de tous les missions. Par ailleurs, il est souvent appelé à donner son avis sur les choix stratégiques en matière d'investissement, de marketing et de financement. Il est considéré comme le conseiller et l'adjoint du directeur.

L'auditeur assistant, ayant une formation initiale génie mécanique, a changé de profession pour s'intéresser à la comptabilité. En plus de participer aux missions audit financier, sa formation en mécanique et en transport revêt d'une grande utilité pour la direction.

Un autre acteur de l'audit interne non négligeable est à mentionner. Il s'agit de la sous-traitante. Cette sous-traitante est saisonnière dans les domaines où le service d'audit interne s'estime incompetent. Il s'agit notamment dans les domaines de la chimie et de la biologie. Nous avons évoqué plus haut que ITT consigne la majeure partie des navires d'engrais chimique qui dessert le Burkina-Faso, le Bénin, le Mali, le Niger et l'Etat Togolais.

#### **4.2.4. Les moyens et les outils de l'audit interne**

- **Les moyens**

- la charte d'audit

Le projet de charte d'audit existe depuis la naissance du SAI en 2010. Cette charte n'est pas encore eu l'approbation du Directeur Général encore moins par une autorité de l'entreprise, pour lui conférer son authenticité et toute sa valeur.

Nous avons constaté par ailleurs que celle-ci n'est pas diffusée dans toute l'entreprise pour faire connaître aux opérationnels la fonction « audit interne» qui du reste n'est pas connue par certains.

- le manuel d'audit interne

Le manuel d'audit n'existe pas au sein de la structure de l'audit interne

- les moyens matériels

Chaque agent du SAI dispose d'un micro-ordinateur situé dans le même local que le service comptabilité. Nous avons constaté que ces matériels sont des anciens matériels de la comptabilité que le service audit utilise.

- les moyens financiers

Seuls la dotation en charge de personnel du SAI est prévu dans le budget.

- **Les outils d'audit**

- les sondages statiques

Nous avons constaté que le nombre de missions devient croissant. Les auditeurs choisissent quelques documents par sondages statistiques compte tenu d'un certain seuil de signification qu'ils déterminent au préalable, pour vérifier si ces documents ont respecté la procédure en vigueur au sein de l'entreprise c'est à dire s'ils portent les différentes signatures autorisées ou si les calculs arithmétiques portés sur ces documents sont exacts.

- les interviews

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Pendant les missions, nous avons constaté que les auditeurs recueillent des informations auprès de la hiérarchie, aux moyens d'interviews. Ces informations après traitement donnent lieu à des diagrammes, tableaux, notes de synthèse, etc... Le résultat de ce travail est ensuite soumis pour validation, à l'interviewé. Par ailleurs pour obtenir des explications afin d'élucider certains points relevés au cours des missions, les auditeurs procèdent à des interviews.

### ➤ les observations physiques

Pendant les missions et sur la section des actifs, nous avons observé que les auditeurs vérifient l'existence physique du patrimoine de l'entreprise (voitures, immobiliers, stocks, etc ...). Aussi pendant la période des inventaires, les auditeurs pratiquent les inventaires physiques en mesurant le contenu ou en comptant effectivement le nombre d'éléments contenus dans le stock réel disponible. Ces observations ne sont pas possibles lors des opérations de démarches douanières.

### ➤ les rapprochements et reconstitutions

Nous avons observé également que les auditeurs, pour vérifier la conformité des soldes dans les livres d'ITT avec ceux des tiers, ont utilisé le rapprochement. Au terme du rapprochement, les montants restés en suspens ont fait l'objet de réconciliation. Cela est récurrent lors des inventaires physiques dans les entrepôts et magasins dont la société à la gestion; et la gestion de la facturation.

### ➤ la confirmation directe ou circularisation

Cet outil est utilisé souvent en collaboration avec l'expert-comptable. La revue documentaire nous révèle que les lettres sont envoyées en décembre et en juin.

### ➤ l'examen analytique

L'examen analytique consiste à faire des comparaisons des données entre deux situations et à analyser les fluctuations et les tendances. Les auditeurs de ITT font recourent à cet outil dans la conduite de leur mission. Il est remarqué que données inhabituelles de cette comparaison ne sont pas étudiées et ni analysées.

**Conclusion**

Les lignes précédentes nous révèlent qu'ITT fait partie des Petites et Moyennes Entreprises (PME) en référence au nombre des employés et à son chiffre d'affaires. Ses activités, aussi diversifiées n'échappent pas à la récession dans ce secteur. Sa volonté de donner une place à l'audit interne dans son organisation est marquée par ledit service dans son organisation. Malgré sa petite taille, l'audit interne semble avoir une place importante dans la gestion quotidienne des activités de l'entreprise. Nonobstant le manque moyens et d'outils dont fait preuve ce service, les parties prenantes ne doutent pas de son utilité.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

## **CHAPITRE 5: Description de la pratique de l'audit interne de la société ITT**

Dans ce chapitre, nous allons nous intéresser à la manière dont le SAI mène ses missions d'audit. Nous porterons une attention particulière sur la façon dont les rapports sont examinés par la direction et le conseil des associés à des fins de prises de décisions court, à moyen et à long terme.

### **5.1. Conduite de la mission d'audit interne à ITT**

Les différentes interviews, la revue documentaire et les descriptions narratives avec les associés, la direction, le SAI, les chefs de services vont nous permettre de faire une description de la conduite de la mission d'audit interne à ITT.

#### **5.1.1. Elaboration du programme annuel d'audit**

L'élaboration du programme annuel d'audit s'inscrit dans la logique du programme triennal d'audit. Début novembre jusqu'en décembre de l'année qui précède l'année faisant l'objet du programme, un sondage est effectué auprès des responsables. Il s'agit d'un avis qui est lancé à tous les postes de responsabilité dans lesquels il leur est demandé de proposer des contrôles que ces responsables jugent essentiels.

Au regard de ces différents propositions, le responsable de l'audit interne, sur la base de son jugement personnel, professionnel et de son expérience, élabore un programme annuel à jour dans la première semaine de l'année en question. Une réunion est donc convoquée avec la direction pour validation au plus tard dans la troisième semaine du mois de janvier.

Les associés et le Directeur Général se réservent le droit de commander des missions ponctuelles en dehors du programme préalablement établi.

Le programme annuel de contrôle approuvé par la majorité des associés en nombres et en parts sociales, le directeur général et le responsable de l'audit interne. Cette approbation donne tout pouvoir au RAI (Responsable de l'audit interne) de réaliser ses missions d'audit. La conduite des missions à ITT se résume en trois (3) phases : la préparation des contrôles, la conduite des travaux de contrôle et la rédaction du rapport.

### **5.1.2. La préparation des contrôles**

Cette phase comporte quatre (4) étapes dont l'établissement d'un ordre de mission, de la mise à jour de la prise de connaissance du service ou du processus à contrôler, d'un plan de vérification, l'élaboration de questionnaires de contrôle et des guides d'entretiens.

#### **5.1.2.1. Ordre de mission**

Force est de constater que l'ordre de mission n'est pas toujours établi en prélude de chaque mission d'audit. Le plan annuel de mission d'audit fait office de cet ordre. Et souvent, c'est le Directeur Général qui rappelle aux audits la mission par un appel téléphonique. Quelques fois, l'appel téléphonique n'est pas effectué et c'est le RAI qui se charge de les rappeler aux audités en précisant qu'il a la confirmation du DG.

#### **5.1.2.2. La mise à jour de la connaissance du processus ou service**

L'expérience du RAI est un atout dans la prise de connaissance. Le développement des activités et l'amélioration continue surtout liés aux services de l'exploitation et de consignation obligent le RAI à mettre à jour sa connaissance. Nous n'avons pas trouvé de documents formels de cet apprentissage mais notre étude nous a permis de découvrir la manière dont cette mise à jour est effectuée.

Le RAI participe souvent aux réunions d'harmonisation chaque premier mardi du mois. Par ailleurs, les agents du SAI font recours à l'observation. C'est à partir de l'élaboration du plan de vérification que les agents du SAI confrontent sans formaliser leur connaissance sur tel ou tel service ou processus.

#### **5.1.2.3. Plan de vérification**

Un plan de vérification est élaboré par le SAI dont l'objectif est de définir le champ de la mission, l'environnement et les missions de la structure contrôlée, la gestion des ressources (matérielles et humaines), la gestion des activités de service.

#### **5.1.2.4. Elaboration des questionnaires de contrôle et les guides d'entretien**

Pour une meilleure gestion du temps, des questionnaires de contrôle sont élaborés par le SAI. Ils sont envoyés le plus souvent par mail et lors des réunions d'harmonisation. Ils sont élaborés en fonction du champ d'action de la mission délimité dans le plan de vérification. Le

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

contenu de ces questionnaires varie en fonction des objectifs de la mission et du service ou du processus à contrôler.

Le guide d'entretien est conçu pour le personnel administratif qui est accessible. Les chefs de service et les associés en sont les plus grands bénéficiaires.

### **5.1.3. La conduite des travaux de contrôle**

Le SAI se répartit les tâches à effectuer. Les questionnaires de contrôle établis sont administrés aux différents responsables. Au cours de cette intervention, les audités sursoient à toutes les activités en cours. Certains responsables évoquent souvent l'urgence des activités pour éviter le SAI. De ce fait il ne remplit pas les questionnaires et les entretiens sont quasi rares.

L'équipe procède à l'audit par le programme de vérification qu'ils vont mettre en œuvre. Au cours de la réalisation, tout dysfonctionnement, toute erreur, toute anomalie ou toute irrégularité est mentionnée sur les FRAP. Les informations ainsi recueillies permettront de passer à la phase de rédaction dudit rapport. Les constats ne sont pas, la plus part du temps approuvés par la structure auditée sur le terrain.

### **5.1.4. La rédaction du rapport**

L'équipe d'audit rassemble toutes les FRAP. Elle rédige son rapport en relevant les problèmes éventuels, les constats, les risques éventuels mentionnés sur les FRAP et propose les recommandations pour y remédier. Une séance est organisée avec les audités pour la validation des FRAP. Il est à noter que cette réunion de validation des FRAP n'est pas organisée à chaque mission.

Ce projet de rapport est transmis au commanditaire de la mission. Le commanditaire (les associés et/ou le DG) se réunit avec le RAI pour élaborer le rapport définitif y compris le plan d'action définitif.

### **5.1.5. Suivi des recommandations.**

Après l'envoi du rapport définitif au commanditaire de la mission, le plan d'action est diffusé aux audités. Les données récoltées lors de notre étude ne mentionnent pas une tenue de réunion de suivi des recommandations ni de procès-verbal, ni de rapport de réunion pour un quelconque suivi. Tous les plans d'action n'ont pas fait l'objet de suivi dans les dossiers de

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d’audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

travail. Notre observation physique révèle que la majorité des recommandations n’ont pas été suivies et que le SAI n’a pas fait mention dans les dossiers de travail.

### **5.2. Examen des rapports**

Il est question dans ces lignes de savoir comment sont exploités les rapports d’audit du SAI. Ce service effectue des missions d’audit financier et comptable, audit juridique, audit opérationnel, audit de conformité, audit de sécurité, audit de management et audit stratégique. La direction exploite permanentement ses rapports dans la prise de décision. La société ITT est la seule sur 115 commissionnaires agréés en douanes togolaise à obtenir la consignation des navires d’engrais sur le territoire national au cours des années 2011 et 2012. Il consiste à acheminer plus de dix mille (10.000) tonnes d’engrais sur des camions de trente-cinq à quarante tonnes chacun sur différentes destinations.

**Tableau 10 : Récapitulatif de quelques destinations**

<b>Départ</b>	<b>Destination</b>	<b>Distance en kilomètres (en moyenne)</b>	<b>Nombre de frontière à traverser</b>
Lomé	Ouagadougou	1 000	1
Lomé	Bamako	1 785	2
Lomé	Niamey	1 200	2
Lomé	Cotonou	300	1

Source : Nous-même

A chaque consignation de navires d’engrais, toute une série de missions est automatiquement commandée. C’est ainsi que nous avons la mission d’audit de management et stratégique, la mission d’évaluation du contrôle interne, la mission d’audit juridique, la mission d’audit comptable et la mission d’audit fiscal.

Nous allons présenter la manière dont la gouvernance utilise ces rapports dans la gestion de ses activités.

### **5.2.1. Management et stratégie**

L'analyse du rapport sur le management et stratégie est effectuée par un représentant des associés et le DG. Il s'agit pour le management de s'assurer que la compétence acquise et l'expérience avérée de l'organisation dans ce domaine sont confinées dans ses murs. D'autre part, il est question de s'assurer que cette connaissance est partagée et qu'elle peut être améliorée à moyen et à long terme.

Ce rapport, outil privilégié de la direction, comporte:

- toutes les décisions stratégiques, leur impact à moyen et à long terme;
- tous les prestataires ayant intervenus sur le processus de réception et de livraison de la cargaison;
- tous les employés et leurs interventions dans le processus;
- toutes les réclamations internes comme externes pouvant nuire à la perte de ce marché.

Toutes ces données sont référencées dans un tableau de bord conçu à cet effet. Toutes les décisions émanent du traitement de ce tableau de bord qui est évolutif : c'est-à-dire qu'à chaque nouvel navire, la conception est revue pour accueillir de nouvelles informations nécessaires.

### **5.2.2. Evaluation du contrôle interne**

Le deuxième rapport sur le contrôle interne est crucial. Il fait un état sur les forces et les faiblesses du contrôle interne en proposant des actions correctives. Ce rapport met l'accent sur le reporting de l'information. Faire drainer cette quantité d'engrais dans différents pays nécessite la mise en place d'un système d'information garantissant le reporting, la gestion efficace et en temps réel des activités et la sécurité de ces données. C'est ainsi que le rapport ne lésine pas de donner sur une échelle de 1 à 5 une note sur les indicateurs tels que : la sécurité des données, la fiabilité du reporting, l'exécution efficace des ordres, la maîtrise des opérations et le temps de latence entre la prise de décision et l'exécution.

### **5.2.3. Audit juridique**

Le rapport d'audit juridique concerne exclusivement le contrat avec les transporteurs. Ce rapport fait état des forces et des faiblesses des clauses du contrat. Il mentionne la qualité de

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

l'exécution du contrat par rapport aux clauses prédéfinies. Chaque dysfonctionnement fait état d'une FRAP et celle-ci est établit par rapport à chaque client et à chaque prestataire de transport. Le rapport fait aussi mention de la gestion des conflits:

Comme pour les rapports précédents, la direction effectue une synthèse dans un tableau de bord conçu à cet effet. Les recommandations urgentes sont prises en compte dans le meilleur délai parce que chaque décision a un impact très significatif sur l'ensemble du processus

### **5.2.4. Audit comptable et financier**

Le service comptable établit un état financier spécifique à cette activité de réception et d'expédition d'engrais. Il s'agit d'un état financier marginal selon le terme employé en interne. Cet état financier permet de juger de la rentabilité de cette activité.

Sur cette base, le SAI procède à l'audit comptable et financier de cette activité. Ce rapport a pour objectif d'assurer les parties prenantes sur la fiabilité des informations financières qui leur ont été transmises. Ce rapport ne donne plus une évaluation sur le contrôle interne associé au processus estimant que cela a été déjà fait.

Ce rapport est transmis à tous les parties prenantes. C'est ainsi que pour la direction, il permet de s'assurer de la qualité des informations financières enregistrée en comptabilité à des fins fiscales et à des fins d'analyses. Une opinion est donnée à la production de chaque rapport d'audit comptable et financier respectant les normes de l'audit externe.

### **5.2.5. Audit fiscal**

Le rapport d'audit fiscal est le prolongement de celui d'audit comptable et financier qui donne une assurance raisonnable sur la maîtrise des éléments qui entrent dans la déclaration des impôts. Il s'agit de la qualité des pièces justificatives utilisées dans tous le processus. Le rapport fait état de l'utilisation d'une technique qui demande du temps et quelque fois des ressources humaines supplémentaires. Le rapport d'audit fiscal procède par l'analyse de toutes les pièces sans exception. Il détermine d'abord si chaque impôt et taxe sont valides au regard de la fiscalité. Sur cette analyse, le rapport recalcule les impôts et taxes qui doivent être déclarés en prenant soin de détailler la procédure utilisées et les recommandations.

Au regard de la direction, ce rapport permet d'établir des différentes situations :

- impôts et taxes à payer en l'absence de cette activité;

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- impôts et taxes à payer si cette activité de réception et d'expédition d'engrais constitue un projet autonome;
- impôts et taxes à payer en sous-traitant totalement cette activité.

### **Conclusion**

Nous avons présenté la façon dont ITT mène ces missions d'audit interne. De ce fait, des rapports sont produits. Toute cette pile de rapports constitue une source permettant aux parties prenantes d'être informé de la situation en temps réel de l'évolution de l'activité de réception et d'expédition des engrais. La direction a conscience de l'utilité de la production de ce rapport. C'est pour cette raison qu'à chaque exécution de cette opération, une mission d'audit est automatiquement commandée. De cette mission, découlent des analyses qui semblent, utiles pour la société ITT.

## CHAPITRE 6: Analyse critique de la mission d'audit interne à ITT

Nous avons, dans le précédent chapitre, présenté la conduite de la mission d'audit interne à INNO TRANS TOGO Sarl. Nous nous sommes informés sur l'utilisation des rapports issus de cette mission par la gouvernance en particulier la direction générale.

Il est maintenant logique dans le cadre de notre étude faire une analyse critique de la gestion de la mission d'audit à ITT et de nous pencher sur l'impact de l'audit interne dans la gestion courante des activités.

Ainsi, allons nous, dans les lignes qui suivent, faire une analyse critique de l'organisation de la mission d'audit et du contenu des rapports d'audit. De cette analyse, nous proposerons des recommandations.

### 6.1. Critique de l'organisation de la mission d'audit interne

La description du déroulement de la mission d'audit à ITT présenté dans le chapitre V sera comparée à celle décrite dans notre revue de littérature. De cette comparaison, nous allons porter un regard critique sur le déroulement de la mission. Cela revient donc à identifier les dysfonctionnements et les risques associés. Pour atteindre cet objectif, notre travail sera articulé autour des points suivants :

- dysfonctionnement lié à la pratique du référentiel, les moyens et les outils de l'audit interne;
- dysfonctionnement lié à la démarche de l'audit interne;

#### 6.1.1. Dysfonctionnement lié à la pratique du référentiel, les moyens et les outils de l'audit interne

Nous allons faire ressortir les forces, les faiblesses et les risques encourus par ITT par rapport :

- aux aspects de la pratique du référentiel;
- à l'utilisation des moyens du SAI;
- à l'utilisation des outils de l'audit interne.

### **6.1.1.1. Référentiels de l'audit interne**

La stature et la réputation d'une profession peuvent s'évaluer, à l'aune de la rigueur de sa déontologie et de ses pratiques. Il en va ainsi, notamment, du corps médical, des ingénieurs, des professionnels du droit ou des experts comptables. Et cela vaut aussi, pour les professionnels de l'audit interne.

Nous allons analyser le respect et la régularité de ces référentiels au SAI de l'ITT.

#### **6.1.1.1.1. Les normes de l'IIA**

Nous pouvons affirmer d'une part l'application de quelques points de ces normes.

- Indépendance des auditeurs, c'est le fait de n'être pas exposé à aucune situation susceptible d'altérer l'objectivité.

A travers la structure de l'ITT, le service d'audit interne est rattaché à la Direction Générale et élabore son programme annuel d'audit de façon autonome.

- Objectivité des auditeurs, c'est l'attitude intellectuelle impartiale qui permet une indépendance d'esprit et de jugement et implique que les auditeurs internes ne subordonnent pas leur propre jugement à celui d'autres personnes.

Les diverses sources d'inspiration du SAI lors de l'élaboration du programme annuel d'audit n'altèrent en rien son objectivité. Le fait de rédiger le rapport d'audit à destinations de toutes les parties prenantes sans biais prouve que les auditeurs d'ITT son développé la notion d'objectivité.

Il est important de noter qu'indépendance et objectivité sont deux notions distinctes mais interdépendantes.

- Compétence, selon la norme 1210.C1, le responsable de l'audit interne doit décliner une mission de conseil ou obtenir l'avis et l'assistance de personnes qualifiées si les auditeurs internes ne possèdent pas les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires pour s'acquitter de tout ou partie de la mission.

Le SAI de l'ITT fait recours à des prestataires extérieurs dans les domaines où il s'estime incompétence. Cette reconnaissance d'incompétence est un acte d'humilité qui confère des atouts pour l'audit interne de la société.

Malgré quelques qualités à l'actif des auditeurs, il n'en demeure pas moins qu'ils fassent des progrès dans les domaines suivants :

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- Compétence et la conscience professionnelle des auditeurs imposent dans la norme 1210 imposent que l'audit interne et les auditeurs internes possèdent les connaissances, le savoir-faire et les autres compétences nécessaires à l'exercice de leurs responsabilités et qu'ils fassent preuve de conscience professionnelle.

Le responsable de l'audit possède une formation en Finance et Contrôle de Gestion. L'assistant, après une formation de base en génie mécanique, s'est converti en comptable. Les auditeurs d'ITT ne possèdent pas la formation nécessaire pour faire face à leur responsabilité. Si des séminaires dans le domaine de l'audit ont permis d'avoir des notions de base en audit interne, cela ne garantit pas la qualité de la démarche méthodologique de la conduite de mission. De ce fait, les auditeurs ne peuvent pas:

- posséder les connaissances, aptitudes, et compétences techniques nécessaires à la bonne exécution des travaux de l'audit interne;
- être aptes aux contacts humains et savoir communiquer efficacement;
- respecter le code déontologique et les normes de la profession.

Tous ces points évoqués ont un impact significatif sur le déroulement de la mission d'audit

### **6.1.1.1.2. La déclaration de la responsabilité de l'audit interne**

La norme 1000 stipule que «la mission, les pouvoirs et les responsabilités de l'audit interne doivent être formellement définis dans une charte d'audit interne, être cohérents avec la définition de l'audit interne, le code de déontologie ainsi qu'avec les normes. Le responsable de l'audit interne doit revoir périodiquement la charte d'audit interne et la soumettre à l'approbation de la direction générale et du Conseil».

Le projet de charte de la société n'est ni finalisé, ni adopté par la direction générale. Nous considérons qu'aucun document ne précise la responsabilité de l'audit interne. Ceci peut remettre en cause l'existence de la fonction sur le plan organisationnel et juridique.

### **6.1.1.1.3. Le code de déontologie**

- Intégrité

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Nous n'avons constaté aucune irrégularité par rapport au comportement moral des auditeurs. En fonction de ces éléments, nous pouvons affirmer l'intégrité des auditeurs.

- **Objectivité**

Au regard du déroulement de la mission d'audit interne, ils n'hésitent pas à user de l'impartialité dans leur choix décisionnel. L'objectivité ne manque donc pas à l'actif des auditeurs.

### **6.1.1.2. Les moyens de l'audit**

Les moyens de l'audit sont considérés comme l'ensemble des ressources matérielles et humaines que l'audit interne doit disposer pour mener à bien le déroulement de la mission. Afin d'apprécier l'utilisation des moyens, nous prenons:

- **la charte de l'audit interne**

La charte d'audit interne doit garantir les conditions d'indépendance de la fonction et protéger les audités contre tout excès. Pour GERBIER (1996:10), «c'est un texte solennel émanant de la plus haute autorité de l'entreprise, qui fixe les droits et les devoirs du SAI, constitue sa loi fondamentale et autorise son développement ».

La direction ne dispose pas de la charte d'audit interne. C'est en l'absence de ce document que les auditeurs mènent leur mission.

- **le manuel d'audit interne**

Nous n'avons pas constaté l'existence de manuel d'audit au SAI. Avec l'absence de document, les auditeurs ne pourront pas:

- avoir une procédure planifiée;
- suivre les contrôles, qui doivent être effectués et de mettre la lumière les constats énoncés dans les rapports;
- fournir des informations insuffisantes pour vérifier que la mission a été correctement effectuée et de permettre aux autres de s'assurer de la bonne exécution de la mission.

- les ressources humaines

La mission a été exécutée par deux auditeurs dans le RAI. Les deux auditeurs ont conduit au cours d'une période de deux mois des missions d'audit de management et stratégie, d'évaluation du contrôle interne, audit juridique, audit comptable et l'audit fiscal. Avec l'étendu des travaux, le doute pèse sur la qualité de leur travaux.

Avec cet effectif, les auditeurs ne pourront pas veiller à l'application effective des dispositifs de contrôle interne. Alors qu'une mauvaise application du contrôle interne peut entraîner la matérialisation de certains risques tels que:

- les fraudes et les malversations;
- le non-respect des lois et des règlements.

#### **6.1.1.3. Les outils de l'audit interne**

C'est l'ensemble des moyens de recherche permettant aux auditeurs de collecter, de saisir et de traiter efficacement les informations.

Les auditeurs se sont basés d'une part sur leur observation, la vérification et le rapprochement durant leur mission. Cette vérification et le rapprochement sont des outils utilisés pour vérifier et rapprocher des informations non financières (poids, surface, volume, distance) aux informations financières puis à la qualité du support de ces informations d'autre part.

Les auditeurs n'ont pas utilisé:

- la narration qui est pourtant un outil efficace pour comprendre ce que font les autres. Mais compte de l'expérience du RAI, il n'a pas trouvé nécessaire d'utiliser cet outil;
- diagramme de circulation ou le flow chart n'est pas jugé utilise pour les auditeurs d'élaborer un diagramme de circulation de document ou le flow chart qui pourrait leur permettre de formaliser la circularisation des documents;
- la grille de séparation de tâches n'est pas jugée importante par les auditeurs la seule raison que l'effectif de la société soit restreint. Le risque encouru est le cumul de fonction de la part des employés.

### **6.1.2. Dysfonctionnement lié à la démarche de l'audit**

Nous allons procéder à l'analyse des différentes phases de la conduite de mission en respectant les étapes suivantes :

- la phase de planification;
- la phase de préparation;
- la phase réalisation;
- la phase de conclusion.

#### **6.1.2.1. La phase de planification**

Lors de l'élaboration du plan, le RAI respecte les prescriptions de la norme 2010.A2 (IFACI, 2012:46) qui stipule que «le responsable de l'audit interne doit identifier et prendre en considération les attentes de la direction générale, du Conseil et des autres parties prenantes concernant les opinions et d'autres conclusions de l'audit interne ». Nous entendons par parties prenantes «les entités internes, comme le conseil d'administration ou de surveillance (via le comité d'audit par exemple) d'une organisation, la direction générale, les directeurs opérationnels et fonctionnels ainsi que des acteurs externes, comme les investisseurs, les créanciers, les autorités de réglementation, les fournisseurs et les clients », (IFACI, 2011 : 2-2).

Nous pouvons affirmer que les auditeurs respectent les normes en matière de planification des missions d'audit. Néanmoins, nous recensons les risques suivants:

- couverture non convenable des zones à risque du processus ou de l'entité auditée;
- mauvaise évaluation des risques;
- non-conformité du programme d'audit aux exigences de l'IIA (la norme 2200);
- inefficacité organisationnelle.

#### **6.1.2.2. La phase de préparation**

- **Ordre de mission**

Notre étude a permis de constater l'absence de l'ordre de mission. Seul, le plan annuel d'audit est entretenu.

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Suivant les explications des auditeurs, c'est un document qui fait office d'ordre de mission puisqu'il est signé par le DG.

L'absence de ce document ne constitue pas en quelque sorte un risque significatif puisque la date du début de la mission n'est pas connue.

- **La prise de connaissance**

La prise de connaissance et la mise de la connaissance du processus n'est pas effectuée formellement par les auditeurs.

Le SAI court un risque de l'absence de connaissance du processus et la principale conséquence est qu'il manque d'appréhender les vraies forces et faiblesses du processus.

Les auditeurs se fondent sur leur expérience de l'organisation pour entamer immédiatement la mission d'audit sans pour autant réaliser l'analyse des risques et des forces et des faiblesses du processus.

Avec l'absence de l'analyse des risques, des forces et des faiblesses, les auditeurs :

- risquent de ne pas mener une démarche intellectuelle assurant la qualité du déroulement de la mission;
- auront du mal à déterminer le choix d'orientation de la mission;
- difficulté de faire une décomposition par domaine de façon à optimiser d'une part, la répartition du travail entre auditeur, et d'autre par la cohérence de l'ensemble de la mission.

Les auditeurs seront donc dans l'incapacité d'affirmer si les risques potentiels et réels sont couverts ou pas.

- **Le rapport d'orientation**

Avec l'absence de cette documentation, les auditeurs ne pourraient pas déterminer à l'avance, les axes d'intervention, les limites, la mission et enfin de déterminer les services qu'ils veulent rendre aux audités. C'est pour cela que les auditeurs ne peuvent pas mener une démarche logique.

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Plusieurs risques peuvent être encourus suite à la non-détermination du choix d'orientation. Sans ce choix d'orientation, les auditeurs:

- pourraient avoir du mal à déterminer les services qu'ils vont rendre aux audités;
- peuvent ne pas détecter les problèmes essentiels des audités et leur faire croire qu'ils peuvent les aider;
- ne pourront pas déterminer un programme de vérification cohérent parce qu'il est établi à partir des objectifs à réaliser.

L'absence de la prise de connaissance et du rapport d'orientation est susceptible d'impacter négativement la qualité et la fiabilité de la conduite de mission.

### **6.1.2.3. La phase de réalisation**

Par rapport à la réalisation de cette phase, les auditeurs n'ont pas procédé:

- à la réunion d'ouverture:

Le fait que cette réunion ne pas tenue aura pour risques suivants:

- absence de discussion autour du rapport d'orientation (qui n'existe pas);
- absence de la validation du calendrier pour effectuer les contrôles;
- non connaissance des procédures d'audit à utiliser;
- absence pour les deux parties d'établir un climat de confiance;
- manque d'occasion pour lever les incompréhensions.

- réalisation des tests de conformité

Normalement, des tests de conformité doivent être faits par rapport à un référentiel. Le contact est qu'il n'y a pas de référentiel documenté. C'est le SAI qui propose un référentiel qui lui aussi n'est pas documenté à chaque mission. Le fait que le SAI propose un référentiel sans l'aval des audités peut avoir pour risque le rejet du référentiel.

- réalisation des tests de permanence

Il est évident que les audités suivent des procédures ou exécutent une série de tâches dans l'exercice de leur métier. Ce test a permis aux auditeurs de s'assurer que les procédures sont exécutées quand il y a les mêmes opérations.

- évaluation préliminaire

Cette évaluation a permis aux auditeurs de déterminer les points forts et les points faibles de chacune des procédures dans leur conception et de répertorier les points faibles du contrôle interne dus à la conception elle-même du système.

Les auditeurs ont eu la précaution, après évaluation, de concevoir des FRAP qui malheureusement ne sont pas validées par les audités. Les auditeurs encourent le risque que :

- les constats observés ne sont pas connus des audités;
- les audités ne pourront pas participer à la conception des actions correctives.

#### **6.1.2.4. La phase de conclusion**

Les audités ne sont ni informés du projet de rapport, ni informés de la réunion de validation, ni informés du rapport d'audit définitif. Seuls les commanditaires ont accès à ces documents. La gouvernance encourent les risques suivants :

- la non-adhésion par les audités des objectifs visés;
- la paralysie de l'organisation des activités;
- la non-atteinte des objectifs par la société.

### **6.2. Critique du contenu des rapports d'audit**

La rédaction du rapport d'audit interne doit respecter des normes établies par l'IIA. La qualité de ce rapport dépend non seulement de sa forme mais aussi de son contenu.

Ainsi porterions-nous un regard critique sur le contenu des rapports rendus par le SAI sans ignorer sa présentation.

#### **6.2.1. Management et stratégie**

Le management et la stratégie d'une organisation comporte plusieurs sous-domaines entre autres la démarche qualité, la conduite de changement, le management commercial, le

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

management de la sécurité, le management de projet d'entreprise, le management des hommes, la planification des stratégies. Nous voulons montrer que l'audit de management et stratégique d'une activité est innovante mais le contenu sera sans valeur si les objectifs de la mission ne sont pas définis préalablement.

Après notre analyse, le rapport d'audit de management et stratégie n'a pas fait mention:

- du rappel des principales lignes de management et de la stratégie sur cette activité;
- des étapes de l'élaboration du management stratégique;
- du degré de maîtrise du management et de la stratégie pour cette activité;
- de l'interaction avec la stratégie globale de l'entreprise.

Le rapport de management et stratégique de ITT sur l'importation de l'engrais aborde la compétence des acteurs et leur apprentissage. Bien que le champ de l'audit soit réduit, nul par dans le rapport n'est fait mention:

- du degré maîtrise de l'activité par rapport un référentiel;
- de l'existence des séances de formations au cours et après l'activité.

Malgré tous ces défauts, le rapport met en exergue toutes les nouvelles compétences acquises et donne des notes sur une échelle de 1 à 5 en se référant à la satisfaction des partenaires et des clients.

### **6.2.2. Evaluation du contrôle interne**

En adoptant le cadre 2013 du COSO, qui définit le contrôle interne comme «un processus exécuté par le conseil d'administration, par la direction et par d'autres membres du personnel, en vue de fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs d'exploitation, de présentation de l'information et de conformité» nous espérons que ce rapport sur l'évaluation du contrôle interne soit axé sur trois objectifs suivants :

- objectif d'exploitation qui est lié à l'efficacité et l'efficience de l'exploitation, notamment les objectifs de performance opérationnelle et financière ainsi que la protection des actifs contre les pertes (COSO, 2013:2);

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

---

- objectif de présentation de l'information qui est lié à la présentation interne et externe de l'information financière et non financière aux parties prenantes, ce qui comprend la fiabilité, la ponctualité, la transparence, et d'autres critères établis par les organismes de réglementation ou normalisation, ou énoncé dans les politiques de l'entité (COSO, 2013:2);
- objectif de conformité qui est lié au respect des lois et des règlements auxquels est assujettie l'entité (COSO, 2013:2).

En se fondant sur ces critères, le rapport sur l'évaluation du contrôle interne respecte tous ces objectifs.

### 6.2.3. Aspect juridique

Nous avons présenté l'ampleur de l'activité au point 5.2 du présent document sans pour autant révéler son aspect juridique. Cette activité est constituée d'un ensemble de processus auquel est associé un contrat. Ces processus sont :

- **la consignation**, selon le dictionnaire LAROUSSE, est l'action de superviser l'escale d'un navire en acquittant les droits de douane. En outre, le navire qui entre ou sort d'un territoire douanier doit être conduit en douane pour y être déclaré afin de payer les droits et taxes. C'est en fait la représentation du navire sur le territoire national. Voici quelques sous-activités que le consignataire doit assurer :
  - suivi du mouvement (national et international) de l'équipage;
  - suivi des pièces de rechange du navire;
  - suivi de la sécurité du navire et de son contenu;
  - représentation commerciale, juridique et financier auprès des autorités sanitaires, portuaires, de l'immigration, de la sécurité, etc.
- **les démarches de dédouanement** (maritime, aérien et terrestre) ;
- **le transport** (maritime, aérien, terrestre) national ou transfrontalier ;
- **le magasinage et l'entreposage.**

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Nous sommes donc en face d'une pile de contrats aussi complexe que techniques. Le rapport d'audit présenté sur l'aspect juridique de l'activité de réception et d'expédition de l'engrais est pauvre en ce sens qu'il traite que d'une infirme partie des contrats.

Ainsi, des manquements ont été détectés dans le contenu de ce rapport d'audit du transport. Il s'agit en fait de l'absence d'une opinion sur le transbordement, la sécurité lors de l'acheminement et les retards de livraison.

Ce rapport ne fait mention que de la quantité livrée et des manquants.

### **6.2.4. Aspect comptable et financier**

Bien qu'il soit affirmé que le rapport soit produit suivant les normes de l'audit externe, ce rapport ne met en exergue que les dépenses et les recettes liées à cette activité. Suivant notre analyse, ce rapport souffre des carences suivantes :

- méthodologie de la vérification de l'éligibilité des dépenses déclarées;
- méthodologie de distinction des débours des dépenses;
- méthodologie de vérification de la déclaration de toutes les recettes de l'activité;
- méthodologie de recouvrement des créances et des dettes.

Le service comptable produit deux états financiers suivants différents référentiels: le premier respectant le référentiel OHADA et l'autre le référentiel interne et propre à la direction. Ce dernier est compatible avec tableau de bord de la direction.

Le rapport d'audit ne concerne que les états financiers produits sur la base du référentiel OHADA or la direction n'utilise ce référentiel dans l'analyse des données et la prise de décision.

### **6.2.5. Aspect fiscal**

Le contenu du rapport d'audit tel que présenté ne reflète en rien rapport d'audit fiscal. En principe l'audit fiscal doit pouvoir prévenir et réduire les risques fiscaux à un niveau raisonnable. Il s'agit des risques :

- liés à la détermination de la base imposable;

- liés au calcul des impôts et taxes;
- liés au paiement de ces impôts et taxes;
- liés au transfert de ces impôts et taxes aux clients.

Ce rapport d'audit fiscal s'est borné à donner une opinion sur la qualité des pièces entrant dans la détermination de la base imposable.

### **6.3. Attentes, limites et impacts de la fonction d'audit interne**

Notre étude nous a permis au travers des textes de loi, guides d'entretien des à différents niveaux et aux normes de IIA de recueillir les attentes, les limites et impacts de la fonction d'audit interne.

#### **6.3.1. Attentes de la fonction d'audit interne**

Les attentes de la fonction audit sont à partager aux parties prenantes et aux concernés. Ils se regroupent en trois niveaux à savoir :

- le rôle et le positionnement ;
- l'organisation ;
- le fonctionnement.

##### **➤ Le rôle et le positionnement**

- ✚ se forger une vision, une mission et une stratégie ;
- ✚ finaliser la charte d'audit interne ;
- ✚ faire une cartographie des risques ;
- ✚ détecter les zones d'amélioration au niveau du contrôle, au niveau de l'efficacité des opérations et au niveau des mécanismes de gouvernance.

##### **➤ L'organisation**

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

- ✚ affecter à l'audit interne un personnel ayant les compétences, les connaissances sectorielles et l'expérience nécessaire;
- ✚ le personnel doit rester à l'affût des meilleures pratiques;
- ✚ le service d'audit interne doit avoir la souplesse de répondre à des demandes spéciales.

### ➤ **Le fonctionnement**

- ✚ faire une communication ciblée et pertinente avec les parties prenantes;
- ✚ produire les rapports à temps;
- ✚ mettre en place des plans d'action faisant l'objet d'un suivi systématique;
- ✚ se doter des indicateurs de performance.

### **6.3.2. Les limites de la fonction d'audit interne**

Les limites se réunissent sont trois (3) niveaux :

- financier : la direction doit doter le SAI des moyens financiers pour acquérir du matériel et outils adéquats ; les formations nécessaires et ne pas succomber à la corruption;
- effectif : la direction doit porter le nombre d'auditeur de deux à trois;
- compétence : la direction doit assurer la formation et des stages de perfectionnement aux auditeurs.

### **6.3.3. Impact de la fonction d'audit interne**

L'impact de la fonction d'audit interne à ITT est principalement la création de la valeur ajoutée. Pour ce faire, la fonction doit se situer sur quatre (4) leviers;

- évaluer les risques;
- élaborer un plan d'audit basé sur les risques;
- démontrer de la valeur de la fonction d'audit interne;
- faire une communication continue.

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

Cette banque de données obtenue sur la base de l'analyse critique du déroulement de la mission d'audit et du contenu des rapports nous a permis de cerner les forces et les faiblesses de cette pratique. Ainsi avons-nous identifié des risques associés qui permettraient de dégager des recommandations en tenant compte des attentes et des limites de toutes les parties prenantes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**Tableau 11 : Synthèse des forces et faiblesses de l’analyse critique de la pratique de l’audit interne à ITT**

<b>PHASES</b>	<b>ETAPES</b>	<b>FORCES</b>	<b>FAIBLESSES</b>	<b>CODIFICATION DES RISQUES</b>	<b>RISQUES LIES AUX FAIBLESSES</b>
<b>Planification des missions</b>	Programme annuel d’audit	➤ Existence d’un programme annuel d’audit au SAI.	➤ Le programme annuel d’audit ne s’appuie pas sur une approche par les risques.	RQ01	➤ Couverture non convenable des zones à risque des entités à auditer.
		➤ Le programme annuel d’audit est formalisé et signé par le DG.	➤ Le DG n’est pas indépendant dans la validation du programme annuel d’audit : les associés sont impliqués dans la validation du plan annuel.	RQ02	➤ Mauvaise évaluation des risques.
		➤ Le DG peut commander des missions ponctuelles.	➤ La procédure d’élaboration du plan d’action annuel n’est formalisée dans aucun document.	RQ03	➤ Non-conformité du programme annuel de contrôle aux exigences de l’IIA (la norme 2200).
		➤ Les services opérationnels font des propositions de contrôle.			

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

				RQ04	➤ Inefficacité organisationnelle.
<b>Préparation de la mission</b>	Ordre de mission		➤ Absence d'ordre de mission.	RQ05	➤ Non connaissance du début de la mission.
	Prise de connaissance du processus à auditer	Prise de connaissance faite par observation.	➤ Prise de connaissance non documentée et non formalisée.	RQ06 RQ07	➤ Absence d'interaction avec les audités. ➤ Non compréhension des audités.
	Plan de vérification	➤ Existence d'un plan de vérification.	➤ Les risques n'ont pas fait l'objet d'une identification et évaluation avant l'élaboration du plan de vérification. ➤ Le plan de vérification n'est pas élaboré à partir d'un rapport d'orientation.	RQ08 RQ09 RQ10	➤ Difficulté dans l'exécution des contrôles à effectuer.  ➤ Pilotage à vue au cours de la mission. ➤ Non connaissance des attentes des audités.

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

			➤ Non exhaustivité du plan de vérification.		
<b>Réalisation de la mission</b>	Réunion d'ouverture		Absence d'une réunion d'ouverture.	RQ11 RQ12 RQ13	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Absence d'échanges sur les objectifs de la mission</li> <li>➤ Pas de validation du calendrier des contrôles.</li> <li>➤ Non connaissance des procédures d'audit à utiliser.</li> </ul>
	Conduite des travaux de contrôle		Les constats ne sont pas approuvés par la structure contrôlée sur le terrain.	RQ14	Désaccord entre les auditeurs et la structure auditée sur les constats relevés.
<b>Phase de conclusion</b>	Rapport de vérification		➤ Absence de réunion de restitution avec les audités.	RQ15 RQ14	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Incompréhension des audités sur certaines recommandations.</li> <li>➤ Désaccord entre les contrôleurs et la structure auditée sur les constats relevés.</li> </ul>

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

				RQ16	➤ Inadéquation du plan d'action relativement aux recommandations formulées.
<b>Suivi des recommandations et actions de progrès</b>	Suivi des recommandations		➤ Absence de réunion de suivi des recommandations.	RQ17	Impossibilité de juger de l'impact des recommandations.

Source : Nous même

**Tableau 12 : Synthèse des forces et faiblesses de l'analyse des rapports**

PHASES	ETAPES	FORCES	FAIBLESSES	CODIFICATION DES RISQUES	RISQUES LIES AUX FAIBLESSES
<b>Examen du rapport de management et stratégie</b>	Rédaction du rapport	Existence d'un rapport d'audit sur le management et la stratégie	➤ Le rapport se concentre seulement sur l'activité de transport	RQ18	➤ Non couverture des autres processus
			➤ Absence du degré de maîtrise du management	RQ19	➤ Pilotage à vue du management

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

			<p>et de la stratégie de l'activité</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Absence de l'interaction avec la stratégie globale.</li> </ul>	RQ20	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Absence d'interaction des recommandations par rapport aux recommandations générales</li> </ul>
<b>Examen du rapport sur le contrôle interne</b>	Rédaction du rapport	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Evaluation du contrôle interne suivant un référentiel récent : COSO 2013</li> <li>➤ Existence d'un rapport sur l'évaluation du contrôle interne</li> </ul>			
<b>Examen du rapport d'audit juridique</b>	Rédaction du rapport	Existence d'un rapport d'audit juridique	Non exhaustivité des contrats audités	RQ21	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Couverture non convenable des autres zones à risque liées au contrat.</li> </ul>

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

<b>Examen du rapport d'audit comptable et financier</b>	Rédaction du rapport	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Existence d'un rapport d'audit comptable et financier spécifique</li> <li>➤ Audit comptable et financier suivant deux référentiels</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>➤ Rapport d'audit suivant un référentiel non utilisable pour la direction</li> </ul>	RQ22	Non utilisation du rapport par la direction dans la prise de décision
<b>Examen du rapport d'audit fiscal</b>	Rédaction du rapport	Existence d'un rapport d'audit fiscal	Revoir les objectifs du rapport d'audit fiscal	RQ22	Non utilisation du rapport par la direction dans la prise de décision

Source : Nous même

#### **6.4. Recommandations**

Le tableau précédent nous a donné l'opportunité de mettre en exergue les forces et les faiblesses de déroulement de la mission d'audit interne à ITT. Au regard de ces faiblesses nous élaborerons des recommandations associées aux risques détectés.

Nos recommandations seront rattachées d'une part à la conduite de la mission d'audit et du SAI, et d'autre part au contenu du rapport d'audit établi.

##### **6.4.1. Recommandations liées la conduite de mission d'audit interne**

- **La phase de préparation**

- **Ordre de mission**

Le RAI rédige l'ordre de mission qu'il soumet au DG ou bien l'ordre de mission émane du DG. On distingue les mentions obligatoires suivantes :

- ✚ la désignation du mandat et sa signature par le DG;
- ✚ les noms des mandataires;
- ✚ les noms des destinataires;
- ✚ l'objet et le champ de la mission;
- ✚ la date de début et de fin de la mission.

Une copie doit être envoyé aux audités pour information.

- **Prise de connaissance**

Elle est obligatoire malgré l'expérience des auditeurs. Elle permet une compréhension des initiatives stratégiques des audités. Diverses sources d'information doit être utilisé. Elles doivent être documentées et formalisées.

- **Programme de vérification basée sur les risques**

L'analyse des risques doit être fondée sur une bonne compréhension des orientations stratégiques. Elle analyse doit être préalable à chaque mission. C'est après de cela que le programme de vérification doit être conçu et tester. Cette étape doit être formalisée par l'élaboration d'un tableau de Tableau des

Forces et Faiblesses Apparentes (TFfa) et des Questionnaires de Contrôle Interne (QCI).

- **La phase de réalisation**

- la réunion d'ouverture

Elle est indispensable à qu'à chaque mission une réunion d'ouverture soit organisée. Elle la première occasion pour les audités et les auditeurs de se mettre en confiance. Elle permet aux audités de lever des incompréhensions et aux auditeurs de confirmer l'objectifs de la mission.

- la durée de la mission

La qualité de la mission d'audit dépend aussi de sa durée. Il faut donc réadapter la durée de la mission à l'ampleur du processus.

- **La phase de conclusion**

Les audités doivent prendre connaissance des constats repérés par les auditeurs afin de les valider lors de la réunion de clôture. C'est cette occasion que les auditeurs peuvent recueillir la réaction des audités sur les preuves recueillies. L'ossature du rapport sera ainsi obtenu et le plan d'action sera conçu en collaboration avec les audités.

Le rapport d'audit doit être communiqué aux audités concernés.

- **Suivi des recommandations**

Les recommandations doivent faire l'objet d'un suivi. Ce suivi formalisé doit être formalisé afin de permettre une plus grande compréhension de la mise en œuvre du plan d'action et un document de base au cours des prochaines missions.

#### **6.4.2. Recommandation liées à la fonction d'audit**

- **Recommandations sur les moyens techniques de l'audit**

- la charte de l'audit

Elle doit être finalisée, signée par le DG et publiée afin de donner la notoriété et la légitimité à la fonction d'audit interne.

➤ le manuel d'audit interne

Le manuel d'audit interne est un document qui matérialise l'organisation et les procédures du service d'audit interne. Elle définit le cadre de travail, aide à la formation de l'auditeur débutant et sert de référentiel. Le manuel d'audit interne est le principal référentiel pour l'auditeur interne parce qu'il comporte d'une part, un volet englobant les informations théoriques que doit maîtriser un auditeur interne en matière de méthodologie, de techniques et d'outils d'AI, et d'autre part, un volet plus pratique comprenant les guides d'AI, outils qui orienteront le travail de l'auditeur sur le terrain. Il est conçu de manière à faciliter la compréhension des concepts de base relatifs à la méthodologie, aux audits et techniques de l'AI.

Pour sa part, SPENCER (2000 :340) définit le manuel d'audit comme étant « un processus qui accumule et diffuse tous les documents, les conseils, les directives et les instructions émises par la direction d'audit et qui affectent la façon dont la fonction d'audit devrait être appliquée ». C'est donc un outil de travail qui sert, comme son appellation l'indique, de guide et d'orienteur aux auditeurs internes

Le guide d'audit rencontré est obsolète et inadéquat. Elle est donc indispensable pour un SAI de qualité et est nécessaire à des évaluations futures de ce dernier. ITT doit établir ou faire établir un manuel d'audit afin de faciliter la méthodologie de conduite de mission.

➤ la cartographie des risques

C'est dans l'optique de renforcer les processus de gestion des risques par une approche structurée que les entreprises formalisent la cartographie des risques.

La cartographie des risques est un document qui permet:

- ✚ de disposer d'une vision interne partagée et hiérarchisée des risques auxquels la société est exposée;

## Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl

---

- ✚ d'améliorer la maîtrise des opérations grâce à la prise en compte des risques identifiés;
- ✚ de fournir un outil et une méthodologie de recherche et de hiérarchisation des risques qui facilitera notamment l'élaboration du plan annuel d'audit et la détermination des actions et missions prioritaires;
- ✚ de répondre à certaines obligations légales (loi de sécurité financière ou autres...).

C'est un document permettant de se focaliser sur les risques clés de l'entreprise et de s'assurer que le mécanisme de contrôle interne adéquats ont été déployés pour y répondre.

L'inefficacité du SAI est due en grande partie à l'absence de ce document qui est fondamentale pour l'élaboration d'un plan d'audit.

### • **Recommandations sur les ressources financières et humaines du SAI**

- le SAI doit disposer de ces propres locaux afin d'assurer la confidentialité de ses documents, à défaut un lieu dont l'accès soit restreint aux agents authentifiés et approuvés;
- le SAI ne doit pas être en pratique un démembrement du Service Administratif et Financier;
- les auditeurs doivent avoir des salaires et avantages leur permettant de ne pas succomber à la corruption;
- la direction doit assurer la formation des auditeurs et mieux encore augmenter l'effectif du SAI.

### **6.4.3. Recommandations liées au contenu des rapports**

Il est question ici de réévaluer les recommandations faites par les auditeurs dans les rapports qu'ils ont produits. Notre étude portant sur les spécificités juridique, comptable et fiscal nous interpelle à porter une attention particulière au contenu des rapports d'audit sur les aspects juridique, comptable et financier, et fiscal de cette entreprise commissionnaire

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

Ainsi, selon une logique d'optimisation des ressources de l'entreprise, allions-nous procéder de la manière suivante:

- nous sélectionnerons un des thématiques liés à un aspect étudié ;
- et nous reformulerons des recommandations en se fondant sur des démonstrations.

**6.4.4. Les nouvelles recommandations en matière juridique**

- l'audit doit porter sur au moins un contrat de chaque sous - processus d'importation d'engrais;
- les prestataires doivent être du secteur formel;
- toutes les anomalies recensées doivent être partagées et discutées avec les co-contractants;
- une assistance juridique doit être commandée afin de prévenir les incompréhensions des parties contractantes.

**6.4.5. Les nouvelles recommandations en matière comptable**

- Proposition des auditeurs en matière d'enregistrement comptable

**Tableau 13 : Opération d'achat pour le compte du commettant.**

N° COMPTES		LIBELLES	MONTANTS	
601		Achat	a	
445		TVA déductible	ta	
	5...	Trésorerie		b
		<b>Facture n°.....</b>		

Source : Nous-même

**Tableau 14 : Opération de vente au commettant moyennant une commission**

N° COMPTES	LIBELLES	MONTANTS

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

411		Client	d	
	70	Vente (achat + commission)		a+c
	443	TVA facturée		t (a+c)
		<b>Vente ferme</b>		

Source : Nous-même

**Tableau 15 : L'impact sur le compte résultat**

	<b>Montant</b>
Variation du chiffre d'affaire	a+c
Variation des charges	a
Variation du résultat	c

Source : Nous – même

- Notre proposition après analyse

**Tableau 16 : Opération d'achat pour le compte du commettant.**

N° COMPTES		LIBELLES	MONTANTS	
471		Débours	b	
	5...	Trésorerie		b
		<b>Facture n°.....</b>		

Source : Nous - même

**Tableau 17 : Opération de vente pour le compte du commettant**

N° COMPTES		LIBELLES	MONTANTS	
------------	--	----------	----------	--

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

<b>411</b>		Client	d	
	<b>471</b>	Débours		b
	<b>70</b>	Commission		c
	<b>443</b>	TVA		tc
		<b>Facture n°.....</b>		

Source : Nous – même

**Tableau 18 : L'impact comptable sur le compte résultat:**

	<b>Montant</b>
Variation du chiffre d'affaire	c
Variation des charges	
<b>Variation du résultat</b>	<b>c</b>

Source : Nous – même

Nous constatons que dans les deux (2) propositions le résultat est le même mais le chiffre d'affaire diffère.

Suivant l'article 1422 du Code Général des Impôt du TOGO, si cette variation de chiffre d'affaire est supérieure à trente (30) millions, l'entreprise a l'obligation de changer de régime fiscal et de système de présentation de ses états financiers.

Notre proposition donne l'avantage aux entreprises commissionnaires généralement de petite taille de mettre en place une comptabilité souple à gérer et une présentation des états financiers allégés.

**6.4.6. Les nouvelles recommandations en matière fiscale**

Nous maintenons ces deux propositions en mettant en exergue l'impact fiscal sur le compte du résultat.

**Tableau 19 : L'impact fiscal sur le compte de résultat**

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d’audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

	<b>Montant</b>
Variation du chiffre d’affaire	c
Variation des charges	
Variation supplémentaire des charges fiscales	e
<b>Variation du résultat</b>	<b>c-e</b>

Source : Nous – même

Par hypothèse, nous retenons les chiffres suivants :

**Tableau 20 : Chiffres pour application numérique**

<b>Intitulé</b>	<b>Sigle</b>	<b>Montant en Francs CFA</b>
Achat de marchandise	a	50.000.000
TVA sur achat de marchandise	ta	9.000.000
Commissions Hors Taxe	c	500.000
TVA sur commission	tc	90.000
Débours	b	59.000.000

Source : Nous-même

Si nous sommes la première hypothèse, la taxe professionnelle évoquée dans le Tableau 4 sera plus élevée que si nous sommes dans la deuxième hypothèse parce que cette taxe dépend du chiffre d’affaire.

**Tableau 21 : Comparatif de l’impôt sur les sociétés dans les deux hypothèses**

	<b>Hypothèse 1</b>	<b>Hypothèse 2</b>
Résultat avant impôt	500.000	500.000

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

Impôt sur les sociétés en Francs CFA	600.000	166.667
<b>Résultat</b>	<b>100.000</b>	<b>+ 333.333</b>

Source : Nous-même

Nous venons, par cette démonstration, prouver l'avantage notre proposition par rapport à celle faite par les auditeurs de la société ITT.

**Conclusion**

Nous avons découvert qu'au travers de la pratique de l'audit interne de la société ITT, des forces et des faiblesses ont été relevées quant à la conduite de la mission qu'à la production des rapports. A partir des attentes des parties prenantes et au regard des normes de l'IIA, nous avons émis des recommandations qui seront sans doute utiles à ITT. Les recommandations visent à proposer des solutions permettant de faire face aux faiblesses du système actuel. Dès lors que les audités ont acceptés les recommandations formulées par le service de l'audit interne, ils sont tenus de les mettre en œuvre dans les délais validés conjointement par l'audit interne et le service audité.

## **CONCLUSION**

La deuxième partie de notre étude nous a permis de présenter la société ITT, de décrire sa pratique d'audit interne en mettant un accent sur l'analyse du contenu de ses rapports à des fins d'évaluation.

ITT s'est dotée de la fonction d'audit interne malgré ses maigres moyens et sa petite taille. Elle a su au cours des années 2011 et 2012 de mettre en place et d'animer le service d'audit interne que l'on trouve important.

La pratique de l'audit interne dans cette entreprise commissionnaire n'est à la hauteur de son environnement. C'est cette raison que des failles au niveau de la conduite de mission et de la production des rapports furent décelées.

Notre étude nous a permis de réévaluer les recommandations des auditeurs puisque le contrôle interne ayant abouti à rédaction de ces rapports n'est pas fiable. Ainsi, avons-nous trouvé certaines recommandations inutiles à cette entreprise commissionnaire. C'est la raison pour laquelle, de nouvelles recommandations ont été faites afin de leur assurer une création de valeur ajoutée.

**CONCLUSION GENERALE**

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

La maîtrise d'une activité doit commencer par connaissance approfondie de son environnement interne qu'externe. Cette connaissance dont bénéficie la structure d'audit interne, devrait aider cette dernière à appréhender les risques inhérents à l'organisation. Cette compréhension de l'environnement ne doit pas rester à l'état brut.

Il s'ensuit une analyse permettant de l'intégrer à l'exécution de chaque processus de l'entreprise. C'est à cet effet que l'audit interne fait preuve de cette connaissance dans la préparation, la réalisation, la conclusion et la production de rapport dans la conduite de sa mission d'assurance et de conseil.

Un autre avantage de cette compréhension de l'environnement juridique, comptable et fiscal des entreprises commissionnaires est qu'il permet de faciliter au mieux le suivi et l'évaluation de la mission d'audit.

Les entreprises commissionnaires à l'instar d'ITT se sont dotées d'un service d'audit interne pour anticiper la croissance économique de la sous-région. Le constat est fait que ces services d'audit interne embryonnaires négligent cet environnement dans lequel ils évoluent. Plutôt que de créer de la valeur ajoutée, elle constitue un surpoids au regard la gouvernance de ces entreprises.

Les normes de l'audit interne bénéficient d'une large diffusion à l'échelle planétaire. Toute organisation qui veut être performante doit se les approprier par tout moyen possible. C'en est le recours indispensable pour ces services d'audit qui veulent assurer leur mission d'assurance et de conseil en toute efficacité et efficience. Ils pourront donc répondre aux attentes des parties prenantes tant au niveau de leur rôle que leur positionnement, de leur organisation interne et de leur fonctionnement. Il en va aussi de la gouvernance qui doit contribuer à l'atteinte de cet objectif.

La connaissance des spécificités juridique, comptable et fiscale serait un atout indispensable dans la préparation, exécution et conclusion de leur mission. Le défaut de cette connaissance se traduirait par des choix managériaux inadaptés et créateurs de contre valeurs ajoutées.

Averti des conséquences dommageables tant à court, à moyen et à long terme, les parties prenantes en particulier, la gouvernance, doivent consacrer des investissements adéquats au profit du service d'audit interne.

## **Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

L'investissement n'est qu'une étape. L'évaluation même de ce service sera l'autre étape pour son amélioration continue.

L'amélioration continue du service d'audit interne ne serait assurée sans un dispositif de contrôle interne aussi bien conçu et aussi bien appliqué. Il existe en effet des limites inhérentes à tout système de contrôle interne. Ces limites résultent de nombreux facteurs, notamment des incertitudes liées au monde extérieur à l'entreprise, de la faculté de jugement ou de dysfonctionnements pouvant survenir en raison d'une défaillance matérielle ou humaine ou encore d'une simple erreur.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

**ANNEXES**

**Annexe 1 : Guide d'entretien**

1. En quoi consiste l'opération de réception d'engrais?
2. Quel est l'impact de votre service sur le service dont vous dépendez?
3. Quelle est la place qu'occupe l'opération de réception des engrais dans l'entreprise?
4. Quel est l'effectif que vous mobilisez en exécutant ce processus?
5. Quels sont les sous-processus associés à cette activité?
6. Quel est le profil des agents saisonniers dont vous faite appel?
7. Quelles sont les ressources dont vous disposez?
8. Quelles sont les ressources (techniques) dont vous faites appel?
9. Quels sont les objectifs que la gouvernance vous assigne?
10. Quels sont les indicateurs de suivi de ces objectifs?
11. Quelle est l'implication de l'équipe dans la détermination des objectifs et dans le processus de planification?
12. Comment la formation est-elle organisée?
13. Quels sont les moyens de motivations?
14. Quels sont les prestataires et fournisseurs de ce processus?
15. Comment est gérée la prise de décision dans l'exécution de ce processus?
16. Quels sont les avantages auxquels vous avez droit?
17. Existe des procédures de travail pour cette opération?
18. Existe-il une documentation liée à cette procédure?
19. Quelles sont les difficultés auxquelles vous êtes confrontez?
20. Comment faites-vous surmonter à ces obstacles?

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

21. Quelle est la situation en termes de sanction?
22. Que reprochez-vous à la direction sur la gestion de cette opération?
23. Quelle différence existe entre la consignation et le shipping?
24. Quelles relations entretenez-vous avec d'autres processus?
25. Quel système d'information utilisez-vous pour exécuter ces tâches?
26. Comment faites-vous pour assurer que vous exécutez les tâches correctement?
27. Combien de temps vous faut-il pur mener à bien chaque opération, sous-processus et tâche?
28. Quel type d'anomalie ou d'erreur rencontrez-vous habituellement?
29. A la fin de la journée, de la semaine, du mois ou de l'année, qu'est-ce qui vous donne le sentiment d'avoir bien accomplissement le travail?
30. Comment s'exerce le contrôle hiérarchique?

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

**Annexe 2 : Questionnaire de Contrôle interne**

<b>Questionnaire de Contrôle Interne</b>	<b>Oui</b>	<b>Non</b>	<b>Observations</b>
<b>A. Rôle et le positionnement de l'audit interne</b>			
1. Disposez-vous d'une charte d'audit interne?		X	
2. la charte d'audit est signée ?			N/A
3. le DG a-t-il signé la charte d'audit ?			N/A
4. le rapport est-il adressé au DG ?	X		
5. une instance fait-elle office de comité d'audit interne?		X	
6. avez-vous l'impression d'être indépendant?	X		
7. avez-vous l'impression d'être acteur dans la vie de l'entreprise?		X	
8. avez-vous l'impression de créer de la valeur ajoutée?	X		
9. votre recrutement a-t-il été fait sur la base de votre affinité à la direction ?		X	
10. Pensez-vous que vous méritez ce poste ?	X		
<b>B. Organisation du Service interne</b>			
11. Avez-vous faits des formations en audit interne ?		X	
12. avez-vous suivi des séminaires d'audit interne au préalable ?	X		
13. étiez-vous un agent opérationnel ?	X		
14. aviez-vous fait une formation spécifique auparavant ?	X		
15. ce poste vous a été imposé ?		X	

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

16. sentez-vous compétent à ce poste?	X		
17. disposez-vous des ressources financières suffisantes?		X	
18. votre relation avec les parties prenantes est-elle facile?		X	
19. prennent-ils au sérieux votre mission?		X	
<b>C. Fonctionnement du service d'audit</b>			
20. Connaissez-vous toutes les techniques d'audit?	X		
21. connaissez-vous toutes les méthodes d'audit?	X		
22. maîtrisez-vous au moins un logiciel de traitement de texte?	X		
23. maîtrisez-vous au moins un tableur?	X		
24. connaissez-vous toutes les outils d'audit?	X		
25. avez-vous connaissance d'une langue étrangère à part le français ?		X	
26. y-a-t' il des séances de partage de connaissance ?	X		Pas souvent
27. si oui à la question précédente, est-il périodique ?		X	
28. aviez-vous l'impression d'être évaluer ?		X	
29. aviez-vous la notion d'indicateur de suivi ?	X		
30. fournissez-vous un service de qualité ?	X		
<b>D. Conduite de la mission d'audit</b>			
31. Existe-il un plan annuel d'audit interne ?	X		

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

32. organisez-vous une réunion préparatoire avant chaque mission ?		X	
33. établissez-vous le projet d'ordre de mission à chaque mission ?		X	
34. établissez-vous l'ordre de mission ?		X	
35. organisez-vous la prise de connaissance du sujet ou du processus?		X	
36. réalisez-vous la prise de connaissance du sujet ou du processus?		X	
37. élaborer-vous un référentiel d'audit ?	X		
38. concevez-vous un tableau des risques (TFfa)		X	
39. préparez-vous un rapport d'orientation de la mission ?		X	
40. préparez-vous ou actualisez-vous le dossier de travail ?	X		
41. disposez-vous d'un manuel d'audit interne ?		X	
42. organisez-vous une réunion d'ouverture ?		X	
43. concevez-vous des procédures d'audit ?	X		
44. élaborer-vous des feuilles de travail ?		X	
45. formalisez-vous les travaux dans des FRAP/FAR	X		
46. les travaux de synthèses aient lieu ?	X		
47. organisez-vous une réunion de clôture ?		X	
48. élaborer-vous un projet de rapport ?	X		
49. le projet de rapport est-il fait l'objet		X	

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

d'appréciation ou d'observation?			
50. si oui à la précédente question, ces appréciations sont exploitées?		X	
51. le projet de rapport est-il validé à l'interne?	X		
52. avez-vous l'occasion de présenter le projet de rapport?	X		
53. organisez- vous une réunion de restitution?		X	
54. avez-vous l'occasion de valider le rapport par les commanditaires?	X		
55. la réunion de clôture est-elle organisée?		X	
56. élaborer- vous un plan d'action?		X	
57. préparez- vous des fiches d'évaluation de suivi?		X	
58. est-ce que vous transmettez le fiche de suivi aux audités?		X	
59. suivez- vous la mise en œuvre d'un plan d'action?		X	
60. faites- vous u report du suivi de la mise en œuvre du plan d'action?		X	

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

**Annexe 3 : Grille de séparation de tâches de la fonction de l'audit interne**

TACHES	NATURE	RAI	SAI	DG	Associés	Audités
Elaboration de plan d'audit		X		X	X	X
Elaboration d'un plan de mission		X				
Ordre de mission			X	X		
Prise de connaissance						
Identification des risques						
Evaluation des risques						
Identification des contrôles clés						
Evaluation des contrôles clés						
Elaboration d'un plan de test						
Programme de travail			X			
Allocation des ressources						
Réunion d'ouverture						
Travail de terrain			X			
Projet de rapport d'audit			X			
Réunion de clôture						
Rapport d'audit interne		X				
Suivi du rapport						
Suivi des recommandations						
Mise en place du plan d'action						
Suivi de la mise en œuvre du plan d'action.						

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

---

**Annexe 4 : Tableau des risques ou Tffa**

Domaine/ Opération	Objectifs spécifiques	Risques	POCA/ Indicateur	Opinion			Commentaire
				F/f	Conséquence	Degré de confiance	

Source : LEMANT (1999 :64)

CESAG - BIBLIOTHEQUE



**Annexe 6 : Exemple d'ordre de mission**

A l'attention de :	Date :
Objet : Mission d'audit interne	
Madame, Monsieur,	
Nous vous informons qu'une mission d'audit interne ayant pour objet l'analyse des processus « concerné », se déroulera du « date de début » au « date de fin » sur le site de « AA ».	
Les objectifs généraux de cette mission sont :	
Objectif 1).	
Objectif 2).	
Objectif 3).	
Cet audit aura réalisé par XXX, auditeur interne, aidé de YYY, sous la supervision de ZZZ, responsable de l'audit interne.	
La mission s'articulera autour des étapes suivantes :	
Etape 1	
Etape 2	
Etape 3	
Le rapport d'audit définitif sera transmis aux personnes concernées le « date de transmission ».	
Conformément aux instructions de la charte d'audit interne, les responsables des services audités doivent prendre toute mesure pour faciliter cette mission et mettre à la disposition des auditeurs tous les documents nécessaires au travail d'analyse. Les auditeurs devront être également en mesure de s'entretenir directement avec l'ensemble des collaborateurs des services audités.	
Les auditeurs assurent la confidentialité des données fournies dans le cadre de leurs investigations. Les constats d'audit font systématiquement l'objet d'une validation conjointe avec les responsables des services audités avant diffusion des rapports.	
A l'issue de la mission, des préconisations d'audit seront émises et suivies par les auditeurs. Il appartiendra aux équipes de site AA de les mettre en œuvre.	
Nous vous remercions par avance pour votre contribution ainsi que celle de vos équipes au bon déroulement de cet audit.	
<i>P.J. charte de 'audit interne.</i>	

Source : Nous - même

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

**Annexe 7 : Exemple de questionnaire de prise de connaissance**

<b>GUIDE DE PRISE DE CONNAISSANCE</b>		
<b>Objectif :</b>	<b>REF</b>	<b>OBSERVATIONS</b>
<b>Avoir une vue d'ensemble de l'entité</b>		
<b>Présentation de l'entité</b>		
Localisation (adresse et coordonnées)		
Historique		
Missions		
Activités, produits et services		
Organisation		
Structures de contrôle, de surveillance et de gouvernance		
Contrôles antérieurs effectués		
Evénements marquants, actualité		
Identité des principaux responsables		
Autres		
<b>Documents à obtenir</b>		
Organigramme		
Manuel de procédures en vigueur		
Rapports divers (d'activités et/ou de gestion, financiers...)		
Textes (création, organisation, fonctionnement) et règlement applicable		
Statuts et règlement intérieur		
<b>Autres</b>		

Source : Nous - même

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

**Annexe 8 : Modèle de Feuille d'Analyse de Risques**

<b>FEUILLE D'ANALYSE DES RISQUES</b>		
<b>Papiers de travail</b>	<b>Entité :</b>	<b>Exercice :</b>
	<b>Objet de la mission :</b>	<b>FAR n° : /</b>
<b><u>Risque</u> :</b>		
<b><u>Constats/Faits</u> :</b>		
<b><u>Causes</u> :</b>		
<b><u>Conséquences</u> :</b>		
<b><u>Solutions/Recommandations</u>:</b>		
<b>Etabli par :</b>	<b>Approuvé par :</b>	<b>Validé par :</b>

Source : Nous-même

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

**Annexe 9 : Exemple de dossier d'audit**

<b>Mission N°</b>		
<b>Lieu :</b>		
<b>Date :</b>		
<b>Objet de la mission :</b>		
A	Rapport d'audit <ul style="list-style-type: none"> <li>• rapport préliminaire</li> <li>• réponse des audités</li> <li>• rapport définitif</li> </ul>	Index A10 A20 A30
B	Information relative à la mission <ul style="list-style-type: none"> <li>• lettre de mission</li> <li>• correspondances (y compris les mèls)</li> <li>• compte rendu de la réunion d'ouverture</li> <li>• compte rendu de la réunion de clôture</li> </ul>	Index B10 B20 B30 B40
C	Information relative à l'entité auditée <ul style="list-style-type: none"> <li>• Organigramme, description de fonction</li> <li>• Etat financier et rapport des auditeurs externes</li> <li>• Rapport du conseil d'administration ou des autorités de tutelle</li> <li>• Statut de l'entreprise</li> <li>• Tableau de bord et/ou indicateur et objectif</li> <li>• Principales procédures</li> </ul>	Index C10 C20 C30 C40
D	Informations pratiques sur l'organisation de la mission <ul style="list-style-type: none"> <li>• adresse de sites audités et horaires</li> <li>• adresse des hôtels, restaurants,...</li> </ul>	Index D10 D20
E	Revue du processus « <i>concerné 1</i> » <ul style="list-style-type: none"> <li>• mémo d'audit présentant les conclusions des auditeurs</li> <li>• comptes rendus des entretiens</li> <li>• test y compris pièces justificatives</li> </ul>	Index D10 D20 D30
F	Revue du processus « <i>concerné 2</i> ») <ul style="list-style-type: none"> <li>• mémo d'audit présentant les conclusions des auditeurs</li> <li>• comptes rendus des entretiens</li> <li>• test y compris pièces justificatives</li> </ul>	Index F10 F20 F30

Source : IFACI (2009 : 73)

**Annexe 10 : Modèle de rapport d'audit**

Nom de l'entreprise	Date du rapport
Rapport d'audit Titre de l'audit	
<u>Objectif de la mission</u> : Descriptif sommaire de la mission	
<u>Liste de distribution (non exhaustive)</u> :	
Comité d'audit	
Direction générale	
Direction audité	
<b>PLAN</b>	
<p>Le rapport d'audit doit être structuré et doit pouvoir être lu par des lecteurs de profils différents. Tout rapport est accompagné généralement d'une synthèse susceptible d'être adressée à des personnes informées et sensibilisées mais qui n'ont pas à résoudre les dysfonctionnements relevés.</p> <p>Le corps du rapport doit être quant à lui le plus complet et technique possible afin d'apporter toutes les informations utiles aux responsables audités et aux responsables des actions à entreprendre.</p>	
<b>Introduction</b>	
<p>L'introduction présente le cadre général du sujet d'audit et doit permettre au lecteur de « rentrer » dans le sujet. A cet effet, elle contient les seules informations nécessaires à la compréhension du rapport. Il ne s'agit pas d'une présentation exhaustive de l'entité auditée.</p>	
<b>I. Contexte, objectifs et périmètre de la mission interne</b>	
Présenter le contexte de l'entreprise, (présentation de l'entité auditée) ;	
Présenter les objectifs de la mission d'audit ;	
Présenter le champ de la mission d'audit.	
<b>II. Constats des processus audités (step-by-step)</b>	
<p>Cette partie doit présenter une description claire et objective de l'ensemble des processus audités. Les points forts, les points faibles ainsi que les risques liés aux déficiences identifiées doivent être mis en avant pour chaque processus audité.</p>	

**Les spécificités juridiques, comptables et fiscales de la mission d'audit des entreprises  
commissionnaires : cas INNO TRANS TOGO Sarl**

Nom de l'entreprise	Date du rapport																								
Rapport d'audit Titre de l'audit																									
<u>Objectif de la mission</u> : Descriptif sommaire de la mission																									
<u>Liste de distribution (non exhaustive)</u> : Comité d'audit Direction générale Direction audité																									
<p><b>III. Recommandations (avec détail du niveau de criticité conformément au cahier)</b></p> <p>Les recommandations doivent être exprimées en termes de solution par rapport aux constats réalisés. Elles sont présentées selon un ordre logique. On peut par exemple, distinguer ces recommandations en fonction de leur degré d'urgence et d'importance :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Amélioration mineures ;</li> <li>• Renforcement des processus existants ;</li> <li>• Action à mettre en œuvre d'urgence.</li> </ul>																									
<p><b>IV. Calendrier de mise en œuvre des recommandations/suivi des recommandations</b></p> <p>Cette partie doit reprendre pour chacune des recommandations effectuées, le délai dans lequel cette dernière sera mise en œuvre.</p>																									
<p><b>V. Synthèse générale</b></p> <p>Cette partie doit présenter très succinctement la mission d'audit et les recommandations essentielles qui découlent. Elle doit permettre une lecture rapide et une prise de connaissance des tenants et aboutissants de la mission en quelques minutes.</p>																									
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 25%;">Constats</th> <th style="width: 25%;">Recommandations</th> <th style="width: 25%;">Plan d'action</th> <th style="width: 25%;">Suivi de la recommandation</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>1.</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>2.</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>3.</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>4.</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>5.</td> <td></td> <td></td> <td></td> </tr> </tbody> </table>		Constats	Recommandations	Plan d'action	Suivi de la recommandation	1.				2.				3.				4.				5.			
Constats	Recommandations	Plan d'action	Suivi de la recommandation																						
1.																									
2.																									
3.																									
4.																									
5.																									

Source : IFACI (2009 : 87-88)

**Annexe 11 : Plan d'actions de maîtrise des risques**

Entité :				Processus :			
Risques	Actions à mener			Responsable	Délai, période ou date butoir	Avancement	
	Objectifs	Activité	Moyens mis en oeuvre			Indicateur de suivi	Etat de l'indicateur
<b>Validation par le Propriétaire du processus</b>				<b>Validation par le Responsable de l'entité</b>			

Source : YAZI (2013 : 11)

**Annexe 12 : Exemple de matrice de suivi des recommandations**

Direction de l'audit interne Suivi des recommandations (mise à jour le « <i>date de mise à jour</i> »)												
Nom de l'auditeur	Réf de la mission	Libellé de la mission	Réf. des reco	Reco	Importance du risque	Responsable de la mise en place	Dates de présentation de la reco	Date de mise en place de la reco		Suivi mensuel des reco		Commentaires
								Objectif	Report	M-1	M	
			R01									
			R04									
			R05									
			R06									

Source : IFACI (2009 : 94)

**BIBLIOGRAPHIIE**

**I. MANUELS ET OUVRAGES**

1. ANTOINE Joseph, CORNIL Jean – Paul (2002), *Lexique thématique de la comptabilité: dictionnaire spécialisé explicatif*, Bruxelles : De Boeck université, 484 pages.
2. BERGER Cédric, GUILLARD Serge (2007), *La rédaction graphique des procédures : démarche et technique de description des processus*, Saint-Denis la Plaine, Association Française de Normalisation, Saint-Denis, 250 pages.
3. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne : Enjeux et pratique à l'international*, Editions d'Organisation, Paris, 320 pages.
4. BESSIS Joël (1995), *Gestion des risques et gestion actif-passif des banques*, Editions Dalloz, Paris, 574 pages.
5. BOUVIER & Anne – Marie & DISLE Charlotte (2008), *Introduction à la comptabilité : cas pratique*, Dunod, Paris, 338 pages.
6. CGAP (1998), *Audit externe des institutions de microfinance : comment gérer avec efficacité les risques d'IMF*, Edition plantation 2006, 176 pages.
7. CHAPPELLIER Philippe (1994), *Comptabilité et système d'information du dirigeant de PME : essai d'observation et d'interprétation des pratiques*, thèse de doctorat, Université de Montpellier 2, 375pages.
8. COSO (2013), *Internal Control – Integrated Framework 2013*, 8 pages
9. COURCELLE-SENEUIL Jean Gustave (2013), *Manuel des affaires: Ou traité théorique et pratique des entreprises industrielles, commerciales et agricoles*, Editions Le Harmattan, 388 pages.
10. DEBONNEUIL, Michèle (2007), *L'espoir économique : Vers la révolution du quaternaire*», Bourin Éditeur, 135 pages.
11. GOVEI Bernard Dansou (2008), *Précis de comptabilité générale*, Editions étudis Abidjan – Cotonou, 863 pages.

12. GRANDGUILLOT Béatrice & GRANDGUILLOT François (2007), *la fiscalité française*, Edition Gualino, Paris, 297 pages.
13. HOBSONS (2006), *Les métiers après les écoles de commerce*, 1<sup>ère</sup> édition HOBSONS, France, 208 pages.
14. IFACI (2009), *Les pratiques de l'Audit interne et du contrôle interne en France en 2009*, Paris, 124 pages.
15. IFACI (2011), *La création et gestion d'une petite structure d'audit interne*, Paris, 123 pages.
16. IFACI (2011), *Manuel d'audit interne: Améliorer l'efficacité de la gouvernance, du contrôle interne et du management des risques*, IFACI, 587 pages.
17. IFACI (2012), *Cadre de Référence International de la Pratique de l'Audit Interne Edition 2013*, Paris, 239 pages.
18. IFACI et Robert Half (2012), *Les métiers de l'audit et du contrôle interne*, Paris, 40 pages.
19. IGALENS Jacques, JORTAS Michel (2010), *La sûreté éthique : Du concept à l'audit opérationnel*, Editions EMS, Paris, 153 pages.
20. IIA (2009), *Normes pour la pratique Professionnelle de l'Audit Interne*, Institut de l'Audit Interne, Florida, 28 pages.
21. IIA (2011), *Révision des normes professionnelles de l'audit interne*, IIA, Florida, 29 pages.
22. KLUWER, *Traité Pratique du DROIT COMMERCIAL* (1990), Editions Juridiques Belgique et E. Story-Scientia, Bruxelles, 1323 pages.
23. LAVIGNE B. (1999), *Contribution à l'étude de la genèse des états financiers des PME*, Thèse de Sciences de Gestion - Université Paris IX – Dauphine, 432 page.
24. LELEUX Claudine (2001), *L'école revue et corrigée: Une formation générale de base universelle et inconditionnelle*, De Boeck & Belin, cop Bruxelles, 200 pages.

25. LEMANT Olivier (1999), *Créer, organiser et développer l'audit interne : que faire pour réussir ?*, Edition Maxima, Paris, 117 pages.
26. RENARD Jacques (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6<sup>ème</sup> Editions d'Organisation, Paris, 479 pages.
27. RENARD Jacques (2010), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7<sup>ème</sup> Edition d'Organisation, Paris, 472 pages.
28. SAMBE Omar & DIALLO Ibra Mamadou (2008), *le praticien comptable : système comptable OHADA*, Editions comptables et juridique, Dakar, 1055 pages.
29. SCHICK Pierre (2007), *Mémento d'audit interne*, Edition DUNOD, Paris, 217 pages.
30. ST-PIERRE J. et BAHRI Moujib. (2000), *Relations entre la prime de risque bancaire des PME et différents indicateurs de risque*, Cahier de recherche 00-18, Institut de recherche sur les PME, Trois-Rivières, Canada, 30pages.

## **II. SOURCES INTERNET**

31. Agence Pour la Création d'Entreprises (2013), Tableau comparatif des professions d'agent commercial, de commissionnaire et de courtier, <http://www.apce.com/pid833/intermediaires-du-commerce.html&comment=send>
32. Bureau international du travail (BIT) et de l'Organisation mondiale du commerce (OMC) (2009), *Mondialisation et emploi informel dans les pays en développement* [http://www.wto.org/french/res\\_f/booksp\\_f/flyer\\_jobs\\_devel\\_countries\\_f.pdf](http://www.wto.org/french/res_f/booksp_f/flyer_jobs_devel_countries_f.pdf)
33. Fonds Monétaire International (2013), *Perspectives de l'économie mondiale, Mise à jour - La croissance mondiale s'accélérera progressivement en 2013, le 23 janvier 2013 ;* <http://www.imf.org/external/french/pubs/ft/weo/2013/update/02/pdf/0713f.pdf>
34. PWC (2013), *Atteindre de plus hauts sommets; êtes-vous prêt pour l'ascension; Enquêtes sur l'état de la profession de l'audit interne*, [http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2013/07/xlos\\_brochure\\_states\\_of\\_the%20profession.pdf](http://www.pwc.fr/assets/files/pdf/2013/07/xlos_brochure_states_of_the%20profession.pdf).

35. KPMG Maroc (2007), *Manuel d'audit interne pour les Inspections Générales des Ministères*, [http://www.anclm.ma/IMG/pdf/GUIDE\\_CIGM\\_final.pdf](http://www.anclm.ma/IMG/pdf/GUIDE_CIGM_final.pdf).
36. Larousse (2013),  
<http://www.larousse.fr/dictionnaires/francais/commissionnaire/17517>.
37. Wikipédia, *Econome du Togo*, [http://fr.wikipedia.org/wiki/economie\\_du\\_Togo](http://fr.wikipedia.org/wiki/economie_du_Togo).

### **III. ARTICLES ET TEXES DE LOI**

38. Administration des Douanes Togolaises (1966), Code des douanes.
39. CA Versailles, 12e ch., 9 déc. 1993, BTL 1994, p. 102, plus récemment CA Versailles, 12e ch., 16 mai 2002, Sté Tyt Textile c/ Sté Infinitif et autres, BTL 2002, p. 440, en extrait).
40. Cass. com., 16 févr. 1988, no 86-18.309, Bull. civ. IV, no 75, p. 52, BT 1988, p. 491 ; Cass. com., 6 févr. 1990, no 88-15.495, Lamyline);
41. Code de Commerce de la République de la France.
42. Code Général des Impôts (2013) de la République Togolaise.
43. Direction des échanges et de la coordination (2012), Bulletin mensuel de la Statistique, Edition Spéciale, Lomé, 40 pages.
44. OHADA (2000), *Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises*.
45. OHADA (2013), *Acte Uniforme relatif au Droit Commercial Général*.