



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**

**Promotion 23
(2011-2012)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**LA PLANIFICATION D'UNE MISSION DE
COMMISSARIAT AUX COMPTES : CAS DU
CABINET MARIAME BAH DE DAKAR
(SENEGAL)**

Présenté par :

M. Mamadou DEMBELE

Dirigé par :

M. Jean Baptiste DIENE

Expert-comptable agréé

Octobre 2012

DEDICACES

Je dédie ce mémoire à mon père Soungalo et à ma mère Awa Niakalé TRAORE. Qu'ils trouvent ici le témoignage de ma reconnaissance pour les sacrifices consentis pour mon éducation et ma formation. Sans eux, je ne serais pas là aujourd'hui.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

REMERCIEMENTS

Je rends d'abord grâce à Allah le Tout Puissant, dans sa miséricorde, qui m'a accordé le temps et la force de réaliser ce mémoire.

Ensuite, mes remerciements s'adressent à :

- ✦ Monsieur Jean Baptiste DIENE, mon directeur de mémoire pour avoir accepté d'encadrer ce travail.
- ✦ Pr Ahmadou Lamine NDIAYE, président de l'Académie Africaine des sciences, pour son soutien inestimable et ses conseils.
- ✦ Madame BAH Mariame SANOKO, Expert-comptable diplômé pour m'avoir accepté en stage dans son Cabinet.
- ✦ Tout le personnel et collaborateurs du Cabinet Mariame BAH (CMB), Dakar.
- ✦ Monsieur YAZI, directeur de l'ISCBF.
- ✦ Monsieur CHABI, chef du département Master de l'ISCBF.
- ✦ L'ensemble du personnel du CESAG et au corps professoral.
- ✦ Mes camarades de la 23^{ème} promotion du DESS audit et contrôle de gestion.
- ✦ La famille DEMBELE à Bamako, parents et proches pour leur soutien inestimable.
- ✦ La famille SIDIBE à Bopp rue 4, Dakar pour leur accueil chaleureux et sans faille.
- ✦ Tous ceux qui, de près ou de loin, ont contribué à ma formation et à la réalisation de ce mémoire que je n'aurais pas cité.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

AG	: Assemblée Générale
AGE	: Assemblée Générale Extraordinaire
AGO	: Assemblée Générale Ordinaire
AMF	: Autorité des Marchés Financiers
APIX	: Agence pour la Promotion des Investissements et Grands Travaux
AS	: Assemblée Spéciale
BAD	: Banque Africaine de Développement
BCEAO	: Banque Centrale des États de l'Afrique de l'Ouest
BOAD	: Banque Ouest-Africaine de Développement
BC	: Bon de Commande
BL	: Bon de Livraison
CA	: Chiffre d'Affaire
CAF	: Capacité d'Auto Financement
CARE	: Cooperative for Assistance and Relief Everywhere
CESAG	: Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion
CI	: Contrôle Interne
CIE	: Compagnie
CMB	: Cabinet Mariame BAH
CCOA	: Conseil Comptable Ouest Africain
CNCC	: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes
COCO	: Criteria On Control
COSEPRAL	: Compagnie Sénégalaise de Produits Alimentaires
COSO	: Committee of Sponsoring Organizations of Treadway commission
CPPC	: Conseil Permanent de la Profession Comptable
DED	: Service Allemand de Développement
DESS	: Diplôme d'Etudes Supérieures Spécialisées
DG	: Direction Générale
EBE	: Excédent Brut d'Exploitation
EPICERI	: Exhaustivité, Période, Imputation, Propriété, Evaluation, Réalité, Information
FAO	: Food and Agriculture Organization
FCFA	: Francs de la Communauté Financière Africaine
GIE	: Groupement d'Intérêt Economique

HT	: Hors Taxe
ICCA	: Institut Canadien des Comptables Agréés
IFAC	: International Federation of Accountants
IIA	: Institute of Internal Auditors
ISA	: International Standard of Auditing
ISO	: International for Standard Organization
LSF	: Loi de Sécurité Financière
MAPAL	: Manufacture de Produits Alimentaires
NEP	: Normes d'Exercice Professionnelle
OHADA	: Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires
OECCA	: Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés
ONECCA	: Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés
PADL	: Projet d'Appui au Développement Local
PNUD	: Programme des Nations Unies pour le Développement
Pr	: Professeur
PV	: Procès-Verbal
QCI	: Questionnaire de Contrôle Interne
QPC	: Questionnaire de Prise de Connaissance
RA	: Risque d'Audit
RI	: Risque Inhérent
RNC	: Risque de Non Contrôle
RND	: Risque de Non Détection
SA	: Société Anonyme
SNTT	: Société Nouvelle de Transport et Transit
SYSCOA	: Système Comptable Ouest Africain
TAFIRE	: Tableau Financier des Ressources et des Emplois
TTC	: Toutes Taxes Comprises
TVA	: Taxe sur la Valeur Ajoutée
UEMOA	: Union Economique et Monétaire Ouest Africaine
USA	: United States of America
USAID	: United States Agency for International Development

LISTE DES TABLEAUX ET DES FIGURES

Liste des tableaux

Tableau N° 1: schéma de l'étape d'orientation et de planification de la mission	24
Tableau N° 2: les principales informations recherchées	28
Tableau N° 3: la relation entre les deux composantes du risque d'audit	38
Tableau N° 4: tableau des interviewés	48
Tableau N° 5: domaine d'intervention de CMB et part dans le CA	55
Tableau N° 6: tableau durée et taux d'amortissement du matériel et mobilier	63
Tableau N° 7: le seuil de signification par rapport au résultat	68
Tableau N° 8: seuil de signification par rapport aux autres agrégats	68
Tableau N° 9: le bilan au 31/12/2011.....	69
Tableau N° 10: le compte de résultat au 31/12/2011	70
Tableau N° 11: la CAF	70
Tableau N° 12: les cycles significatifs	71
Tableau N° 13: tableau des seuils de signification.....	72
Tableau N° 14: les domaines significatifs.....	73
Tableau N° 15: les domaines critiques.....	73
Tableau N° 16: les domaines complémentaires	73
Tableau N° 17: les risques par rapport aux domaines d'audit.....	74
Tableau N° 18: calendrier des interventions	75
Tableau N° 19: les normes ISA.....	83
Tableau N° 20 : tableau de synthèse des forces et faiblesses.....	95
Tableau N° 21: recommandations	98
Tableau N° 22 : perspectives de mises en œuvre des recommandations	100

Liste des figures

Figure N° 1: le système centralisateur schématisé	30
Figure N° 2: relation entre les composantes du risque d'audit	38
Figure N° 3: modèle d'analyse.....	46

LISTE DES ANNEXES

Annexe N° 1: Identification de la Société	106
Annexe N° 2: Stratégie d'audit par cycles significatifs	107
Annexe N° 3: Organisation de la mission	108
Annexe N° 4: Exemple de guide d'entretien.....	112
Annexe N° 5: Questionnaire de prise de connaissance	113
Annexe N° 6: Tableau de répartition des actions de la Société	116
Annexe N° 7: Organigramme de la Société MANSOUR & CIE.....	117
Annexe N° 8: La revue analytique	118
Annexe N° 9: Questionnaire de contrôle interne achats	119
Annexe N° 10: Questionnaire de contrôle interne ventes	122
Annexe N° 11: Questionnaire de contrôle interne stocks	125
Annexe N° 12: Test de conformité sur la planification de mission du Cabinet CMB eu égard des normes internationales d'audit.....	128

TABLE DES MATIERES

DEDICACES	i
REMERCIEMENTS	ii
LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS	iii
LISTE DES TABLEAUX ET DES FIGURES	v
LISTE DES ANNEXES	vi
TABLE DES MATIERES	vii
INTRODUCTION GENERALE	1
PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE	7
INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE	8
CHAPITRE 1 : LE COMMISSARIAT AUX COMPTES	9
1.1. Définition	9
1.2. Objectif du commissariat aux comptes	10
1.3. Organisation de la profession de commissaire aux comptes	11
1.3.1. Statut du commissaire aux comptes	11
1.3.2. Nomination et mandat	12
1.3.3. Incompatibilités	12
1.3.4. Responsabilités	12
1.4. Missions du commissaire aux comptes	13
1.4.1. Mission générale	14
1.4.1.1. La mission d'audit financier	14
1.4.1.2. Vérifications spécifiques	21
1.4.2. Interventions connexes	22
1.4.2.1. Opérations particulières décidées par la Société	23
1.4.2.2. Evènements survenant dans la Société	23
CHAPITRE 2 : LA PLANIFICATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES	24
2.1. La prise de connaissance des activités de l'entreprise	25
2.1.1. Les facteurs externes	26
2.1.2. Les facteurs internes	26
2.1.3. La politique générale de la direction	26
2.2. La compréhension du système comptable et de contrôle interne	29
2.3. L'évaluation du risque d'audit	35

2.3.1. Le risque d'anomalies significatives.....	35
2.3.1.1. Le risque inhérent.....	35
2.3.1.2. Le risque lié au contrôle.....	36
2.3.2. Le risque de non détection.....	37
2.4. Le seuil de signification.....	38
2.5. Les domaines et systèmes significatifs.....	40
2.5.1. Les comptes ou groupes de comptes significatifs.....	40
2.5.1.1. La valeur du solde (importance relative).....	41
2.5.1.2. Le cumul des mouvements transitant dans les comptes.....	41
2.5.1.3. La probabilité d'erreurs.....	41
2.5.2. Les erreurs préjudiciables sur les relations avec l'entreprise.....	41
2.5.3. Les obligations légales.....	42
2.6. Le plan de mission.....	43
CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE.....	45
3.1. Le modèle théorique d'analyse.....	45
3.2. La collecte des données.....	47
3.2.1. Le questionnaire de prise de connaissance.....	47
3.2.2. L'entretien.....	47
3.2.3. L'observation physique et la visite des locaux.....	48
3.2.4. L'analyse documentaire.....	48
3.2.5. L'examen analytique.....	49
3.3. L'analyse des données.....	49
3.3.1. Le questionnaire de contrôle interne (QCI).....	49
3.3.2. La grille d'analyse des tâches.....	50
3.3.3. Le tableau d'identification des risques.....	50
3.3.4. Le test de conformité ou de compréhension des procédures.....	50
3.3.5. Le test de permanence.....	51
3.3.6. La détermination du ou des seuils de signification.....	51
CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE.....	52
DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE.....	53
INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE.....	54
CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET MARIAME BAH.....	55
4.1. Missions et domaines d'intervention.....	55
4.2. Les ressources humaines.....	56

4.3. Organisation générale	57
4.3.1. Le département audit.....	57
4.3.2. Le département expertise comptable.....	57
4.3.3. Le département conseil	58
CHAPITRE 5 : PLANIFICATION DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX	
COMPTES DE LA SOCIETE MANSOUR & CIE	59
5.1. La prise de connaissance de la Société MANSOUR & CIE.....	59
5.1.1. Le cadre légal et réglementaire	59
5.1.1.1. La présentation de la Société MANSOUR & CIE	59
5.1.1.2. Présentation du secteur agroalimentaire au Sénégal	60
5.1.2. Le cadre organisationnel	60
5.1.2.1. Les organes de gestion	60
5.1.2.2. L'organisation générale des services.....	61
5.1.2.3. Le système d'information et de communication.....	62
5.2. La compréhension du système comptable et de contrôle interne	62
5.2.1. Les principes comptables	63
5.2.2. Les méthodes comptables	63
5.2.2.1. Les immobilisations corporelles.....	63
5.2.2.2. Le Stock.....	63
5.2.2.3. Les charges et les produits	63
5.2.3. Le contrôle interne	64
5.2.4. La revue analytique	64
5.3. Evaluation du risque d'audit	65
5.3.1. Evaluation du risque inhérent	65
5.3.1.1. Risques liés à l'activité	65
5.3.1.2. Risques liés à la structure du capital	66
5.3.1.3. Risques liés à l'organisation	66
5.3.1.4. Risques liés à certains postes du bilan	66
5.3.1.5. Risques liés à l'environnement de la Société	67
5.3.2. Evaluation du risque de non-contrôle	67
5.3.3. Evaluation du risque de non détection	67
5.4. Identification des systèmes et domaines significatifs	67
5.4.1. Le seuil de signification	67
5.4.1.1. La détermination du seuil de signification par rapport au résultat.....	68

5.4.1.2. La comparaison du seuil de signification trouvé par rapport aux autres agrégats.....	68
5.4.2. Les systèmes et les domaines significatifs.....	69
5.5. Le plan de mission et le programme de travail.....	72
5.5.1. Le plan de mission.....	72
5.5.1.1. Le seuil de signification.....	72
5.5.1.2. L'identification des domaines d'audit.....	73
5.5.1.3. L'identification des risques par rapport aux domaines d'audit.....	74
5.5.1.4. La définition des principaux axes de contrôle.....	75
5.5.1.5. L'organisation de la mission.....	75
5.5.2. Le programme de travail.....	76
5.5.2.1. L'évaluation du contrôle interne.....	76
5.5.2.2. La confirmation directe des tiers.....	77
5.5.2.3. Le contrôle des comptes.....	77
CHAPITRE 6 : ANALYSE DE LA PLANIFICATION DE MISSION DU CABINET CMB ET RECOMMANDATIONS.....	82
6.1. Présentation du référentiel d'audit.....	82
6.1.1. Présentation de l'IFAC.....	82
6.1.2. Les normes internationales d'audit.....	83
6.1.2.1. Présentation de la norme ISA 300.....	84
6.1.2.2. Présentation de la norme ISA 315.....	85
6.1.2.3. Présentation de la norme ISA 320.....	86
6.1.2.4. Présentation de la norme ISA 330.....	87
6.2. Analyse de la planification de mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB.....	88
6.2.1. Les forces de la planification du Cabinet CMB.....	88
6.2.1.1. Travaux préliminaire à la planification de la mission.....	88
6.2.1.2. Planification de l'audit.....	89
6.2.1.3. Procédures d'évaluation des risques et activités connexes.....	89
6.2.1.4. Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne.....	89
6.2.1.5. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives.....	90
6.2.1.6. Détermination du seuil de signification pour les travaux lors de la planification d'audit.....	90

6.2.1.7. Révision des seuils à mesure que progresse l'audit	90
6.2.1.8. Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions	91
6.2.1.9. Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies	91
6.2.1.10. Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants.....	91
6.2.1.11. Documentation	91
6.2.2. Les faiblesses de la planification du Cabinet CMB	92
6.2.2.1. Non-participation des membres de l'équipe à la planification.....	92
6.2.2.2. Non-respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance des membres de l'équipe	93
6.2.2.3. La non-prise de connaissance des facteurs sectoriels pertinents.....	93
6.2.2.4. Evaluation superficielle des risques liés à l'informatique.....	94
6.2.2.5. Evaluation non suffisante du risque d'audit	94
6.2.3. Tableau de synthèse des forces et faiblesses de la planification.....	95
6.3. Les recommandations d'amélioration.....	98
6.4. Les perspectives de mises en œuvre des recommandations d'amélioration.....	100
CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE	101
CONCLUSION GENERALE	102
ANNEXES	105
BIBLIOGRAPHIE	134

INTRODUCTION GENERALE

Le développement des entreprises, l'évolution technologique, la concurrence grandissante et un climat de crise économique persistante font que l'environnement des entreprises est turbulent et instable.

Depuis les scandales financiers d'Enron, de Worldcom ou de Parmalat..., la question de la fiabilité et de la qualité des informations données aux tiers sur les comptes des entreprises est au cœur de préoccupations majeures ; d'où l'apparition de nouvelles lois comme la loi de sécurité financière (LSF) et la loi Sarbanes-Oxley.

L'entreprise est une entité économique, juridique et sociale. Elle poursuit un certain nombre d'objectifs à travers son activité dont la réalisation intéresse tous ceux qui contribuent à son financement ou sont intéressés par ses résultats et performances, ainsi :

- ✚ les dirigeants (conseil d'administration et direction générale) ont besoin d'informations pour prendre des décisions et gérer au mieux ses activités ;
- ✚ les actionnaires (propriétaires) souvent éloignés de la conduite des affaires, sont désireux d'obtenir des informations sur les résultats et sur l'évolution de la situation financière afin de juger le bien-fondé de leur investissement ;
- ✚ les salariés se préoccupent des problèmes relatifs à la gestion pour se rassurer quant à leur avenir ;
- ✚ les fournisseurs se soucient de comment et de quand ils seront payés ;
- ✚ les clients se préoccupent de la qualité des produits et de leur approvisionnement ;
- ✚ l'Etat s'inquiète de la question de l'impôt pour renflouer ses caisses et financer son budget.

L'entreprise est alors une coalition de différents types d'agents qui ont tous leurs intérêts en jeu ; des intérêts parfois divergents. Selon PIGE (2003 :129), pour les tiers comme les actionnaires et les prêteurs, deux objectifs sont primordiaux : la rentabilité de l'entreprise et de sa bonne santé financière. Pour les autres tiers (fournisseurs, clients, salariés), il s'agit principalement de la poursuite de l'activité de l'entreprise.

Selon la théorie d'agence de JENSEN & MECKLING, les actionnaires et les managers constituent deux catégories d'agents homogènes liés par des relations institutionnelles et par des relations d'agence. Les actionnaires mandatent très souvent les managers pour la gestion quotidienne de l'entreprise mais peuvent influencer les décisions par leurs votes dans les

assemblées générales. Cependant, cette influence est très réduite si le capital est dispersé ou si les porteurs ne sont pas organisés.

De nos jours, avec le souci de compétitivité grandissante et d'objectifs de résultat, il apparaît souvent que les intérêts des managers sont différents de ceux des actionnaires.

En effet, les actionnaires ont pour objectif principal la maximisation du profit tandis que les managers tentent de maximiser une fonction d'utilité qui, selon les théories de management de CHARREAUX & al (1987 : 37), traduit trois catégories de motifs : bénéficier de la rémunération la plus élevée possible, acquérir du prestige et du pouvoir, assurer une certaine sécurité.

Ainsi, l'entreprise est amenée à produire un certain nombre d'informations répondant aux diverses préoccupations qu'elle suscite. Selon AHOUANGANSI (2010 : 213), plusieurs raisons poussent les opérateurs économiques à commander une mission d'audit en général et de l'audit financier en particulier. Ce sont notamment :

- ✦ l'obligation légale (commissariat aux comptes) ;
- ✦ la détection de la fraude ;
- ✦ l'amélioration de la gestion ;
- ✦ la confiance des bailleurs.

C'est dans cette logique que les managers, dans le but de s'assurer la confiance et la fidélité des actionnaires et des autres parties intéressées, sont parfois tentés de maquiller ou de présenter les comptes qui ne traduisent pas la réalité de l'entreprise.

Il en est de même lorsqu'ils sollicitent les banquiers pour l'octroi d'un concours financier, les fournisseurs pour l'octroi des crédits commerciaux ou l'Etat pour le paiement de moins d'impôts etc.

Comme il ne sert à rien de disposer d'informations dont la qualité est douteuse, la loi a imposé à certaines entreprises un audit financier annuel, appelé commissariat aux comptes, dont le but est de s'assurer que les comptes annuels sont réguliers, sincères et présentent l'image fidèle de l'entreprise. C'est au XIXème siècle que naîtra la profession de commissaire aux comptes car il fallait préserver l'intérêt des actionnaires face aux dérives et malversations des gestionnaires (LEJEUNE & EMMERICH, 2007 : 16).

Cette mission de commissariat aux comptes est effectuée suivant des normes et une méthodologie dont une phase préalable de planification est incontournable. La planification est l'élaboration d'une stratégie générale et d'une approche détaillée relative à la nature, au calendrier et à l'étendue des travaux d'audit. Elle a pour objectif de réaliser ces travaux de manière efficace et en temps voulu.

Les missions d'audit exercées en Cabinet sont deux types : une mission d'audit légal ou commissariat aux comptes définie par la loi et une mission d'audit contractuel dont les termes sont définis avec le client. Qu'ils s'agissent d'audit légal ou contractuel, les Cabinets sont tenus au respect des normes d'audit.

Le Cabinet Mariame BAH (société de commissariat aux comptes et d'audit) n'est pas resté en marge quant à l'application des normes d'audit de l'IFAC et de la nouvelle approche d'audit par les risques depuis leur adoption.

Cependant, récemment certaines missions du Cabinet CMB ont connu des difficultés de gestion dans leur exécution et ont fait l'objet de retard dans leur déroulement et projet de rapport. En effet, c'est le cas de :

- ✚ la mission d'audit financier 2011 du projet PADL de Diffa (Niger) ;
- ✚ et la mission de commissariat aux comptes 2011 de SNTT Dakar.

Ces problèmes sont source de risque et peuvent mettre en doute la capacité du Cabinet à conduire ses missions et mettre en cause l'opinion émise.

Alors cette situation est-elle due à l'organisation et à la manière de travailler du Cabinet ou à d'autres raisons ?

Elle pourrait s'expliquer par plusieurs raisons :

- ✚ la disponibilité des informations sur l'entité à temps ;
- ✚ la disponibilité en ressources (matérielles et humaines) du Cabinet ;
- ✚ la mauvaise coordination du travail ;
- ✚ la mauvaise planification de la mission ;

De ces problèmes découlent des conséquences qui peuvent compromettre la capacité et les compétences du Cabinet, atteindre son image et mettre en cause sa signature.

Face à ces problèmes, nous proposons les solutions suivantes :

- ✚ sensibiliser les entreprises sur la nécessité de mettre à la disposition du Cabinet les informations à temps ;
- ✚ évaluer la capacité et les compétences du Cabinet ;
- ✚ revoir l'organisation et le travail du Cabinet ;
- ✚ analyser la planification d'une mission de commissariat aux comptes du Cabinet.

Dans ce mémoire, nous retenons la dernière solution qui est d'analyser la planification d'une mission de commissariat aux comptes du Cabinet. Car elle permettra d'apprécier la planification du Cabinet par rapport à ce que disent les normes internationales d'audit.

La planification est l'élaboration d'une stratégie générale et d'un plan de mission relatif à la nature, au calendrier et à l'étendue des travaux d'audit.

De ce fait, la question principale suivante mérite d'être posée : Dans quelle mesure la planification de mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB est-elle conforme aux normes internationales d'audit (ISA) ?

De cette question principale, découlent les questions spécifiques suivantes :

- ✚ qu'est-ce qu'une planification d'une mission ?
- ✚ comment est réalisée la planification d'une mission de commissariat aux comptes ?
- ✚ quel est le contenu et le poids d'une planification dans une mission de commissariat aux comptes ?
- ✚ quelle est la démarche de la planification de mission du Cabinet CMB ?
- ✚ quels outils et techniques le Cabinet CMB utilisent pour planifier de ses missions ?
- ✚ quelles sont les forces et les faiblesses ?
- ✚ quelles recommandations pouvons-nous apporter pour améliorer ?

Pour répondre à ces questions posées ci-dessus, nous allons étudier le thème suivant : « planification d'une mission de commissariat aux comptes ».

Ce thème a pour objectif principal de décrire la planification d'une mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB et de l'analyser suivant un référentiel d'audit afin d'en faire des recommandations.

Les objectifs spécifiques portent sur :

- ✚ la mission de commissariat aux comptes ;
- ✚ la description de la planification d'une mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB ;
- ✚ l'analyse de la planification d'une mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB ;
- ✚ porter un regard critique sur cette planification ;
- ✚ identifier les forces et les faiblesses ;
- ✚ faire des recommandations pour améliorer.

La planification de la mission de commissariat aux comptes qui sera traitée dans notre cas se limitera aux cycles : achats-fournisseurs, ventes-clients, stocks et trésorerie. Cette limitation trouve son explication du fait que la Société étudiée est une société commerciale et que notre intervention n'a touché que ces derniers.

Cette étude suscite principalement l'intérêt du Cabinet CMB qui a eu des difficultés récemment pour gérer certaines de ses missions. Elle sera une forme de contrôle qualité des travaux de planification du Cabinet qui pourra également rassurer ses clients et partenaires.

Pour nous-mêmes, elle est l'accomplissement d'une obligation pédagogique et l'occasion de mieux asseoir nos connaissances théoriques en audit en les confrontant à la pratique, de mieux connaître et comprendre la planification d'une mission de commissariats aux comptes.

Dans le souci de bien situer la planification de la mission de commissariat aux comptes dans son contexte, nous avons jugé bon de présenter :

La première partie du mémoire intitulée : cadre théorique, qui sera consacrée dans un premier chapitre exclusivement aux aspects du commissariat aux comptes, ensuite le deuxième chapitre à la planification d'une mission de commissariat aux comptes et enfin le troisième chapitre traitera de la méthodologie de l'étude.

La deuxième partie du mémoire intitulée : cadre pratique, qui traitera dans un premier chapitre de la présentation du Cabinet Mariame BAH, commissaire aux comptes de la Société MANSOUR & CIE, le deuxième chapitre décrira la planification de la mission de commissariat aux comptes de la Société MANSOUR & CIE et enfin le troisième chapitre fera l'objet de l'analyse de la planification suivant un référentiel d'audit et des recommandations.

PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Le développement et l'environnement instable des entreprises ont très vite nécessité l'intervention d'auditeurs externes dans l'entreprise : les commissaires aux comptes.

« Les commissaires aux comptes sont investis d'une mission générale de contrôle devenue institutionnelle au profit non seulement des actionnaires, mais aussi de tous les tiers de l'entreprise ».

Ils ont pour rôle principal de vérifier si les comptes publiés par les sociétés sont conformes à la réalité de l'entreprise, un rôle indispensable au sein du monde financier d'aujourd'hui. Les commissaires aux comptes sont membres d'une profession agréée et d'un domaine bien précis : le commissariat aux comptes.

Le commissariat aux comptes est un domaine règlementé et indépendant qui contribue à la qualité et à la transparence de l'information financière et comptable émise par les entités contrôlées.

La pratique et la démarche méthodologique à mettre en œuvre au cours de chaque mission ont été formalisées par la profession. Chaque phase de la mission a une finalité et des outils et moyens spécifiques. Désormais, quelle que soit la taille et l'activité de l'entreprise, la mission du commissaire aux comptes s'adapte à ses besoins et à son environnement.

Dans cette première partie, nous nous consacrerons essentiellement à la revue de littérature, en analysant, les aspects du commissariat aux comptes et la planification d'une mission et les outils et techniques pour la réaliser.

Pour cela, dans un premier chapitre, nous traiterons de la définition et objectif du commissariat aux comptes, de l'organisation de la profession, et des missions du commissaire aux comptes.

Ensuite dans le deuxième chapitre, nous étudierons la démarche de la planification d'une mission de commissariat aux comptes et enfin, notre troisième chapitre sera consacré à la description de la méthodologie de l'étude.

CHAPITRE 1 : LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Le commissariat aux comptes est une institution relativement récente en tant que profession organisée. Il fait régulièrement l'objet de modification depuis son apparition pour la première fois en 1863 dans la loi française, mais c'est surtout la loi du 24 juillet 1867 sur les Sociétés qui a institué le "commissaire de Sociétés" à l'époque de la révolution industrielle.

« Dans les années 1950, du fait des scandales financiers, on assiste à l'élargissement des pouvoirs du commissaire aux comptes. Une procédure d'agrément par les cours d'appel est instituée pour les commissaires aux comptes contrôlant les Sociétés faisant appel public à l'épargne et l'obligation est faite au commissaire aux comptes de révéler les faits délictueux dont il a eu connaissance au procureur de la république ».

En France, c'est surtout le décret du 12 août 1969 qui a érigé le commissariat aux comptes comme une profession organisée, en créant la compagnie nationale des commissaires aux comptes, placée auprès du ministre de la justice.

En Afrique, plus particulièrement dans la zone UEMOA, la mission de commissariat aux comptes est régie par l'acte uniforme de l'OHADA.

Ainsi dans ce chapitre, l'objectif à atteindre est essentiellement de comprendre les aspects du commissariat aux comptes. Pour cela, nous allons traiter ce chapitre en quatre (4) sections. La première section traitera de la définition, la deuxième section traitera de l'objectif, la troisième section de l'organisation de la profession de commissaire aux comptes et enfin la quatrième section traitera les missions et la démarche du commissariat aux comptes.

1.1. Définition

« Le commissariat aux comptes est une mission d'audit à caractère légal dans la mesure où elle est imposée par les lois sur les Sociétés. Il a pour finalité de concourir à la sécurité des relations financière par l'expression d'une opinion compétente et impartiale ». Les commissaires aux comptes sont des professionnels investis d'une mission générale et permanente de vérification comptable et de contrôle du fonctionnement régulier de nombreuses personnes morales de droit privé, d'établissements publics de l'Etat à caractère industriel et commercial et d'entreprises nationales répondant à certains critères économiques (BARBIERI, 1996 : 1).

Le commissariat aux comptes est régi par la loi qui :

- ✚ détermine les entités qui y sont tenues ;
- ✚ fixe les missions dans leur objet et leurs conditions d'exercice ;
- ✚ désigne les destinataires des communications et rapports du commissaire aux comptes.

Le commissariat aux comptes constitue ainsi un ensemble de missions qui s'articule autour des quatre (4) points suivants :

- ✚ une mission d'audit conduisant à la certification ;
- ✚ des missions spécifiques intervenant dans le cadre de la mission de certification ;
- ✚ des missions particulières relatives à la réalisation de certaines opérations ;
- ✚ une mission de communication de ses opinions aux organismes et personnes désignés par la loi.

1.2. Objectif du commissariat aux comptes

Les informations comptables et financières sur les Sociétés se multiplient et se répandent chaque jour, cependant la fiabilité de ces informations constitue la principale interrogation. Selon SCHATT & LEWKOWICZ (2007 : 50), les lecteurs des informations financières et comptables veulent une information fiable. L'intervention d'un auditeur indépendant donnant son opinion est une réponse à cette attente, la profession de commissaire aux comptes a été créée dans ce but.

Dans le souci d'assurer un maximum de sécurité aux actionnaires et autres tiers (clients, fournisseurs, banque, salariés, ...), un contrôle de ces informations s'avère indispensable. Ce contrôle est une forme de garantie pour eux dans la mesure où il leur permet d'assurer la fiabilité des informations qui leurs sont présentées. Le commissaire aux comptes est là pour vérifier que les entreprises ne dissimulent pas de fraude et pour vérifier les comptes. Il doit s'assurer qu'il n'y ait pas de détournements de fonds ou des opérations de blanchiment d'argent. S'il relève des erreurs, il doit en faire part au dirigeant (KROLL & FIORI, 2010 : 95).

Le commissariat aux comptes consiste alors en l'examen des états financiers en vue de donner une opinion motivée sur leur régularité et leur sincérité. C'est un examen qui a pour finalité de vérifier que les règles, les méthodes et les principes comptables en vigueur ont été respectés et

que les états financiers présentés présentent l'image fidèle du patrimoine et du résultat de l'entreprise.

1.3. Organisation de la profession de commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes est un professionnel membre d'une profession réglementée, et le statut, les missions, les fonctions et les pouvoirs sont définis par les lois.

Les textes qui régissent le commissariat aux comptes sont notamment :

En France :

- ✚ la loi sur la sécurité financière (LSF) ;
- ✚ le code de déontologie de la profession ;
- ✚ le code de commerce dans sa partie réglementaire ;
- ✚ les normes d'exercice professionnel (NEP) ;
- ✚ les directives européennes sur le contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés.

En Afrique, ce sont :

- ✚ les textes de l'OHADA ;
- ✚ les règlements intérieurs des ONECCA et les codes de déontologie de la profession ;
- ✚ les textes du CPPC.

1.3.1. Statut du commissaire aux comptes

L'article L.822-1 du code de commerce stipule que « nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes, s'il n'est pas préalablement inscrit sur une liste établie à cet effet.

Peuvent être inscrits sur cette liste les commissaires aux comptes (personnes physiques) ainsi que les Sociétés de commissaire aux comptes (personnes morales).

Les articles 695 et 696 de l'OHADA limitent l'exercice de la profession aux seuls experts comptables inscrits à l'ordre s'il en existe dans ces pays, sinon inscrits préalablement sur une liste établie par une commission siégeant auprès d'une cour d'appel.

1.3.2. Nomination et mandat

Les commissaires aux comptes sont nommés par l'assemblée des associés et, en cas de carence, par voie de justice, pour un mandat de six (6) exercices. Dans certains cas, la loi a rendu obligatoire la nomination d'au moins deux (2) commissaires aux comptes.

Selon l'acte uniforme de l'OHADA, la mission de commissariat aux comptes concerne :

- ✚ les Sociétés anonymes (SA) ;
- ✚ les Sociétés à responsabilité limitée (SARL) qui remplissent les conditions suivantes :
 - capital social supérieur à FCFA 10.000.00 ;
 - chiffre d'affaires annuel supérieur à FCFA 250.000.000 ;
 - effectif permanent supérieur à 50 personnes.
- ✚ les GIE qui émettent des emprunts obligataires.

Les missions de commissaire aux comptes sont de deux (2) natures :

- ✚ la fonction de commissaire aux comptes titulaire au titre d'un mandat ;
- ✚ des missions auprès d'autres entités dont il n'est pas commissaire aux comptes (commissariat à la fusion, aux apports, etc.).

1.3.3. Incompatibilités

Selon OBERT (2004 : 22), les activités de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance. Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec :

- ✚ toute activité de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- ✚ tout emploi salarié ;
- ✚ toute activité commerciale.

1.3.4. Responsabilités

La responsabilité du commissaire aux comptes peut être recherchée sur le plan civil, pénal et disciplinaire. Il est soumis à des règles prévues par la loi et le code de déontologie de la profession, et à des sanctions en cas de manquements. Selon BARBIERI (1996:73), le commissaire aux comptes encourt selon le cas une responsabilité civile, pénale ou disciplinaire ; si la première vise avant tout la réparation d'un dommage, les deuxième et

troisième cherchent à sanctionner un comportement répréhensible au regard de la loi pénale ou de la règle déontologique, indépendamment de l'existence d'un préjudice.

Ainsi, il s'impose à tout commissaire aux comptes :

- ✚ l'indépendance ;
- ✚ des principes de comportement et de bonne conduite ;
- ✚ le secret professionnel ;
- ✚ le respect des normes ;
- ✚ la non immixtion dans la gestion ;
- ✚ la formation continue.

Le conseil de l'ordre veille « au bon exercice » de la profession, à sa surveillance ainsi qu'à la défense de l'honneur et de l'indépendance des membres.

1.4. Missions du commissaire aux comptes

Le commissariat aux comptes aussi appelée audit ou contrôle légal, est une mission d'audit qui découle des dispositions de la loi. Selon LEJEUNE & EMMERICH (2007 : 21), le commissaire aux comptes a trois rôles fondamentaux :

- ✚ certifier les états financiers ;
- ✚ surveiller la pérennité de l'entité dans laquelle il exerce sa mission en ayant l'obligation éventuelle de déclencher la procédure d'alerte ;
- ✚ révéler au procureur de la république les faits délictueux significatifs et délibérés dont il a connaissance à l'occasion de sa mission.

Selon MIKOL (1999 : 56 ; 58), le contrôle légal comprend une mission générale et le cas échéant des interventions connexes. La mission générale comprend obligatoirement chaque année :

- ✚ un audit financier conduisant à la certification ;
- ✚ des vérifications spécifiques.

Les interventions connexes sont des faits particuliers qui peuvent découler de décisions prises par la société (distribution d'acomptes sur dividendes, émission de titres participatifs, etc.), ou des événements survenus dans la société : faits délictueux à révéler au procureur de la

république, le déclenchement de la procédure d'alerte, contrôle des notes d'information requise par la commission des opérations de bourse, ...

1.4.1. Mission générale

L'objectif principal d'une mission d'audit financier est de formuler une opinion motivée sur les états financiers. Selon LEJEUNE & EMMERICH (2007 : 34), la mission générale du commissaire aux comptes comporte :

- ✚ une mission d'audit conduisant à une certification ;
- ✚ des missions de vérifications spécifiques définies par la loi.

1.4.1.1. La mission d'audit financier

La mission d'audit financier consiste en un examen critique des états financiers (bilan, compte de résultat, états annexés) dans le but d'exprimer une opinion sur la qualité des comptes annuels dans tous leurs aspects significatifs conformément à un référentiel comptable identifié.

Selon l'IFAC, « une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle » ou « présente sincèrement sous tous les aspects significatifs », qui sont des expressions équivalentes ».

L'audit comptable financier est la forme moderne de contrôle et de vérification des comptes, en y apportant une dimension critique. Selon GRAND & VERDALLE (2006 :13), les missions d'audit comptable et financier sont des missions particulières. Elles ont pour objectif général de s'assurer que les documents financiers traduisent correctement la situation économique et l'activité de la firme étudiée. Les documents doivent donner une image fidèle de l'entreprise.

❖ Objectifs de la mission d'audit financier

Les objectifs de l'audit financier d'une entreprise sont semblables à ceux de toute autre entreprise. Ces objectifs sont de s'assurer que les comptes annuels « donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entreprise ».

En effet, la mission d'audit financier est d'émettre une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes. Ainsi, selon AHOANGANSI (2010: 207 ; 211), l'objectif fondamental de l'audit financier correspond à un examen critique des états financiers (bilan, compte de résultat, TAFIRE et état annexé). L'appréciation de l'auditeur doit se faire à partir de deux éléments, le premier étant la régularité des comptes, le second leur sincérité. Il convient d'explicitier ces deux termes qui visent la fidélité.

- ✚ La régularité : peut être définie comme la conformité aux règles et procédures en vigueur.
- ✚ La sincérité : est définie par opposition au terme « exactitude ».
- ✚ La fidélité : est intimement liée à la régularité et à la sincérité.

Selon GRAND & VERDALLE (2006 :16), l'objectif de l'audit financier est d'analyser les comptes d'une société sous l'aspect de la qualité de l'information. Il s'agit de savoir si les chiffres sur lesquels s'appuient les décisions des investisseurs, des responsables et des tiers sont fiables, c'est-à-dire fondés sur des conventions connues et attendues des utilisateurs.

De ce fait, les préoccupations majeures de l'auditeur se présentent sous forme de questions.

Selon COMBE & LABROUSSE (1997 : 12 ; 13), il est nécessaire, à ce stade, d'énumérer les questions auxquelles l'auditeur doit répondre avant de se prononcer. Elles sont au nombre de sept et correspondent à sept propositions qui permettent, si elles sont vérifiées, de penser que les comptes sont réguliers et sincères.

□ Questions relatives aux enregistrements

- ✚ toutes les opérations de l'entreprise devant être comptabilisées ont-elles fait l'objet d'un enregistrement dans les comptes ? l'auditeur vérifier l'exhaustivité des enregistrements.
- ✚ tous les enregistrements portés dans les comptes sont-ils la traduction correcte d'une opération réelle ? l'auditeur vérifier la réalité des enregistrements.
- ✚ toutes les opérations enregistrées durant l'exercice concernant-elles la période écoulée et elle seule ? inversement, des opérations concernant cette période ne sont-elles pas enregistrées dans un autre exercice ? l'auditeur vérifie la séparation des exercices.

❑ Questions relatives aux soldes

- tous les soldes apparaissant au bilan représentent-ils des éléments d'actif et de passif existant réellement ? l'auditeur vérifie l'existence des soldes.
- ces éléments d'actif et de passif sont-ils évalués à leur juste valeur ? l'auditeur vérifie l'évaluation des soldes.

❑ Questions relatives aux documents financiers

- les documents financiers sont-ils correctement présentés ? l'auditeur vérifie la présentation.
- Les documents financiers font-ils l'objet des informations complémentaires qui sont éventuellement nécessaires ? l'auditeur vérifie que l'information chiffrée est assortie des informations extracomptables nécessaires à leur compréhension.

L'auditeur avant de se prononcer tentera de mettre la lumière sur ces questions. Selon MIKOL (1999 :73), les comptes annuels soumis à son examen doivent respecter les principes et règles en vigueur et répondre aux assertions d'audit dites EPICERI.

Exhaustivité

Période

Imputation

Concerne

Evaluation

Réalité

Information

❑ **Exhaustivité**

Il s'agit ici de vérifier si et seulement si toutes les opérations de l'entreprise sont enregistrées sans aucune omission. Par exemple, toutes les factures de vente de marchandises ont-elles été enregistrées ?

❑ **Période**

L'objectif est de s'assurer que toutes les transactions de l'entreprise sont comptabilisées dans la bonne période. Selon GOVOEI (2007 : 61), aussi appelé indépendance des exercices, c'est

l'un des principes fondamentaux de la comptabilité générale à savoir la séparation des exercices. Par exemple, les factures de téléphone sont-elles rattachées à l'exercice passé ?

❑ **Imputation**

L'objectif est de s'assurer que les opérations sont correctement totalisées, comptabilisées et centralisées conformément aux règles généralement admises en la matière, appliquées de façon constante (imputations conformes aux règles du plan comptable en vigueur), (PIGE, 2003 :118).

L'auditeur doit vérifier que les ventes de marchandises résultent de l'exactitude des prix facturés, de l'exactitude arithmétique de la facture, de l'exactitude du montant comptabilisé par rapport à celui de la facture. Par exemple, les prix des marchandises sur les factures de vente sont-ils exacts et conformes ?

❑ **Concerne (propriété)**

L'objectif est de s'assurer que toutes les opérations enregistrées concernent bien l'entreprise. Cette assertion vise à vérifier si les actifs qui apparaissent au bilan sont la propriété de l'entreprise ou correspondent à des droits réellement acquis ou si les passifs lui sont attribuables. Par exemple, tous les paiements de dettes fournisseurs concernent-ils l'entreprise ?

❑ **Evaluation**

L'objectif est de s'assurer que la valeur des actifs et des passifs ainsi que les charges et produits sont correctement évalués. Cette assertion vérifie si toutes les opérations comptabilisées sont évaluées conformément aux principes comptables généralement admis. Selon GOVOEI (2007 : 54), c'est le maintien des mêmes méthodes d'évaluation et de présentation. Par exemple, les stocks de marchandises inscrits à l'actif sont-ils correctement évalués ?

❑ **Réalité**

L'objectif est de s'assurer que tous les actifs et toutes les dettes ainsi que les transactions enregistrées en comptabilité sont réels et non fictifs. La notion de réalité concerne à la fois l'opération et sa comptabilisation, bien que la multitude d'opérations passées par l'entreprise rend particulièrement délicat cette assertion. Un dispositif de contrôle interne efficace peut alléger la tâche de l'auditeur sinon dans le cas inverse, la tâche devient considérable. Par exemples, les stocks de marchandises inscrits à l'actif sont-ils bien réels ?

❑ Information

Les documents comptables et financiers de l'entreprise doivent être accompagnés des informations complémentaires pour donner toutes les explications nécessaires sur les conditions d'établissement des comptes, c'est le principe de la bonne information (SAMBE & DIALLO, 2008 : 46).

L'objectif est de s'assurer que toutes les opérations de l'entreprise sont correctement enregistrées, présentées et publiées à la bonne date. Ces informations peuvent être relatives à la méthode d'évaluation des stocks utilisée par l'entreprise, aux changements de méthode de comptabilisation etc. Par exemple, les stocks sont-ils correctement évalués selon la méthode convenue ?

Afin de s'assurer que les comptes annuels répondent aux assertions évoquées ci-dessus, l'auditeur doit choisir une approche d'audit appropriée. Lorsque les réponses à ces questions sont vérifiées, il est permis de penser que les comptes sont sincères et réguliers.

❖ Normes d'audit financier

L'audit est une démarche cohérente de contrôle effectuée par un professionnel compétent et indépendant de l'entreprise auditée. Ces valeurs constituent des normes auxquelles l'auditeur, en tant que professionnel, doit se référer en vue de bien accomplir sa mission. L'ensemble des normes à appliquer constituent le référentiel de l'auditeur.

Selon le petit LAROUSSE, une norme est un principe servant de règle, de loi : la notion de norme implique donc l'existence d'une autorité extérieure à celui qui est amené à la respecter. Cette autorité définit le contenu et le domaine des normes qu'elle édicte.

Dans le domaine de l'audit financier, les normes sont à deux (2) niveaux : celles qui sont externes propre à une mission donnée et celles internes ; c'est-à-dire les cabinets d'audit sont tenus d'établir une politique de contrôle qualité.

Selon MIKOL (1999 :73), les normes d'audit ont pour objet la conduite des missions d'audit menées par l'auditeur. Elles sont élaborées par des organisations professionnelles et modifiées de façon significative suivant les pays et l'antériorité de la pratique professionnelle de l'audit dans ces pays. Ainsi, selon AHOUANGANSI (2010 : 263), nous avons :

- ✚ au niveau international, l'IFAC (International Federation of Accountants) et l'IIA (Institute of Internal Auditors) pour les auditeurs internes ;

- ✚ en France, la CNCC (Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes), et l'OECCA (Ordre des Experts Comptables et Comptables Agrées) ;
- ✚ dans l'espace UEMOA, le CCOA (Conseil Comptable Ouest Africain) et dans les pays les ONECCA (Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agrées).

En audit financier, on distingue trois (3) catégories de normes : les normes générales, les normes de travail et les normes de rapport.

□ Les normes générales

Selon ATH (1991 :52), les normes générales sont personnelles par nature, elles concernent l'indépendance de l'auditeur, sa compétence la qualité de son travail et le secret professionnel.

✚ L'indépendance

« La loi, les règlements et la déontologie font une obligation à l'auditeur d'être et de paraître indépendant ».

✚ La compétence

« L'auditeur doit avoir une connaissance des techniques d'audit et les qualifications requises pour exercer la profession ».

✚ La qualité de travail

« L'expert-comptable exerce ses missions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un niveau de qualité suffisant, compatible avec son éthique et ses responsabilités ».

✚ Le secret professionnel

« L'auditeur est astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance en raison de ses fonctions ».

□ Les normes de travail

Le professionnalisme de l'auditeur s'observe à travers sa méthodologie de travail. Ils décrivent la démarche à suivre pour la réalisation de la mission. En audit, le respect des normes de travail est d'une importance capitale, car elle détermine la véracité de l'opinion émise.

✚ La planification de la mission

La planification de la mission est la première composante des normes de travail. Son objectif est d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et d'écrire une stratégie générale d'audit, un plan de mission et un programme de travail.

✚ L'évaluation du contrôle interne

Dans le but de réduire le niveau du risque, par conséquent le risque d'audit, l'auditeur doit procéder à l'évaluation du contrôle interne en termes de prévention, de détection et de correction des anomalies significatives. L'évaluation du contrôle interne consiste à effectuer une étude et une évaluation des procédures de l'entreprise.

✚ Le contrôle des comptes

Il s'agit de passer en revue tous les comptes de la société. Selon GRAND & VERDALLE (2006 : 93), il s'agit de s'assurer de l'enregistrement exhaustif des mouvements de valeurs appelés « flux ». Les opérations peuvent se classer en :

- flux réels : biens matériels ;
- flux monétaires ou financiers (valeurs monétaires) ;
- flux externes (opérations avec les tiers) ;
- flux internes (transactions internes).

Cependant, du fait du nombre croissant des enregistrements comptables et pièces justificatives, l'auditeur procède à une sélection suivant des critères qu'il définira.

Selon LEJEUNE & EMMERICH (2007 : 175 ; 176), le commissaire aux comptes est dans l'impossibilité de tout contrôler et c'est pour cela que sa démarche se fonde sur une orientation et une planification des travaux qui intégreront une sélection de diligences à effectuer en fonction du risque d'émettre une opinion erronée.

Lors de la conception des procédures d'audit à mettre en œuvre, le commissaire aux comptes détermine, sur la base de son jugement professionnel, les méthodes appropriées de sélection des éléments à contrôler.

❑ Les normes de rapport

Le rapport est la phase de conclusion de la mission d'audit. C'est dans ce rapport que l'auditeur émet son opinion sur les comptes de l'entreprise. Selon LEJEUNE & EMMERICH (2007:149), le rapport général du commissaire aux comptes est un document de synthèse concernant sa mission de certification des comptes annuels dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission. Selon ATH (1991 :102), la décision du commissaire aux comptes sur les comptes annuels peut s'exprimer selon les modalités suivantes :

- ✚ certification sans réserve ;
- ✚ certification avec réserve(s) : désaccord sur l'application des principes comptables, limitations de l'étendue des travaux, incertitudes ;
- ✚ refus de certifier en raison d'irrégularités comptables (opinion défavorable) ou de limitations ou incertitudes (impossibilité d'exprimer une opinion)

1.4.1.2. Vérifications spécifiques

Les commissaires aux comptes ont également pour mission de vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels (éventuellement, avec les comptes consolidés) des informations données dans le rapport de gestion (éventuellement dans le rapport sur la gestion du groupe) établi par les dirigeants, et dans les documents adressés aux associés ou membres sur la situation financière ou les comptes annuels (BARBIERI, 1996 :53 ;54).

En effet, les vérifications spécifiques sont de deux (2) types :

- ✚ un contrôle commun avec la mission d'audit ;
- ✚ un contrôle indépendant de la mission d'audit.

❖ Contrôle commun avec la mission d'audit financier

Il s'agit de vérifier :

- ✚ les informations d'ordre comptable et financier contenues dans :
 - le rapport de gestion
 - les autres documents adressés aux actionnaires lors de l'AGO
- ✚ la conformité de la comptabilité aux règles en vigueur ;
- ✚ la permanence des méthodes ;

- ✚ les mouvements de titres ;
- ✚ la structure du capital ;
- ✚ les conventions réglementées ;
- ✚ la rémunération des personnes les mieux rémunérées ;
- ✚ etc.

❖ **Contrôle indépendant de la mission d'audit financier**

Il s'agit de :

- ✚ veiller au respect de l'égalité entre les actionnaires ;
- ✚ contrôler des actions détenues par les administrateurs et les membres du conseil de surveillance ;
- ✚ etc.

Selon CNCC (1990 : 9), pour satisfaire à ces vérifications spécifiques, le commissaire aux comptes effectue soit un examen limité, soit des examens particuliers :

- l'examen limité concerne les documents de synthèse tels que les situations intermédiaires et les documents prévisionnels prévus par l'article L.340-1 ;
- les examens particuliers sont propres à chaque vérification d'information.

1.4.2. Interventions connexes

Les interventions connexes sont des faits particuliers qui peuvent découler de décisions prises par la société ou des événements survenus dans la Société. Il s'agit de missions concernant des événements habituels de la vie des entreprises à des missions résultant de la constatation d'événements que l'on espère exceptionnels, en passant par le contrôle des modifications de statuts ou de structure (BARBIERI, 1996 : 57).

Les interventions connexes concernent :

- ✚ opérations particulières décidées par la Société ;
- ✚ événements survenant dans la Société.

1.4.2.1. Opérations particulières décidées par la Société

Il s'agit de :

- ✚ modification de statuts et de structures ;
- ✚ distribution d'acomptes sur dividendes ;
- ✚ émission de titres participatifs ;
- ✚ etc.

1.4.2.2. Evènements survenant dans la Société

Il s'agit de :

- ✚ révélation de faits délictueux au procureur de la république ;
- ✚ déclenchement de la procédure d'alerte ;
- ✚ contrôle des notes d'information requise par la commission des opérations de bourse ;
- ✚ etc.

Conclusion

Le commissariat aux comptes est un domaine organisé et fortement normé. Depuis son apparition à nos jours, elle évolue sans cesse avec la création de nouvelles normes et de nouveaux organes de régulation. La mission de commissariat aux comptes requiert depuis peu des connaissances très spécifiques en particulier en matière de normes professionnelles et de mise en œuvre subtile de celles-ci tout au long de la mission.

La réussite d'une mission de commissariat aux comptes est subordonnée à l'utilisation d'une méthodologie, d'outils et techniques appropriés. Pour mener à bien cette mission, le commissaire aux comptes se doit d'être indépendant et compétent. Il aura aussi besoin d'une bonne capacité d'organisation et de professionnalisme.

CHAPITRE 2 : LA PLANIFICATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Ce chapitre traite le thème de notre mémoire. Son objectif est de montrer comment une mission de commissariat aux comptes se planifie et de présenter les différentes étapes.

Selon HAMZAOU (2008 :67), la première étape de la démarche de l'auditeur dans une mission d'audit des comptes annuels ou consolidés consiste à planifier l'exécution de ses travaux de façon à réaliser sa mission dans le respect des normes ISA et avec le meilleur rapport coût/efficacité possible.

L'objectif principal de la planification de la mission de commissariat aux comptes est d'identifier les particularités de l'entreprise afin d'adapter les travaux aux risques spécifiques qu'elles supposent, et d'obtenir ainsi une meilleure efficacité. Selon CNCC (1988 : 68), l'objectif de la planification est de prévoir pour l'exécution d'une tâche :

- ✚ ce qui doit être fait ;
- ✚ les moyens techniques à mettre en œuvre ;
- ✚ les temps nécessaires ;
- ✚ les dates souhaitables ;
- ✚ le personnel nécessaire.

Tableau N° 1: schéma de l'étape d'orientation et de planification de la mission

Phases	Objectifs	Techniques et outils possibles
1. Prise de connaissance de l'entreprise	Connaitre l'activité, les structures, les particularités de l'entreprise pour identifier les risques	- Entretien avec la direction, visite des locaux - Documentation interne et externe
2. Identification des systèmes et des domaines significatifs	Déterminer les points sur lesquels devra porter l'attention du commissaire aux comptes	- Examen analytique - Questionnaire de prise de connaissance - Guide d'orientation de la mission - Détermination des seuils de signification
3. Rédaction du plan de mission ou du programme général de travail	Préciser et formaliser la nature, l'étendue et le calendrier des travaux en termes d'orientations générales	- Canevas de contenu d'un plan de mission - Planning, budget, -

Source : CNCC (1988 : 16)

2.1. La prise de connaissance des activités de l'entreprise

D'après la norme ISA 315, « l'auditeur doit acquérir une connaissance de l'entreprise et de son environnement, y compris de son contrôle interne, qui soit suffisante pour lui permettre d'identifier et d'évaluer le risque que les états financiers contiennent des anomalies significatives, que celles-ci résultent des fraudes ou d'erreurs, et de concevoir et de mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires ».

Selon PIGE (2003 : 78), la connaissance de l'entreprise comprend la compréhension de l'environnement dans lequel elle se situe ainsi que l'identification des spécificités de l'entreprise. Cette connaissance a pour fonction de déceler les risques principaux auxquels est soumise l'entreprise. Selon ABBYAD & al (2004 :166), il est nécessaire d'acquérir une bonne connaissance du secteur dans lequel évolue le client pour trois grandes raisons : premièrement, nombre de secteurs comportent des exigences comptables particulières que le vérificateur doit connaître afin de vérifier si les états financiers du client sont établis conformément aux principes comptables généralement reconnus.

Deuxièmement, le vérificateur est souvent à mesure de reconnaître les risques relatifs au secteur susceptible d'influencer sur son évolution du niveau acceptable de risque de mission, ou même d'établir s'il est sage de vérifier les entreprises exerçant leurs exercices dans le secteur. Troisièmement, certains risques inhérents s'étendent habituellement à l'ensemble des clients travaillant dans des secteurs déterminés.

La connaissance de l'activité de l'entreprise est fondamentale pour l'auditeur car elle lui permet de :

- ✚ identifier les risques généraux inhérents à cette activité ;
- ✚ comprendre les éléments de l'environnement qui influent sur l'information financière ;
- ✚ comprendre comment se forme le chiffre d'affaires ;
- ✚ identifier les opérations inhabituelles ;
- ✚ adapter ses contrôles aux spécificités de l'entreprise ;
- ✚ etc.

La connaissance de ces éléments relève des facteurs externes, internes et la politique de la direction.

2.1.1. Les facteurs externes

Les facteurs externes qui peuvent influencer l'activité de l'entreprise sont : la croissance du pays, le taux d'inflation, la tendance du marché, la concurrence, les spécificités légales, fiscales et comptables, les conditions de l'offre et de la demande, etc.

2.1.2. Les facteurs internes

Il s'agit des facteurs propres à l'activité de l'entreprise : la composition du capital, l'expérience et éthique des dirigeants, la localisation, les obligations statutaires particulières, les possibilités de financement, etc.

2.1.3. La politique générale de la direction

L'auditeur doit obtenir une connaissance suffisante de la politique générale de la direction en matière d'éthique, de gestion du personnel, de marketing, d'investissement, de financement, etc. Cela lui permet de s'assurer que la politique générale de l'entreprise, ainsi que les objectifs fixés et les ressources allouées permettront de fournir des états financiers fiables réalisés dans un environnement de contrôle interne qui maîtrise les activités.

L'auditeur a le choix entre divers outils et techniques pour effectuer sa prise de connaissance. Ainsi, selon GRAND & VERDALLE (2006 : 33), en préalable à une visite, l'auditeur se documente sur l'entreprise et son environnement. Il prend des renseignements sur son activité, son historique, son organigramme et sur les activités financières, etc...

Au cours de la prise de connaissance, l'auditeur collecte un volume important d'information sur l'entreprise, lui permettant de constituer ou de mettre à jour son dossier permanent. Cette prise de connaissance implique les travaux de collecte et de mise à jour des informations, de mise à jour du dossier d'audit de l'exercice précédent, d'analyse des données financières récentes et des tendances découlant des états financiers, d'étude de ratios, de documentation sur les principes comptables et les réglementations spécifiques de l'entreprise, etc.

Selon CNCC (1988 : 31), les techniques utilisées relèvent essentiellement de :

- ✚ l'entretien avec les différentes personnes qui sont susceptible de fournir une information appropriée ;
- ✚ l'analyse de la documentation interne et externe obtenue ;
- ✚ la visite des locaux et de l'observation physique ;

- ✚ l'examen analytique des données financières les plus récentes.

L'examen analytique global consiste à une analyse des états financiers et d'informations non financières par des enquêtes auprès des responsables financiers et opérationnels, des ratios, budget, rapports internes... Il permet également de déceler les tendances et de mieux appréhender les domaines les plus significatifs.

En général, les informations sont acquises à travers les commissaires aux comptes précédents, une demande de documentation auprès de l'entreprise, etc. Selon OBERT (2004 :56) pour acquérir ces informations, l'auditeur dispose de moyens suivants :

- ✚ la prise de connaissance des termes et conditions de la mission ;
- ✚ la prise de contact avec son prédécesseur ;
- ✚ la relation directe avec les dirigeants ;
- ✚ la prise de connaissance des comptes annuels, des comptes intermédiaires, et des comptes prévisionnels ;
- ✚ les diverses publications internes ;
- ✚ les rapports des auditeurs internes et externes ;
- ✚ la législation applicable à l'entreprise ;
- ✚ la presse financières et les revues spécialisées du secteur d'activité ;
- ✚ etc.

En effet, la prise de connaissance de l'entreprise est un processus continu et cumulatif de reconsidérer, de réactualiser et d'évaluer et corroborer les d'informations acquises avec les éléments probants à toutes les phases de la mission d'audit. Selon AHOUANGANSI (2010 :341), la prise de connaissance s'effectue tout au long de la mission, à chacune des phases de l'audit jusqu'à l'émission de l'opinion.

Pour les missions récurrentes, l'auditeur actualise et reconsidère les informations réunies précédemment, notamment celles contenues dans les dossiers. Selon SILLERO (2003 : 18), la réalisation d'un audit entraîne la constitution d'un dossier sous la forme de support papier et de fichier informatique. Les normes induisent l'existence dans les cabinets de trois (3) dossiers récurrents : un dossier permanent, un dossier dit de synthèse, un dossier de contrôle.

Tableau N° 2: les principales informations recherchées

Nature de l'activité	Produits, clients, fournisseurs principaux, et volumes d'activité
Secteur d'activité	Environnement économique du secteur, place sur le marché et concurrence, réglementations particulières
Structure de l'entreprise (du groupe)	Implantations géographiques, actionnariat, activité des filiales et opérations intra-groupe, périmètre de consolidation
Organisation générale	Organigramme général et définition des principales fonctions
Politiques	Commerciale, financière, sociale, perspectives de développement
Organisation administrative et comptable	Existence de procédures, contrôle budgétaire, existence d'un service d'audit interne, méthode de traitement et de saisie des informations financières (systèmes manuels et informatisés)
Pratiques comptables	Politique d'investissement et d'amortissement, évaluation des stocks, des opérations à long terme, politique en matière de provisions, méthode de consolidation...
délais	En matière de production de l'information financière et des informations de gestion
Existence de contrôles internes fondamentaux	Séparation des fonctions, système d'approbation et d'autorisation, contrôles physiques, rapprochements, périodicité des balances, comptes collectifs,...
Intervention d'un expert-comptable	Nature des travaux effectués

Source : CNCC (1988 : 31)

La prise de connaissance de l'environnement informatique est indispensable pour la planification de la mission, car elle permet de mesurer le niveau de dépendance de l'activité de l'entreprise à l'outil informatique et le degré de d'automatisation des traitements à incidence comptable. Cela permet également d'apprécier l'opportunité de prendre les dispositions nécessaires et de faire appel à un spécialiste.

Elle porte sur les domaines suivants :

- ✚ recensement des matériels et applications ;
- ✚ compréhension générale des procédures et systèmes comptables informatisés ;
- ✚ compréhension des procédures de contrôle de la fonction informatique ;
- ✚ détermination de l'importance respective des contrôles manuels et informatiques.

2.2. La compréhension du système comptable et de contrôle interne

D'après la norme ISA 400, « l'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante des systèmes comptables et de contrôle interne pour planifier et concevoir une approche d'audit efficace ». « Le système comptable est l'ensemble des procédures et des documents d'une entité permettant le traitement des transactions aux fins de leur enregistrement dans les comptes. Ce système identifie, rassemble, analyse, calcule, classe, enregistre, récapitule et fait la synthèse des transactions et autres événements ».

Selon ABBYAD & al (2004 :218), les paragraphes 5200.13 à 52200.15 du manuel de l'ICCA certification décrivent les systèmes de contrôle en mettant en relief les deux (2) composantes suivantes : la première représente les systèmes comptables, c'est-à-dire les politiques et les procédures établies et maintenues par la direction pour recueillir, enregistrer, traiter les données et présenter l'information ainsi produite. Quant à la seconde, elle comprend les procédures de contrôle, qui réunissent les politiques et les procédures établies et maintenues par la direction visant à accroître la fiabilité de ces données et de cette information.

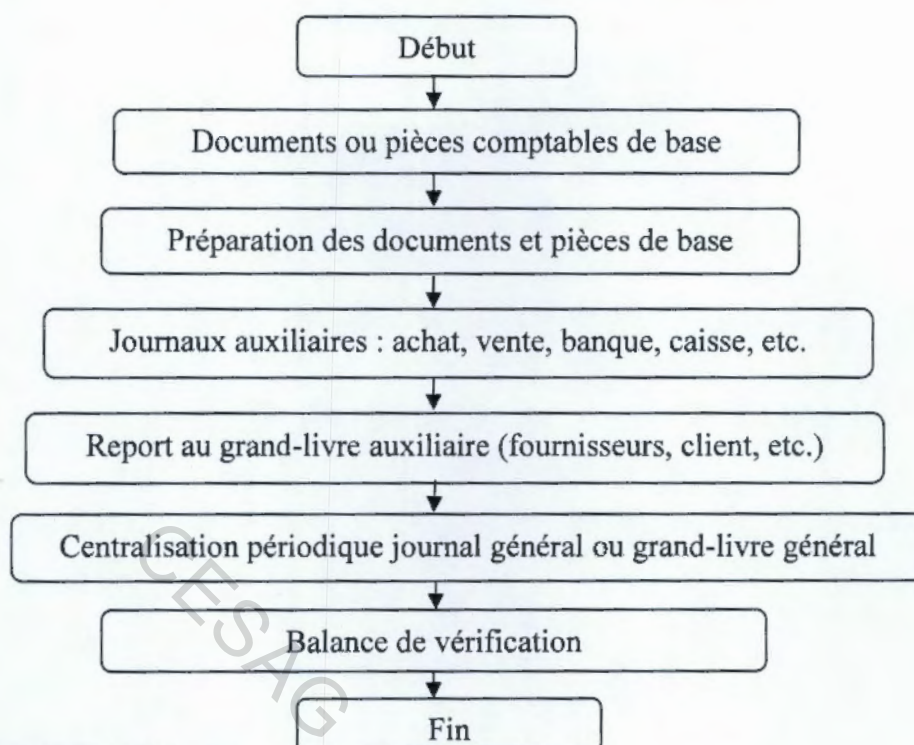
Les procédures de contrôle comprennent la séparation des fonctions, les procédures relatives à l'autorisation adéquate des opérations, les documents et les comptes appropriés, la surveillance adéquate de l'accès aux actifs et aux comptes, ainsi que la vérification indépendante de l'exécution et des données comptabilisées.

La connaissance du système comptable vise à identifier et comprendre :

- ✚ les principales catégories de transactions résultant des activités de l'entité ;
- ✚ la source de ces transactions ;
- ✚ l'organisation de la comptabilité dans les domaines significatifs, les documents justificatifs et le contenu des rubriques des états financiers ;
- ✚ le processus d'établissement des documents comptables et financiers de synthèse, de l'origine des transactions ou d'autres événements significatifs jusqu'à leur présentation dans les états financiers.

La compréhension permet d'identifier les systèmes qui assurent le traitement des types de transactions significatifs, les comptes concernés ainsi que leurs corrélations. Deux systèmes sont généralement utilisés par les entreprises en matière d'organisation comptable et de traitement de l'information : le système classique (les petites entreprises) et le système centralisateur (les grandes entreprises).

Figure N° 1: le système centralisateur schématisé



Source : GOVOEI (2007 :45)

Selon ERSA (2007 : 199), le schéma est le suivant, après report des écritures du journal dans les comptes du grand livre général et totalisation de ces derniers, il convient de dresser une balance après régularisations, qui servira de base à la passation des écritures de détermination des résultats et à la présentation des états financiers.

Selon SAMBE & DIALLO (2008 :54), les états financiers sont constitués de : bilan, compte de résultat, TAFIRE et état annexé. Pour comprendre les risques de l'entreprise, l'auditeur doit respecter les principaux cycles de fonctionnement: le cycle d'investissement qui porte sur les immobilisations et le portefeuille titres, le cycle d'exploitation qui est sous-divisé entre les stocks et les fournisseurs, les ventes et les créances, la paie et les dettes sociales, les impôts et les dettes fiscales et le cycle de financement qui comprend le résultat net et les capitaux propres, les charges d'intérêt et les dettes financières, PIGE (2003 :142).

Pour effectuer le découpage des états financiers, l'auditeur doit s'appuyer sur la balance générale pour obtenir un détail qui soit plus fin. La balance générale constitue l'instrument de synthèse du service comptable, et le grand livre permet d'obtenir le détail des écritures pour chaque compte, PIGE (2003 :142).

Pour comprendre l'impact des procédures de contrôle sur les comptes, nous déterminons les relations entre les comptes et les systèmes qui permettent de vérifier la fiabilité des systèmes, par exemple, les ventes et les comptes clients sont relatifs au système de facturation.

Lors de la planification de la mission, l'auditeur utilise la technique de la revue analytique. Elle permet de mieux comprendre l'activité de l'entreprise, de déterminer le seuil de signification, d'identifier les opérations et événements inhabituels et tendances qui indiquent la possibilité de ratios plausibles, que l'on peut raisonnablement s'attendre à trouver

Selon GRAND & VERDALLE (2006 : 42 ; 43), la procédure analytique consiste à évaluer la qualité des états financiers en les étudiant et en les comparant les relations entre un ensemble de données financières et non financières.

Les auditeurs doivent connaître le système de contrôle interne de l'entreprise afin de planifier leur intervention. L'attention portée au contrôle interne varie selon les missions : dans certains cas, le système fait l'objet d'une étude approfondie, dans d'autres cas, un examen sommaire est effectué, COOPERS & LYBRAND (2000 : 125).

« Le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mises en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, une gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables ».

Selon PIGE (2003 : 12), le concept de contrôle interne comprend les matières comptables et financières ainsi que la sauvegarde des actifs de l'entreprise, mais il inclut également les contrôles destinés à améliorer l'efficacité opérationnelle et à renforcer l'adhésion à la politique stratégique de l'entreprise. Il se caractérise par la mise en place, au sein de l'entreprise, d'un système d'organisation, de méthodes et de procédures garantissant la pérennité de cette dernière, BARRY (2009:13 ; 14 ; 15)

Le COSO définit le contrôle interne comme un « processus mis en place par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel de l'entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- ✚ la réalisation et l'optimisation des opérations ;

- ✚ la fiabilité des informations financières ;
- ✚ la conformité aux lois et règlements en vigueur ».

Selon COOPERS & LYBRAND (2000 : 124), le contrôle interne est l'affaire de tous et les rôles et responsabilités de tous les membres du personnel doivent être clairement définis et efficacement communiqués. Le comportement et les actions des dirigeants à l'égard du contrôle interne sont des facteurs qui influent lors de l'évaluation du risque.

Un personnel insuffisant ou incompetent pour le traitement des opérations et pour la mise en œuvre des procédures de contrôle peut également diminuer la fiabilité des systèmes comptables et l'efficacité des contrôles. Ainsi, selon HAMZAOUI (2008 :53), la direction est responsable du contrôle interne relatif à l'information financière de l'entité. Son rôle consiste notamment à concevoir et à mettre en place des contrôles qui préviennent et détectent les fraudes. Selon PIGE (2003 : 12), un contrôle interne utile pour l'entreprise suppose trois conditions : qu'il soit défini, qu'il soit pratiqué, et qu'il soit efficient. Le contrôle interne a un triple rôle :

- ✚ assure que les décisions prises sont correctement appliquées ;
- ✚ assure un niveau minimum de qualité de la prestation effectuée;
- ✚ permet de déceler les principales anomalies de fonctionnement.

Pour identifier les risques encourus, l'auditeur doit poser des questions sur la manière dont les inexactitudes pourraient se produire. Il existe six (6) différents types d'inexactitudes ou erreurs potentiels :

- ✚ ceux qui peuvent se produire pendant le traitement et l'enregistrement des transactions constituant un solde de compte ou relatives aux transactions :
 - exhaustivité : les transactions qui n'ont pas été enregistrées,
 - validité : les transactions qui ont été enregistrées mais pas justifiées,
 - comptabilisation : les transactions qui ont été enregistrées pour un mauvais montant ou dans un mauvais compte,
 - indépendance des exercices : les transactions qui n'ont pas été comptabilisées dans les comptes de l'exercice auquel ils se rapportent ;
- ✚ ceux qui peuvent se produire lors de la préparation des états financiers :
 - évaluation : les éléments de l'actif correctement évalués,

- présentation : les soldes de comptes peuvent induire en erreur, ou encore une présentation fidèle, conforme aux normes professionnels.

-

Ces erreurs risquent de générer des soldes de comptes incomplets (certains éléments de l'actif ou du passif n'ont pas été enregistrés), invalides (comptabilisation d'actifs qui n'existent pas ou n'appartiennent pas à la société ; enregistrement de certains passifs inexistantes) ou inexacts (les montants comptabilisés pour certains actifs ou passifs sont erronés).

Selon RENARD (2010:136), le COSO1 retient cinq éléments essentiels jugés nécessaires pour une bonne maîtrise des activités : un environnement de contrôle, une évaluation des risques, des activités de contrôle, une information et une communication satisfaisante et un pilotage de l'ensemble par chaque responsable à son niveau.

Pour effectuer sa prise de connaissance de l'environnement du contrôle interne de l'entreprise, l'auditeur a différentes techniques. Selon MIKOL (1999 : 140), pour réaliser la compréhension du contrôle interne, l'auditeur conduit des entretiens avec les responsables de l'entreprise, analyse s'il existe le manuel des procédures, prend connaissance des dossiers des auditeurs précédents. Pour cela, il utilise les techniques suivantes :

- ✚ la prise de connaissance des procédures mis en place par l'entreprise ;
- ✚ la description du système ;
- ✚ la vérification de l'existence du système ;
- ✚ etc.

Selon LEJEUNE & EMMERICH (2007 : 104), différentes techniques permettent de décrire les procédures de contrôle interne :

- ✚ une annotation des manuels de procédures existants,
- ✚ de notes descriptives (forme narrative),
- ✚ de diagrammes de circulation d'informations (flow-chart).

Lors de la prise de connaissance du contrôle interne, l'auditeur pourra apprécier les systèmes, les procédures et les méthodes mis en place par l'entreprise.

Pour cela il aura recours aux :

- ✚ organigrammes, diagrammes ;
- ✚ circuits de documents ;

- ✚ descriptions de postes ;
- ✚ manuels de procédures ;
- ✚ rapports des auditeurs internes ;
- ✚ rapports rédigés par d'autres professionnels ;
- ✚ etc.

Selon OBERT (2004 : 71), la prise de connaissance du dispositif du contrôle interne peut s'effectuer selon cinq (5) techniques :

- ✚ la prise de connaissance de documents existants ;
- ✚ la conversation d'approche ;
- ✚ l'analyse des circuits par diagramme ;
- ✚ les questionnaires et les guides opératoires ;
- ✚ les grilles d'analyse de contrôle interne.

Lorsque l'audit est réalisé dans un environnement informatique, l'auditeur doit évaluer l'incidence de l'environnement informatique sur l'audit. Selon LAMY (1996 :15), le fait de recourir à l'ordinateur dans la gestion de l'entreprise constitue un risque en soi.

L'auditeur doit donc avoir des compétences informatiques ou faire recours à des professionnels ayant ces compétences pour réaliser l'audit. Ainsi, la solution meilleure pour mener à bien une mission de certification des comptes en milieu informatisé est sans doute la constitution d'une équipe mixte, composée d'auditeurs comptables et d'auditeurs plus spécialisés en informatique, LAMY (1996 :14).

Cependant, le système de contrôle interne mis en place présente des limites et ne couvre pas certains domaines qu'il est important de savoir. Selon HAMZAOUÏ (2008 :83), le contrôle interne n'est pas forcément efficace ni apte à identifier tous les risques. En effet, il présente souvent des lacunes qui exposent l'entité à des risques.

Selon BERTIN (2007:58), ce que le contrôle interne ne recouvre pas est précisé par les AMF, COSO et COCO. Ne font pas partie du contrôle interne l'élaboration des objectifs de l'organisation, de sa mission et du chiffrage des performances ;les plans stratégiques ;la détermination des objectifs de chaque activité ;la gestion des risques ; et les actions correctives.

A retenir :

« La collusion entre plusieurs personnes et le non-respect du contrôle interne par la direction peuvent faire échouer les contrôles. Un bon environnement de contrôle est à la base d'une bonne maîtrise des risques. L'environnement de contrôle est l'élément prédominant du contrôle interne. Il détermine l'existence et le bon fonctionnement des autres composantes ».

2.3. L'évaluation du risque d'audit

Selon le petit LAROUSSE (2009 : 893), le risque se définit comme : « un danger, inconvénient plus ou moins probable auquel on est exposé ».

L'approche d'audit par les risques cherche à étudier les composantes du risque d'audit ainsi que la relation qui existe entre ces composantes. L'auditeur étant appelé à exprimer son opinion sur les comptes d'une entité dans un rapport, il peut courir un risque de se tromper. Ce risque est appelé le risque d'audit. « Le "risque d'audit" est le risque que l'auditeur exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes ».

Selon MOREAU (2002 : 3), on distingue le risque inhérent (avant l'exercice du contrôle interne) du risque résiduel (après le contrôle interne et les mesures prises par l'entreprise).

Le risque d'audit comprend deux (2) composantes : le risque d'anomalies significatives dans les comptes et le risque de non-détection de ces anomalies par l'auditeur.

2.3.1. Le risque d'anomalies significatives

Selon MIKOL (2010 : 100), dans la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, l'auditeur prend en compte des risques d'anomalies significatives résultant des fraudes, résultant du non-respect des textes légaux et réglementaires, ou résultant d'estimations comptables. Le risque d'anomalies significatives est le risque lié à l'entité et à son activité. Il est composé de deux dimensions à savoir le risque inhérent et le risque lié au contrôle.

2.3.1.1. Le risque inhérent

« Le "risque inhérent" est la possibilité que le solde d'un compte ou qu'une catégorie de transactions comporte des erreurs significatives isolées ou cumulées à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, nonobstant les contrôles internes existants ».

Il correspond au risque de survenance d'erreurs et d'irrégularités dans les comptes annuels avant toute action du contrôle interne. Selon AHOUANGANSI (2010 :331), chaque entreprise a des particularités liées à son activité, à la nature de ses comptes, à ses opérations et à son environnement. Ces particularités comportent des risques auxquels l'auditeur doit faire face. Il s'agit de risques inhérents encore appelés risque général de l'entreprise.

Il peut concerner les risques liés à l'environnement, les risques liés à l'activité et au secteur d'activité de l'entreprise, les risques liés à la nature et au montant des opérations, le risque lié à la structure du capital, le risque lié à la situation financière, etc.

Pour évaluer le risque inhérent, l'auditeur se fie à son jugement professionnel par l'examen de facteurs tels que les états financiers, l'expérience et l'intégrité de la direction, la nature des activités de l'entité, la vulnérabilité des actifs aux pertes ou aux détournements, l'enregistrement d'opérations inhabituelles et complexes, etc.

2.3.1.2. Le risque lié au contrôle

« Le "risque lié au contrôle" est le risque qu'une erreur significative dans un solde de compte ou dans une catégorie de transactions, isolée ou cumulée à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, ne soit ni prévenue ou détectée, et corrigée en temps voulu par les systèmes comptables et de contrôle interne ».

Selon AHOUANGANSI (2010 :333), le risque de non-contrôle est le risque que le système de contrôle n'assure pas la prévention nécessaire ou la correction des erreurs. Ce risque doit être évalué dans la phase d'appréciation du contrôle interne, ce qui nécessite une bonne connaissance des procédures appliquées. Il permet de déduire le programme de contrôle des comptes.

Un système de contrôle interne de qualité exige les moyens essentiels suivants :

✎ la séparation des fonctions incompatibles

Il s'agit de fonctions d'autorisation, de conservation du patrimoine, d'enregistrement, et de contrôle qui doivent en principe être assurées par des personnes différentes.

✚ la définition des procédures

Les procédures de l'entreprise doivent être clairement définies de manière à préciser les pouvoirs, responsabilités et rôles de chacun, les personnes autorisées à engager l'entreprise.

✚ le système de preuve

Il repose principalement sur la séparation des fonctions, l'exécution de contrôles, la matérialisation des contrôles effectués et des autorisations accordées, l'organisation de la comptabilité et la fiabilité des moyens informatiques.

A cela s'ajoute, les moyens matériels de protection direct (coffres forts, service de sécurité, vidéo surveillance, etc.), indirects (limitation des accès physiques et logiques à certains biens ou à certaines transactions), la qualification du personnel, etc.

Dans un environnement informatique, les risques inhérents et les risques liés au contrôle peuvent résulter de la maintenance de programmes, le support logiciel, les opérations, la sécurité physique des équipements informatiques, le contrôle d'accès à des utilisateurs privilégiés...

2.3.2. Le risque de non détection

« Le "risque de non détection" est le risque que les contrôles substantifs mis en œuvre par l'auditeur ne parviennent pas à détecter une erreur dans un compte ou dans une catégorie de transactions qui, isolée ou cumulée à des erreurs dans d'autres soldes ou catégories de transactions, serait significative. C'est donc le risque lié à l'activité d'audit qui doit être géré par l'auditeur ».

Selon ATH (1991 :122), pour réaliser sa mission, l'auditeur externe exerce son jugement et procède à des contrôles par sondages ; les risques qui lui sont propres sont donc ceux qui peuvent l'amener à tirer des conclusions erronées de ses travaux et plus particulièrement :

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

Le niveau de ce risque dépend des contrôles substantifs effectués par l'auditeur et est inversement proportionnel au cumul des risques inhérents et des risques liés au contrôle.

Figure N° 2: relation entre les composantes du risque d’audit

$$RA= RI \times RNC \times RND$$

Source : AHOUANGANSI (2010 : 333)

La relation entre les deux composantes du risque d’audit est illustrée dans le tableau suivant :

Tableau N° 3: la relation entre les deux composantes du risque d’audit

L’auditeur a estimé le risque de non-contrôle				
L’auditeur a estimé le risque inhérent		Elevé	Moyen	Faible
	Elevé	Maximum	Elevé	Faible
	Moyen	Elevé	Moyen	Faible
	Faible	Moyen	Faible	Minimum

Source : LEFEBVRE (2006 : 135)

Plus l’évaluation du niveau des risques inhérents et des risques liés au contrôle, est élevée, plus l’auditeur doit rassembler d’éléments probants relevant des contrôles substantifs.

L’évaluation du risque lié au contrôle et du risque inhérent effectuée par l’auditeur conditionne la nature, le calendrier et l’étendue des contrôles substantifs mis en œuvre pour réduire le risque de non détection et, par conséquent, le risque d’audit, à un niveau acceptable faible.

Au cours de la phase de planification, l’évaluation du risque d’audit portera essentiellement sur le risque inhérent. Selon AHOUANGANSI (2010 :335), en ce qui concerne l’incidence du risque d’audit sur la planification de la mission, le plan de mission doit être établi afin de minimiser le risque d’audit.

Pour cela, il doit tenir compte des risques analysés dans la phase de prise de connaissance de l’entreprise, pendant l’évaluation du contrôle interne et au cours de l’évaluation des compétences du personnel comptable.

2.4. Le seuil de signification

Pour déterminer qu’une anomalie est significative ou pas, il est nécessaire de fixer une limite, un seuil de déclenchement qui permettra à l’auditeur de prendre position par rapport aux

contrôles qu'il a à effectuer. Cette limite est le seuil de signification également appelé seuil de matérialité. C'est le montant au-delà duquel une anomalie peut affecter la régularité, la sincérité et l'image des comptes et donc induire en erreur, le lecteur des comptes.

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

Selon MIKOL (2010 : 100), la détermination du seuil de signification et des seuils de contrôle relève d'un art fort difficile et délicat pour lequel il n'existe aucune documentation technique apportant une solution définitive.

Toutefois, un certain nombre de critères peuvent être fixés. Selon CNCC (2005 :104), le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. Ils peuvent être, par exemple :

- ✦ le résultat courant ;
- ✦ le résultat net ;
- ✦ le chiffre d'affaires ;
- ✦ les capitaux propres, ou
- ✦ l'endettement net.

Le choix de ces critères dépend notamment de la structure des comptes de l'entreprise, du secteur d'activité, de la structure de l'actionnariat, et de leur variabilité dans le temps.

Selon CNCC (1990 : 54), le seuil de signification est une notion relative qui dépend essentiellement du jugement professionnel du commissaire aux comptes, des caractéristiques de l'entreprise, et des besoins des utilisateurs des comptes annuels.

Il contribue en début de mission à identifier les domaines significatifs sur lesquels portera l'évaluation du contrôle interne et en fin de mission, il constitue l'élément quantitatif permettant de justifier les décisions relatives à l'opinion émise. Selon RESTEN (2004 :4 ; 5),

la fixation d'un seuil global de signification en début de mission est utile pour déterminer les domaines et les systèmes significatifs.

D'après la littérature professionnelle, il est compris entre 5 et 10% du résultat avant impôt, du résultat net, des capitaux propres, de l'actif total, du chiffre d'affaires, etc. Ainsi, plusieurs erreurs ou inexactitudes cumulées seront en général jugées non significatives si elles présentent moins de 5% des montants de référence et jugées significatives au-delà de 10%, l'intérieur de la fourchette constitue une zone d'incertitude.

Toutefois, il faut préciser qu'aucun pourcentage ne saurait constituer une référence absolue. Les pourcentages mentionnés sont à titre indicatif car c'est à l'intérieur de cette fourchette que les décisions sont complexes.

Il existe toujours un risque de non-détection d'une erreur parce qu'il est toujours possible que l'auditeur choisisse une procédure de contrôle inadaptée. L'existence d'un risque de non-détection d'une erreur est indissociable de la nature même du travail de l'auditeur, laquelle consiste à travailler par sondage.

2.5. Les domaines et systèmes significatifs

La détermination des systèmes et domaines significatifs a pour objectif de déterminer les éléments sur lesquels l'auditeur va concentrer ses travaux. Selon MIKOL (1999 :134) ; l'identification des domaines et systèmes significatifs nécessite au préalable la détermination d'un seuil de signification. Pour apprécier le caractère significatif des domaines et systèmes de l'entreprise, le commissaire aux comptes prend en considération les notions d'importance relative et de seuil de signification (CNCC, 1990 : 43).

Les domaines significatifs pour une mission d'audit peuvent être classés en trois catégories :

- ✦ les comptes ou groupes de comptes significatifs ;
- ✦ les erreurs préjudiciables sur les relations avec l'entreprise ;
- ✦ les obligations légales.

2.5.1. Les comptes ou groupes de comptes significatifs

Il s'agit des comptes ou groupes de comptes qui peuvent, par leur valeur et/ou leur nature, receler ou créer des erreurs significatives dans les comptes. C'est une analyse comparative des comptes annuels et permet à l'auditeur de déterminer :

- ↓ les données sur lesquelles il va faire porter ses efforts ;
- ↓ les méthodes qu'il va utiliser pour contrôler ces données.

2.5.1.1. La valeur du solde (importance relative)

Selon CNCC (1990 :43), tous les comptes (ou groupe de comptes) qui représentent une part importante des comptes annuels sont à priori significatifs. Cette valeur est généralement calculée par rapport à des chiffres référence tels que le total actif ou passif, le total charges ou produits, le chiffre d'affaires, etc. Par exemple, les stocks qui représentent 40% du total actif sont à priori significatifs.

2.5.1.2. Le cumul des mouvements transitant dans les comptes

Certains comptes sont techniquement ajustés et présentent un solde faible mais sont susceptibles de receler une erreur significative dans le cumul des mouvements qui y transitent. C'est le cas de la caisse qui bien que ajustée est très significative car issue des processus ventes et encaissements.

2.5.1.3. La probabilité d'erreurs

Certains comptes dont le solde est, à première vue, peu significatif en solde et en mouvement sont importants pour l'auditeur car ils recèlent une plus grande probabilité d'erreurs que les autres dont la correction sur les états financiers sera significative. Il s'agit des comptes qui sont fortement affectés par un processus de jugement (provision pour garantie), des comptes qui font appel à des techniques comptables complexes (valorisation des stocks) et des comptes qui par nature sont porteurs de risques (comptes d'attente à régulariser).

2.5.2. Les erreurs préjudiciables sur les relations avec l'entreprise

Certaines erreurs, non significatives en valeur, sont importantes pour l'auditeur parce que leur non-détection pourrait nuire à l'image de marque du Cabinet. L'auditeur doit être attentif à ces types de problèmes, sans pour autant y affecter un temps disproportionné. Il s'agit des possibilités d'économies détectées lors des contrôles, des engagements d'investissements non approuvés au budget, etc.

2.5.3. Les obligations légales

L'auditeur considère comme significatifs les comptes qui sont soumis à des obligations légales, en raison des risques que le non-respect de ces obligations pourrait faire courir à l'entreprise ou aux dirigeants. Selon MIKOL (1999 :136), ce sont des comptes qui présentent une importance par rapport à un critère juridique ou économique. Il s'agit par exemple du respect des règles fiscales et douanières, des règles du droit social, des conventions interdites, du capital minimal, etc.

De plus, dans le cadre du commissariat aux comptes, ces aspects relèvent des obligations spécifiques de contrôle.

Après l'identification des comptes significatifs, l'auditeur analyse les données qui alimentent ces comptes en fonction de leur nature. On distingue trois types de données : les données répétitives, les données non répétitives et les jugements.

✦ les données répétitives

Selon CNCC (1988 :38), ce sont des données traitées par les systèmes comptables résultant d'un traitement régulier et caractérisées par leur nombre important et leur valeur unitaire relativement réduite. Ce sont les ventes clients, des achats fournisseurs, les encaissements clients, les décaissements fournisseurs, etc.

L'auditeur n'a pas la possibilité de vérifier toutes ces données, il va donc chercher à s'appuyer sur la fiabilité des processus et sur les contrôles mis en place par l'entreprise pour limiter ses travaux sur les comptes.

✦ les données non répétitives

Les données non répétitives sont celles qui résultent d'opérations, comme la détermination des quantités en stock par un inventaire physique de fin d'exercice ou d'opérations hors exploitation normale (fusion, réévaluation, etc.).

✦ les jugements

Selon MIKOL (1999 :43), ce sont des comptes affectés par les jugements et estimations. Il s'agit des nombreuses évaluations, choix et décisions auxquels procède l'entreprise lors de la préparation des états financiers, par exemple, l'évaluation des durées d'utilisation des

immobilisations, l'évaluation des dépréciations des stocks, des provisions pour créances douteuses, des provisions pour risques et charges etc.

Ces jugements sont parfois purement subjectifs et ne sont généralement pas soumis, de la part de l'entreprise, à un modèle statistique de cadence des risques et à des contrôles rigoureux. Pour vérifier les données comptables qui résultent de ces jugements, on distingue :

- les principes (les taux utilisés pour calculer la provision pour dépréciation des comptes clients sont-ils réalistes ?) ;
- les données de bases utilisées (les taux ci-dessus sont-ils appliqués sur une balance par ancienneté de créances correctement établie ?).

Selon CNCC (1988 : 38), la saisie et le traitement conduisent à des comptes dont la synthèse constitue les comptes annuels. Les données étant traitées par des systèmes comptables manuels ou informatisés, tout système qui traite des données pouvant avoir une incidence significative sur les comptes annuels est un système significatif.

L'ensemble des éléments obtenus lors de cette prise de connaissance de l'entreprise va permettre à l'auditeur de préparer le plan de mission et de planifier l'intervention.

2.6. Le plan de mission

Selon MIKOL (2010 :99), les éléments recueillis permettent au commissaire aux comptes d'établir un plan de mission qui comprend : le seuil de signification, les domaines significatifs, l'identification des risques, la définition des axes principaux de contrôle, le budget et organisation de la mission.

Le plan de mission fait partie intégrante de la démarche d'audit. C'est un document qui sert de fil conducteur aux intervenants tout au long de la mission et de base de référence pour faciliter la prise de connaissance de l'entreprise lors des missions ultérieures. Son objectif est de synthétiser et justifier les options majeures prises pour l'approche de la mission et de communiquer à l'ensemble de l'équipe les données essentielles de la mission.

Selon AHOUANGANSI (2010 : 381), un plan de mission comporte les informations sur :

❖ Connaissance de l'entreprise

- ✚ raison sociale et forme juridique ;
- ✚ nature de l'activité et siège ;

- ✚ dirigeants et personnes à contacter dans l'entreprise.

❖ **Informations comptables et financiers**

- ✚ organisation et politique comptable ;
- ✚ date d'ouverture et date de clôture de l'exercice.

❖ **Contrôle interne-système comptable et informatique**

- ✚ analyse des procédures et du contrôle interne ;
- ✚ système comptable et informatique.

❖ **Systèmes et domaines significatifs**

- ✚ détermination du seuil de signification ;
- ✚ identification des fonctions et des comptes significatifs ;
- ✚ présentation des zones de risques.

❖ **Nature de la mission**

- ✚ nature de la mission : certification des comptes annuels ou consolidés ;
- ✚ axes principaux des travaux de contrôle :

❖ **Budget et Organisation de la mission**

- ✚ niveau des intervenants et constitution de l'équipe ;
- ✚ coordination avec le co-commissaire aux comptes ;
- ✚ calendrier des interventions ;
- ✚ détermination des heures nécessaires et calcul de coût.

Conclusion

Ce chapitre portant le thème de notre étude, nous a permis de cerner les différents aspects de la planification de mission de commissariat aux comptes à travers la revue de littérature.

En effet, la mission du commissaire aux comptes implique l'établissement d'un plan de mission et le développement d'un programme de travail. Pour cela une prise de connaissance de l'entreprise, une identification des risques et une stratégie d'audit permet une intervention efficace et efficiente du commissaire aux comptes. Phase capitale, la planification est devenue un élément essentiel de la mission d'audit et du processus de certification des états financiers.

CHAPITRE 3 : METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Après la revue de littérature qui nous a permis d'approfondir notre connaissance du thème, nous allons maintenant définir la méthodologie de l'étude. Ceci, dans le but de définir clairement le cadre de l'étude, et préciser les étapes d'évolution ainsi que les techniques et les outils qui seront utilisés. Pour ce faire, nous allons présenter ce chapitre en trois (3) sections:

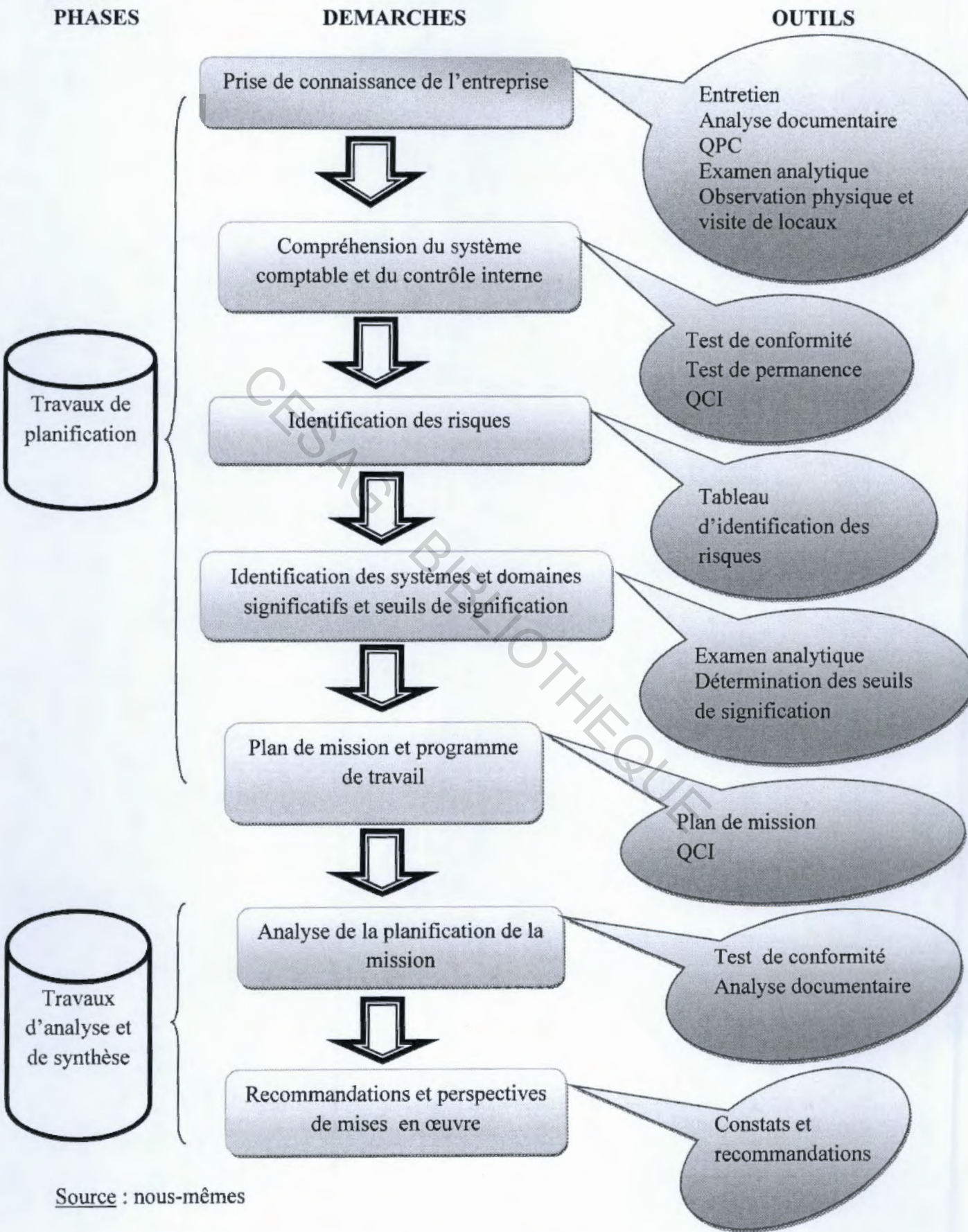
- ✦ le modèle théorique d'analyse ;
- ✦ les outils de collecte des données ;
- ✦ les outils d'analyse des données.

3.1. Le modèle théorique d'analyse

Pour la compréhension de notre étude, le modèle théorique d'analyse adopté sera la synthèse des points de vue des auteurs que nous avons présentés dans la revue de littérature. Ce modèle est essentiellement constitué des étapes de la méthodologie d'audit identifiées un peu plus haut en mettant l'accent sur la phase de planification de la mission de commissariat aux comptes qui est l'objet principal de notre étude. Les principaux outils et techniques utilisés sont :

- ✦ l'entretien ;
- ✦ le questionnaire de prise de connaissance (QPC) ;
- ✦ l'observation physique et la visite des locaux ;
- ✦ l'analyse documentaire ;
- ✦ l'examen analytique ;
- ✦ le questionnaire de contrôle interne (QCI) ;
- ✦ la grille d'analyse des tâches ;
- ✦ le tableau d'analyse des risques ;
- ✦ le test de confirmation ;
- ✦ le test de permanence ;
- ✦ la détermination des seuils de signification ;
- ✦ type de plan de mission.

Figure N° 3: modèle d'analyse



Source : nous-mêmes

3.2. La collecte des données

Pour la collecte des données, les outils et techniques utilisés sont l'entretien, le questionnaire de prise de connaissance, l'observation physique et la visite des locaux, l'examen analytique, et l'analyse documentaire.

3.2.1. Le questionnaire de prise de connaissance

Le questionnaire de prise de connaissance est une technique qui couvre l'ensemble des cycles d'activités de l'entreprise. Il existe différents types de questionnaire de prise de connaissance, mais quel que soit le type de questionnaire utilisé, l'auditeur doit l'adapter à l'entreprise, et à son secteur.

Dans notre étude, nous avons conçu un seul questionnaire de prise de connaissance adapté au secteur d'activité de la Société (voir QPC annexe n°5, page 113). Il a servi de guide à l'entretien et à documenter le travail. Il nous a permis de mieux appréhender l'existant au niveau de la Société et d'acquérir le maximum d'information.

3.2.2. L'entretien

L'entretien a pour but de collecter des données en vue de les analyser. En audit, l'entretien n'est pas une discussion, il doit être organisé et centré sur les objectifs à atteindre qui sont l'obtention d'un certain nombre d'informations. Les entretiens avec le personnel de l'entreprise constituent une source d'informations privilégiée qui permettent de comprendre le contexte général de l'entreprise et la relation existante entre l'entreprise et son dirigeant et de mieux connaître la personnalité de ce dernier ainsi que son influence sur le déroulement des opérations. En fonction de la nature des informations à chercher, c'est à l'auditeur de juger jusqu'à quel niveau de la hiérarchie il doit descendre pour obtenir une bonne compréhension générale de l'entité et chercher les informations dont il a besoin.

C'est ainsi que dans le cadre de notre étude, nous nous sommes entretenus avec les principaux acteurs du service comptable et financier et le chef du service achats/ventes. Il nous a permis de connaître l'organisation générale de la Société, l'ambiance qui y règne et le contexte dans lequel les opérations se déroulent.

Pour la bonne réalisation de notre entretien, nous avons conçu un guide d'entretien pour chaque interviewé (voir exemple de guide d'entretien annexe n°4, page 112).

Tableau N° 4: tableau des interviewés

Interviewés	Nombre
Directeur administratif et financier	1
Directeur du service achats/ventes	1
Chef comptable	1
Comptable	1
Total	4

Source : nous-mêmes

3.2.3. L’observation physique et la visite des locaux

L’observation est une technique utilisée par l’auditeur qui permet le constat immédiat du phénomène ou du processus étudié. Elle permet d’obtenir des informations concrètes sur le système, l’apparente qualité de l’organisation des services et de mieux percevoir l’entreprise et ses opérations autrement que par les documents et informations orales, de voir le climat qui y règne. Elle ne doit pas être clandestine, ni ponctuelle et doit toujours être validée, car elle-même est incertaine sauf le cas où elle sert à une validation selon RENARD (2010 : 351).

Quant à la visite des locaux, c’est une technique qui apprend beaucoup à un auditeur sur le système comptable du client et ses contrôles. La qualité de systématisation et la discipline sont visibles dans l’arrangement physique et l’ordre. Ce tour permet de sentir les problèmes de contrôle et de mieux comprendre l’entité et ses opérations.

Au cours de notre étude, nous avons effectué une série de visite des locaux du client. Il s’agit de la direction financière, le service comptable, le service achats/ventes et l’entrepôt principal de la Société). Cela nous a permis d’apprécier les règles de rangement et de sécurité mises en place par la Société. Au cours de ces visites, nous avons pu observer attentivement le déroulement de certaines opérations et poser des questions sur les aspects non compris.

3.2.4. L’analyse documentaire

L’analyse documentaire consiste à l’exploitation des documents internes et externes de l’entreprise dans le but de tirer des informations utiles pour la prise de décision.

Au cours de notre étude, nous avons analysé les documents internes de la Société (document de création de la Société, les statuts, les documents d’augmentation du capital que la Société a fait l’objet, les rapports de gestion, les situations intermédiaires, les rapports des anciens auditeurs) et les documents externes (statistiques, ouvrages professionnels).

Cette analyse documentaire, nous a permis d'approfondir d'avantage notre connaissance de la Société, les principaux clients, les principaux fournisseurs, les différents produits qu'elle vend, son marché et l'environnement dans lequel elle traite. Cela nous également permis de connaître les risques liés à l'activité de la Société et les risques liés à son environnement.

3.2.5. L'examen analytique

L'examen analytique est une technique d'audit de collecte et d'analyse de donnée susceptible d'être appliquée à divers stades du déroulement de la mission. Il consiste à faire des comparaisons entre les données résultant des comptes annuels en cours et les données des exercices antérieures et à établir des relations entre elles. Les données financières utilisées étant soit celle de l'année précédente, soit des années intermédiaires non auditées, elles peuvent être modifiées par des événements propres à l'exercice en cours.

L'examen analytique permet au commissaire aux comptes de mettre en évidences les domaines et systèmes significatifs sur lesquels il devra orienter ses travaux selon CNCC (1988 : 37).

Dans notre étude, il nous a permis d'identifier les flux financiers significatifs, de déceler les tendances et de mieux appréhender les domaines les plus significatifs (voir le tableau de l'examen analytique annexe n°8, page 118).

3.3. L'analyse des données

Pour l'analyse des données, nous avons retenu les outils suivants le QCI, la grille d'analyse des tâches, le tableau d'identification des risques, le test de conformité, le test de permanence, la détermination des seuils de signification.

3.3.1. Le questionnaire de contrôle interne (QCI)

Le questionnaire de contrôle interne est un outil qui permet à l'auditeur, grâce à un grand nombre d'interrogations précises, de détecter les forces et les faiblesses du contrôle interne. Le QCI comporte cinq (5) questions fondamentales qui permettent de regrouper l'ensemble des interrogations concernant les points de contrôle : qui (opérateur), quoi (objet), où (endroit), quand (moment), comment (description du mode opératoire).

Il définit d'abord les objectifs du contrôle interne du module et apprécie ensuite la séparation des fonctions, puis analyse les procédures de contrôle interne pour chacune des étapes du circuit selon OBERT (2004 : 75).

En somme, trois (3) questionnaires de contrôle interne ont été élaborés (voir les QCI dans les annexes n°9, 10,11, pages 119, 122, 125). Les réponses aux questions posées ont permis d'avoir une idée sur la qualité du dispositif de contrôle interne mis en place au regard des bonnes pratiques de gestion. Le QCI a surtout servi dans le cadre de notre étude, à la réalisation de l'observation la plus complète du système et surtout de guide pour le développement du programme de travail.

3.3.2. La grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse des tâches est un outil utilisé pour l'identification des forces et des faiblesses du système. Elle permet de s'assurer que les fonctions incompatibles ne sont pas exercées par une même personne. En quelque sorte, elle décrit la répartition du travail et décèle les cumuls de fonctions incompatibles pour y remédier selon OBERT (2004 : 77).

Dans notre étude, trois grilles d'analyse des tâches ont été conçues et sont contenues dans les QCI (voir grilles d'analyse dans les annexes n°9, 10,11, pages 119, 122, 1125). Elles ont surtout permis de déceler les cumuls de fonctions incompatibles dans la Société.

3.3.3. Le tableau d'identification des risques

Le tableau d'identification des risques permet de découper l'activité en différentes fonctions et tâches élémentaires afin d'identifier les risques rattachés à chacune.

Nous avons fait le tableau d'identification des risques au niveau des fonctions achats/fournisseurs, ventes/clients, la trésorerie et l'informatique. Ceci nous a permis d'identifier les risques encourus par chaque fonction au regard des dispositifs de contrôle interne existants.

3.3.4. Le test de conformité ou de compréhension des procédures

Les tests de conformité permettent à l'auditeur de s'assurer que sa compréhension des procédures et des points clés mis en places, est juste, selon AHOUANGANSI (2010 : 405). Les tests de procédures ne se limitent pas à des demandes d'information.

Selon LEJEUNE & EMMERICH (2007 : 167), les tests de procédures permettent de collecter des éléments en vue d'apprécier l'efficacité des contrôles mis en place par l'entité.

Nous avons simultanément réalisé quelques tests pour comprendre certaines procédures d'achats, de ventes et de leur comptabilisation. Il nous a permis d'avoir une idée des risques d'anomalies, de documenter et mettre à jour notre dossier permanent.

3.3.5. Le test de permanence

L'auditeur teste que les points forts théoriques du système se vérifient en pratique et qu'ils sont appliqués de façon constante (COMBES & LABROUSSE, 1997 : 18). Il nous a permis de tester l'application permanente des points forts décelés lors du test de conformité.

3.3.6. La détermination du ou des seuils de signification

La détermination du seuil ou des seuils de signification relève du jugement professionnel de l'auditeur. Le commissaire aux comptes identifie des critères pertinents à partir desquels, par application de taux ou d'autres modalités de calcul, il détermine le seuil ou les seuils de signification. D'après la littérature professionnelle, le seuil de signification est compris entre 5 et 10% du résultat avant impôt, du résultat net, des capitaux propres, de l'actif total, du chiffre d'affaires, etc.

Dans le cadre de notre étude, nous avons calculé un seuil de signification par rapport au résultat que nous avons comparé aux autres agrégats qui sont le chiffre d'affaires et les capitaux propres. Toutefois, il a été retenu comme seuil de signification, celui par rapport au chiffre d'affaires. Cela est simplement dû au fait que le chiffre d'affaire est un indicateur de mesure de la croissance de la société, qui est important pour les utilisateurs.

Conclusion

Ce chapitre portant sur la méthodologie de l'étude, nous a permis de définir le cadre de conduite de notre étude, d'identifier les outils adéquats et de déterminer à quel moment nous devons utiliser chacun de ces outils.

La partie pratique nous permettra de mettre en œuvre les différents outils et techniques étudiés dans la revue de littérature.

CONCLUSION DE LA PREMIERE PARTIE

Cette première partie de notre étude nous a permis de mieux comprendre le sujet sur un plan théorique et de définir la démarche à suivre pour la conduite de la deuxième partie.

Les points soulignés dans la première partie, revue de littérature ont permis de faire le contour du thème, de mieux comprendre la notion de commissariat aux comptes et la démarche de sa planification. Ils ont également servi de mieux cerner les différentes étapes et d'identifier les travaux et outils à chaque étape.

Nous avons pu également définir une démarche à suivre pour la conduite de la phase pratique de notre étude, qui servira de fil conducteur pour mener à bien la suite de notre étude.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

DEUXIEME PARTIE : CADRE PRATIQUE

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Le cadre théorique de notre étude nous a permis de faire la lumière sur les points essentiels suivants :

- ✦ la définition, et l'objectif du commissariat aux comptes ;
- ✦ les missions de commissariat aux comptes ;
- ✦ la démarche de la planification d'une mission de commissariat aux comptes ;
- ✦ les outils et les techniques de planification de mission du commissariat aux comptes.

A la lumière de ces éléments, la deuxième partie de ce mémoire nous permet de décrire la démarche de planification de la mission de commissariat aux comptes de la Société MANSOUR & CIE du Cabinet Mariame BAH. Il s'agira pour nous de l'analyser tout en dégagant les forces et les faiblesses, pour en faire des recommandations d'amélioration.

Pour cela, nous allons d'abord présenter le Cabinet Mariame BAH dans le chapitre 4, ensuite nous procéderons à la description de la planification de la mission de commissariat aux comptes de la Société MANSOUR & CIE dans le chapitre 5 et en fin le chapitre 6 fera l'objet de l'analyse et des recommandations.

CHAPITRE 4 : PRESENTATION DU CABINET MARIAME BAH

Inscrit à l'ordre national des experts comptables et comptables agréés du Sénégal, le Cabinet Mariame BAH est une société à responsabilité limitée évoluant dans le domaine de l'audit, de l'expertise comptable et du conseil. Il est situé à Dakar 27, rue Wagane DIOUF, BP : 3769, Sénégal.

4.1. Missions et domaines d'intervention

Animé d'une volonté d'être constamment au service de sa clientèle, le cabinet CMB propose des services diversifiés relevant de ses domaines de compétences. Il réalise des missions de conception et d'évaluation de contrôle interne, de conseil de gestion, d'études sectorielles, d'expertise comptable et d'audit, d'appui institutionnel, de réforme des entreprises et de privatisation.

Dans toutes ses interventions, qu'elles soient ponctuelles ou de plus longue durée, les équipes interviennent dans un esprit de conseil et d'aide à la décision auprès des dirigeants, voire en missions spécifiques d'accompagnement-conseil sur les domaines de préoccupation stratégique de l'entreprise.

Le Cabinet Mariame BAH intervient principalement dans trois (3) domaines qui sont résumés dans le tableau suivant :

Tableau N° 5: domaine d'intervention de CMB et part dans le CA

	Part du CA (%)
Audit et Commissariat aux Comptes	50
Expertise comptable	15
Conseil	35

Source : nous-mêmes à partir des états financiers du Cabinet

Les diverses interventions de CMB couvrent les domaines suivants :

- ✚ l'audit financier et comptable des comptes ;
- ✚ l'audit des états certifiés de dépenses ;
- ✚ le recrutement et la formation du personnel comptable ;
- ✚ le diagnostic de l'organisation ;
- ✚ l'audit technique des travaux réalisés ;
- ✚ l'assistance pour l'implantation de logiciel de gestion de Projet ;

✚ etc.

Le Cabinet Mariame BAH est agréé par la plupart des partenaires techniques et financiers, et depuis près de vingt (20) ans qu'il existe, il réalise des missions d'audit contractuel à la demande de divers clients notamment, la banque mondiale, l'union européenne, la DED, CARE International, Caisse Française de Développement, USAID, PNUD, FAO, BAD, BCEAO, BOAD, Conseil Ouest Africain de l'Epargne Publique, les entreprises publiques et les sociétés. C'est dire qu'il sait parfaitement intégrer dans son approche les procédures spécifiques relatives aux demandes spécifiées par le client.

4.2. Les ressources humaines

Avec plus d'une dizaine de professionnels, techniciens et gestionnaires, le Cabinet Mariame BAH, fait partie des plus grands cabinets d'audit et d'expertise comptable de la place. Une équipe de collaborateurs expérimentés, performants et évolutifs dirigés par un expert-comptable diplômé de la France.

L'expert-comptable associé dispose de compétences étendues pour suivre et conseiller les entreprises. Elle possède une expérience professionnelle de plus de 20 ans dans le domaine du conseil et l'audit. La taille, l'expérience et les moyens du Cabinet CMB lui permettent de mobiliser à tout moment les ressources nécessaires, pluridisciplinaires et adaptées aux différentes missions qui lui sont demandées par ses clients.

Par leur formation (tant au Sénégal qu'à l'étranger) et leur expérience dans différentes spécialités, les professionnels du Cabinet Mariame BAH, allient maîtrise du métier et savoir-faire à la recherche constante de solutions innovantes adaptées aux réalités des entreprises et organisations qu'ils conseillent.

Animés par une volonté commune de recherche de l'excellence, les professionnels du Cabinet CMB ont pour crédo : la performance au quotidien, performance qui se mesure chez le Cabinet Mariame BAH par la réussite du client.

La stabilité de l'encadrement (directeurs et chefs de mission) permet de capitaliser l'acquis technique et relationnel issu des missions successives, et la gestion des hommes permet la mobilisation d'un corps d'intervenants exerçant durablement en Afrique de l'Ouest le métier d'auditeur et d'expert conseil, et connaissant bien les métiers des clients.

Le Cabinet Mariame BAH est agréé auprès des tribunaux du Sénégal et du Mali et travaille avec un réseau de consultants experts Comptables, spécialistes de haut niveau en Afrique (Niger, Burkina, Sénégal, Togo,...).

4.3. Organisation générale

La structure du Cabinet est composée de trois (3) départements :

- ✚ le département audit ;
- ✚ le département expertise comptable ;
- ✚ le département conseil.

4.3.1. Le département audit

Le cabinet CMB intervient directement ou avec ses consultants dans les domaines d'audit suivants :

- ✚ missions de commissariat aux comptes ;
- ✚ missions de commissariat aux apports, à la fusion, à la transformation ;
- ✚ missions d'audit des procédures ;
- ✚ missions d'audit contractuel ;
- ✚ élaboration de manuels de procédures.

Les missions sont conduites sous la responsabilité de l'expert-comptable associé du cabinet. Elle se charge du contrôle qualité des dossiers, des travaux et des aspects administratifs des missions. Elle est appuyée par deux chefs de mission chargés de la définition de la stratégie d'audit. Les chefs de mission supervisent le travail des auditeurs seniors et juniors.

4.3.2. Le département expertise comptable

Le cabinet CMB exerce une activité multiple et variée en matière d'expertise comptable. L'assistance conçue de manière simple ou très élaborée selon le cas, permet de vérifier le bon suivi de la gestion.

L'expertise comptable recouvre les domaines suivants :

- ✚ assistance comptable ;
- ✚ assistance sociale pour établir des fiches de paie, des déclarations sociales et fiscales;
- ✚ accompagnement d'entreprises au démarrage (business plan...) ;

- ✚ externalisation de tout ou partie d'un service ou d'une fonction ;
- ✚ évaluation d'entreprise.

4.3.3. Le département conseil

Le conseil est d'autant plus efficace que l'approche utilisée par le Cabinet CMB permet une analyse constructive visant à préconiser les remèdes susceptibles d'améliorer le fonctionnement et la structure de l'entreprise.

- ✚ conseil de gestion ;
- ✚ conseil financier ;
- ✚ conseil juridique, fiscal et social ;
- ✚ conseil en technique comptable de pointe : consolidation, fusion absorption ;
- ✚ conseil en ingénierie financière ;
- ✚ accompagnement et conseil d'entreprises en difficulté.

De par sa devise « le plaisir de partager nos talents », le Cabinet CMB propose des séminaires de formation dans les domaines dont il intervient.

Conclusion

Créé depuis 1988 et offrant un éventail de services professionnels dans le domaine de l'expertise comptable, de l'audit et du conseil, le Cabinet CMB entend relever le défi qui s'impose à lui, celui d'offrir un travail de qualité à ses clients pour mieux les accompagner dans la réalisation de leur projet.

Qu'il s'agisse de mission d'assistance, d'audit ou de conseil, le Cabinet est mieux outillé et doté des compétences nécessaires pour faire face à ce défi.

Ce chapitre nous a permis de faire la connaissance du Cabinet CMB, commissaire aux comptes de la Société MANSOUR & CIE à travers son organisation, ses missions et domaines d'interventions.

Après cette présentation succincte du Cabinet Mariame BAH, nous allons décrire la planification de la mission de commissariat aux comptes de la Société MANSOUR & CIE de l'exercice clos le 31/12/2011.

CHAPITRE 5 : PLANIFICATION DE LA MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES DE LA SOCIÉTÉ MANSOUR & CIE

Conformément aux normes, le Cabinet CMB a procédé à la planification de la mission de commissariat aux comptes de l'exercice 2011, de la Société MANSOUR & CIE. Les travaux de planification ont eu lieu dans les locaux du Cabinet en présence de l'expert, du chef de mission et des assistants. Elle a été déroulée selon les étapes suivantes :

- ✚ la prise de connaissance de la société ;
- ✚ la compréhension du système comptable et de contrôle interne ;
- ✚ l'évaluation du risque d'audit ;
- ✚ l'identification des systèmes et domaines significatifs ;
- ✚ le plan de mission et le programme de travail.

5.1. La prise de connaissance de la Société MANSOUR & CIE

La planification de la mission de commissariat aux comptes impose une prise de connaissance de la Société à travers les documents légaux et réglementaires, des entretiens, de l'observation physique, etc.

5.1.1. Le cadre légal et réglementaire

Le cadre légal et réglementaire de notre étude comprend : une présentation de la Société et une présentation de son secteur d'activité.

5.1.1.1. La présentation de la Société MANSOUR & CIE

La Société MANSOUR & CIE est une Société anonyme au capital de FCFA 400 000 000. Elle a son siège social à Dakar. La Société MANSOUR & CIE a pour objet, tant au Sénégal qu'à l'étranger la vente en gros, l'importation de produits alimentaires et de marchandises. (voir identification de la Société annexe n°1, page 106 et répartition des actions annexe n°6, page 116)

Au cours de l'exercice 2011, la Société MANSOUR & CIE a réalisé un chiffre d'affaires de FCFA 13 268 738 506 constitué des ventes de marchandises.

5.1.1.2. Présentation du secteur agroalimentaire au Sénégal

Au Sénégal, le secteur agroalimentaire occupe une place prépondérante dans l'économie. Il est majoritairement dominé par l'importation de produits en raison de l'écart croissant entre l'offre locale et la demande de plus en plus exigeante.

Les importations de produits alimentaires proviennent de l'Europe, de l'Amérique, de l'Asie et des pays de la sous-région ouest africaine. Elles portent sur les céréales, le lait, les huiles et graisses animales et végétales, le sucre, les boissons, les jus de fruits, etc. Mais le prix semble être le critère de décision.

Sur le plan législatif, il n'existe pas de restrictions particulières en raison principalement de l'insuffisance de l'offre locale. Seules l'importation et la distribution de sucre sont les domaines d'activités les plus réglementés dans le secteur agroalimentaire.

D'une manière schématique, la distribution alimentaire au Sénégal présente quatre (4) niveaux d'organisation connectée : un réseau varié d'importateurs-grossistes et demi-grossistes, un réseau de supérettes indépendantes, les détaillants incluant une petite fraction de commerçants chinois, enfin, les marchés ou commerce traditionnel africain.

Pour conclure, la vitalité de l'agroalimentaire Sénégalais se justifie par l'environnement économique et politique très favorable. Le Sénégal est un pays stable qui inspire confiance aux investissements grâce à un environnement sécurisé.

5.1.2. Le cadre organisationnel

La structure organisationnelle de la Société MANSOUR & CIE se présente en deux (2) axes principaux : des organes de gestion et deux directions opérationnelles. (voir organigramme de la Société annexe n°7, page 117).

5.1.2.1. Les organes de gestion

La Société MANSOUR & CIE est gérée par les organes suivants : une assemblée générale, un conseil d'administration, une direction générale.

❖ Les assemblées générales

Les décisions relatives à la Société MANSOUR & CIE sont prises par une assemblée générale. Ainsi, on distingue :

- ✚ l'assemblée générale ordinaire (AGO) qui prend des décisions à caractère annuel ;
- ✚ l'assemblée générale extraordinaire (AGE) qui prend des décisions à caractère statuaire ;
- ✚ l'assemblée spéciale (AS) qui réunit les titulaires d'actions d'une catégorie déterminée.

❖ Le conseil d'administration

Il est composé de sept (7) membres désignés pour une durée de deux (2) ans. A ce titre, il définit et oriente la politique générale de la Société, arrête les comptes de chaque exercice.

❖ La direction générale

Le directeur général est responsable de la gestion et de l'activité générale de la société, sous l'autorité du conseil d'administration.

Le contrôle des comptes de la Société MANSOUR & CIE est assuré par un commissaire aux comptes, le Cabinet Mariame BAH, conformément à la loi. Il est assisté par un suppléant le « cabinet GAYE & ASSOCIES ».

5.1.2.2. L'organisation générale des services

La société MANSOUR & CIE comprend principalement deux (2) directions, la direction des achats et des ventes et la direction administrative et financière.

❖ La direction des achats et des ventes

Elle est chargée de la gestion des achats, des ventes, et du contrôle qualité des marchandises.

❖ Le service de gestion des stocks

Placé sous l'autorité de la direction des achats et ventes, il est chargé de la tenue et la gestion des stocks. La société dispose de quatre (4) entrepôts de stockage, trois (3) pour tous les genres de marchandises et un (1) uniquement pour les produits Unilever achetés en France.

❖ **La direction Administrative et Financière**

Sous la direction d'un directeur administratif et financier, elle est chargée de la gestion administrative, budgétaire, de la trésorerie, du personnel, de la fiscalité, etc.

❖ **Le service de la comptabilité**

Placé sous l'autorité de la direction administrative et financière, le service de la comptabilité est chargé de la tenue de la comptabilité de la Société.

❖ **Le secrétariat**

Placé directement sous l'autorité du directeur général, il est chargé de gérer le flux d'informations entre la direction et les autres services, d'une part et entre la Société et l'extérieur, d'autre part.

5.1.2.3. Le système d'information et de communication

La Société MANSOUR & CIE dispose d'un système d'information semi informatisé, c'est-à-dire constitué d'ordinateurs interconnectés et une partie manuelle. Elle utilise deux (2) logiciels : le logiciel « Magic » et la gamme « Saari », dont les modules de comptabilité, de gestion commerciale, de gestion des immobilisations et de paie sont intégrés dans une seule interface.

A la clôture de chaque exercice, la direction générale arrête les comptes et établit les états financiers. La direction générale établit un rapport de gestion dans lequel elle expose la situation de la Société durant l'exercice écoulé, son évolution prévisible et les perspectives de continuation de l'activité, l'évolution de la situation de trésorerie et le plan de financement.

5.2. La compréhension du système comptable et de contrôle interne

L'organisation comptable mise en place dans la Société MANSOUR & CIE respecte les conditions dictées par le droit comptable OHADA.

La comptabilité de la Société MANSOUR & CIE est tenue suivants les livres et autres supports dont la tenue est obligatoire, à savoir le livre-journal, le grand livre, la balance générale des comptes, le livre d'inventaire.

Compte tenu du niveau de son chiffre d'affaires et de sa taille, elle est soumise au système normal de présentation et a opté pour le système centralisateur.

5.2.1. Les principes comptables

Les états financiers de la Société MANSOUR & CIE pour l'exercice clos au 31/12/2011 sont établis suivant les règles et principes du système comptable OHADA (SYSCOHADA).

Les valeurs d'actif et de passif sont évaluées dans le respect de la prudence, l'hypothèse de continuité de l'exploitation, de la règle de la permanence des méthodes et de l'indépendance des exercices.

5.2.2. Les méthodes comptables

Les méthodes comptables utilisées par la société portent sur les immobilisations, les stocks, les charges et les produits.

5.2.2.1. Les immobilisations corporelles

Elles sont évaluées à leur coût historique et sont amortis selon le mode linéaire suivant la durée probable d'utilisation des biens.

Tableau N° 6: tableau durée et taux d'amortissement du matériel et mobilier

Désignations	Durées (années)	Taux (%)
Matériel et outillage industriel	05 et 10	20 et 10
Matériel de bureau	04 et 10	25 et 10
Mobilier de bureau	10	10
Matériel de transport	04 et 05	25 et 20
Autres matériels	02 et 05	50 et 20

Source : rapport du CAC 2010

5.2.2.2. Le Stock

Les marchandises sont comptabilisées à leur coût d'achat. A la clôture de l'exercice, les stocks sont évalués à leur valeur actuelle.

5.2.2.3. Les charges et les produits

Les charges de l'exercice sont celles qui ont été engagées au cours de l'exercice sous-revue et seulement celles-ci.

Les produits enregistrés représentent l'ensemble de ceux générés au cours de l'exercice.

5.2.3. Le contrôle interne

L'évaluation du contrôle interne a démontré un certain nombre de faiblesses de la structure organisationnelle et dans les opérations, et a conduit à une modification du plan de mission initialement prévu, en mettant beaucoup plus l'accent sur les achats et les ventes.

Jusqu'à nos jours la Société MANSOUR & CIE ne dispose pas de manuel de procédures, mais elle fonctionne suivant des directives données par la direction générale, et veille à l'application stricte quant au respect de ces directives qui constituent son système de contrôle interne.

La structure organisationnelle des services et le traitement des opérations laissent apparaître des cumuls de fonctions incompatibles. La société ne disposant pas d'un effectif assez grand, les fonctions d'autorisation, d'exécution, d'enregistrement et de contrôle sont souvent effectuées par les mêmes personnes. Le service comptable composé de deux (2) personnes, un chef comptable et un agent comptable, la même personne impute, enregistre et contrôle les écritures. Face à un nombre grandissant d'opérations, ces cumuls de fonction ont entraîné beaucoup d'anomalies dans les écritures comptables.

La société n'accorde pas trop d'importance à la notion de liasse (BC, BL, facture...). Certains achats de marchandises ne font pas l'objet de facture, ni de bon de commande, ni de bon de livraison. Les ventes sont autorisées par la direction et appuyées par des factures clients tamponnées « livrées » qui servent de bon de livraison.

Les réceptions des marchandises, et le stockage des marchandises sont effectués par les mêmes personnes que celles qui font la vérification de la conformité de la livraison (quantité, qualité) avec le bon de commande.

5.2.4. La revue analytique

La revue analytique ne laisse pas apparaître d'opérations, ou d'événements inhabituels ou de tendances qui pourrait montrer la présence d'anomalies, mais on remarque une baisse entre l'exercice 2011 et l'exercice 2010, dans les postes suivants :

- ✚ fournisseurs et comptes rattachés ;

- ✚ achats de marchandises ;
- ✚ ventes de marchandises.

Mais on constate une augmentation des frais financiers. Cela s'explique par une baisse des activités due à une période de flottement des activités de la Société et du secteur en général. (voir le tableau de la revue analytique annexe n°8, page 118)

5.3. Evaluation du risque d'audit

L'évaluation du risque d'audit est faite principalement à travers une évaluation de risque inhérent.

5.3.1. Evaluation du risque inhérent

La Société MANSOUR & CIE est une entreprise commerciale, elle achète et/ou importe des produits, les stocke, pour les revendre en l'état. Cette activité présente de nombreux risques inhérents qui dépendent de plusieurs facteurs.

5.3.1.1. Risques liés à l'activité

L'activité de la Société MANSOUR & CIE lui expose à de nombreux risques qui sont les suivants :

- ✚ fluctuation de l'activité ou la sous-activité ;
- ✚ la taille de la société (fraudes et de détournements au sein de la société) ;
- ✚ les stocks de produits (vol, coulages, détérioration, péremption, mauvaise gestion des stocks, rupture des stocks...)
- ✚ la source d'approvisionnement ;
- ✚ la perte de fournisseur stratégique ;
- ✚ les opérations en monnaie étrangère (risque de taux de change) ;
- ✚ le risque de non recouvrement des créances.

5.3.1.2. Risques liés à la structure du capital

La structure de composition du capital FCFA 400 000 000 FCFA de la Société MANSOUR & CIE peut lui être source de risques suivants :

- ✦ abus de biens ;
- ✦ manipulation du résultat ;
- ✦ abus de pouvoirs de l'actionnaire majoritaire s'il est organe dirigeant ;
- ✦ actionnaire minoritaire lésé ...

Le commissaire aux comptes doit donc vérifier qu'il y a toujours égalité entre les actionnaires et tous les biens et opérations sont réels et concernent bien la Société.

5.3.1.3. Risques liés à l'organisation

De par son capital, son activité et son personnel, l'organisation de la Société peut poser des problèmes. L'organisation peut être source de risques comme :

- ✦ structure non efficace et non efficiente
 - personnel non compétant ;
 - insuffisance du personnel ;
 - surabondance de personnel ;
 - personnel fictif ;
 - mauvaise répartition du travail ...
- ✦ insuffisance de moyens matériels, du système d'information, ... ;
- ✦ personnel non formé ;
- ✦ risque fiscal.

5.3.1.4. Risques liés à certains postes du bilan

La Société MANSOUR & CIE de son objet est une société commerciale, elle achète des produits et les revend en l'état. Les activités de la Société sont transcrites dans les principaux comptes suivants : achats, ventes, trésorerie et les stocks. Les risques liés à ces postes sont :

- ✦ non-comptabilisation de certaines factures d'achats ou de ventes ;
- ✦ non-existence de la créance ;
- ✦ mauvaise évaluation du stock ;

- ✚ fraude, détournement ;
- ✚ mauvaise imputation comptable ;
- ✚ mauvais cut-off ;
- ✚ etc.

5.3.1.5. Risques liés à l'environnement de la Société

Les risques liés à l'environnement sont externes à la Société, il s'agit de :

- ✚ risque du marché et de la concurrence ;
- ✚ risque d'inflation ;
- ✚ risque de change ;
- ✚ etc.

5.3.2. Evaluation du risque de non-contrôle

Le risque de non-contrôle correspond ici aux différents risques cités ci-dessus qui pourraient échappés au système de contrôle interne mis en place par la Société.

5.3.3. Evaluation du risque de non détection

C'est le risque lié à l'activité d'audit qui doit être géré par l'auditeur. Il dépend du jugement, du professionnalisme et des diligences mis en œuvre par l'auditeur pour la réalisation de sa mission.

5.4. Identification des systèmes et domaines significatifs

Après avoir pris connaissance de l'entreprise et apprécié les risques inhérents, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification qui lui permettra d'identifier les systèmes et domaines significatifs sur lesquels portera prioritairement son attention.

5.4.1. Le seuil de signification

D'après la littérature professionnelle, le seuil de signification est compris entre 5 et 10% du résultat avant impôt, du résultat net, des capitaux propres, de l'actif total, du chiffre d'affaires..

Cependant, l'auditeur pourra lors de la planification des travaux d'audit, fixer délibérément le seuil de signification à un niveau inférieur à celui prévu pour évaluer les résultats de l'audit.

Ceci évite parfois que les anomalies ne soient pas détectées et ménage une marge de sécurité pour l'auditeur lors de l'évaluation de l'incidence des anomalies découvertes pendant l'audit.

Il est possible pour l'auditeur de déterminer d'abord le seuil de signification par rapport au résultat avant impôt, puis de le comparer aux autres agrégats (capitaux propres, résultat net, chiffre d'affaires, etc.).

5.4.1.1. La détermination du seuil de signification par rapport au résultat

Le résultat de l'activité de la Société MANSOUR & CIE est de : FCFA 31 253 650

Tableau N° 7: le seuil de signification par rapport au résultat

	Montant (FCFA) et %
Résultat au 31/12/2011	31 253 650
% d'erreur admis :	5%
Seuil de signification	1 562 683

Source : nous-mêmes à partir des états financiers 2011 de la Société

5.4.1.2. La comparaison du seuil de signification trouvé par rapport aux autres agrégats

Nous allons comparer le seuil de signification obtenu par rapport aux autres agrégats, qui sont : le chiffre d'affaires et les capitaux propres.

Tableau N° 8: seuil de signification par rapport aux autres agrégats

Agrégats	Montants (FCFA)	Seuil de signification en %	Seuil de signification en montant (FCFA)
Résultat	31 253 650	5%	1 562 683
Chiffre d'affaires	13 268 738 506	0,10%	13 268 739
Capitaux propres	1 241 762 147	0,15%	1 862 643

Source : nous-mêmes à partir des états financiers 2011 de la Société

Le seuil de signification par rapport au résultat est inférieur au seuil de signification par rapport au chiffre d'affaires et aux capitaux propres. Cependant, le Cabinet CMB a sa propre méthode de détermination de seuil de signification. Du fait de l'appréciation du risque par le

Cabinet et de l'appréciation des besoins des utilisateurs des comptes, le seuil de signification retenu est celui par rapport au chiffre d'affaires (FCFA 13 268 739). Cela est simplement dû au fait que le chiffre d'affaires est un indicateur de mesure de la croissance de la Société, qui est important pour les utilisateurs.

Toutefois, ce seuil de signification peut évoluer en cours de mission en fonction des circonstances ou des connaissances de l'auditeur.

5.4.2. Les systèmes et les domaines significatifs

D'après les professionnels de la comptabilité, les systèmes significatifs sont ceux qui traitent des données répétitives pouvant avoir une incidence significative sur les comptes annuels tandis que les domaines significatifs concernent les comptes pouvant receler des erreurs dont le montant serait supérieur au seuil de signification.

Le tableau suivant donne l'analyse des données contenues dans les états financiers au 31/12/2011 de la Société MANSOUR & CIE :

Tableau N° 9: le bilan au 31/12/2011

Comptes de bilan	Montant (en FCFA)	% Total bilan
ACTIF		
Immobilisations (nettes)	56 438 494	0,85
Stock de marchandises	6 120 888 105	92,30
Fournisseurs, avances versées	2579782029	38,90
Clients	113 455 402	1,71
Autres créances	35 300 646	0,53
Trésorerie actif	47 398 988	0,71
TOTAL ACTIF	6 631 453 664	100
PASSIF		
Capital	400000000	6,03
Réserves disponibles	65575953	0,99
Report à nouveau	744932544	11,23
Résultat de l'exercice	31253650	0,47
Emprunts	119458273	1,80
Fournisseurs d'exploitation	1 897 705 561	28,62
Dettes fiscales	13283132	0,20
Dettes sociales	15621976	0,24
Autres dettes	782813880	11,80
Banques, découverts	2560808695	38,62
TOTAL PASSIF	6 631 453 664	100

Source : états financiers de la Société MANSOUR & CIE au 31/12/2011

Tableau N° 10: le compte de résultat au 31/12/2011

Comptes des charges	Montant (FCFA)	% total charges
Achats de marchandises	12 994 752 694	98,17
Variation de stocks	-791084948	-5,98
Autres achats	110832445	0,84
Transports	5678700	0,05
Services extérieurs	288 544 275	2,18
Impôts et taxes	26381750	0,20
Autres charges	1057604	0,008
Charges de personnel	142 724 692	1,08
Dotations aux amortissements	27334691	0,21
Frais financiers	419782613	3,17
Pertes de change	0	
Impôt sur le résultat	11481250	0,09
TOTAL CHARGES	13 237 485 226	100
Comptes des produits	Montant (FCFA)	% total produits
Ventes de marchandises	13 268 738 506	100
Revenus financiers		
Transferts de charges		
Produits de cessions d'immobilisations		
TOTAL PRODUITS	13 237 485 226	100

Source : états financiers de la Société MANSOUR & CIE au 31/12/2011

Tableau N° 11: la CAF

	Montant (FCFA)
Chiffre d'affaire	13 268 738 506
Valeur ajoutée	632 576 896
EBE	489 852 204
Frais financiers	419 782 613
Impôts sur le résultat	11 481 250

Source : états financiers de la Société MANSOUR & CIE au 31/12/2011

CAF= EBE- Charges décaissables + produits encaissables

CAF = 58 588 341

Tableau N° 12: les cycles significatifs

Cycles	Caractère significatif	Commentaire
Trésorerie / Financement	38,02 % du total bilan	Significatif
Achats / Fournisseurs	98,16 % du total compte de résultat	Très significatif
Clients / Ventes	100 % du total compte de résultat	Très significatif
Stocks	92,30 % du total bilan	Très significatif
Personnel	1,08 % du total compte de résultat	Peu significatif
Capitaux propres / Provisions pour risques & charges	18,73 % du total bilan	Peu significatif
Autres dettes	11,80 du total bilan	Peu significatif
Banques, découverts	38,62 du total bilan	Significatif

Source : nous-mêmes

Après une analyse des données contenues dans le tableau ci-dessus, il ressort que les cycles suivants peuvent être jugés comme significatifs :

- ✚ les stocks qui représentent 92,30 % du total du bilan ;
- ✚ le cycle « achats-fournisseurs » dont les achats représentent 98,16 % du total des charges et le compte fournisseurs 28,62% du total du bilan ;
- ✚ le cycle « clients-ventes » dont les ventes représentent 100 % du total des produits et le compte clients 1,71% du total du bilan ;
- ✚ le cycle « trésorerie/financement » dont la valeur représente 38,02% du total du bilan ;
- ✚ le compte banques, découverts qui représente 38,62% du total du bilan ;
- ✚ le système informatique qui traite toutes les opérations de gestion de l'entreprise.

Comme précédemment annoncé, ces données viennent confirmer le caractère commercial des activités de la Société MANSOUR & CIE. Cependant, les comptes ci-après qui résultent de l'évaluation des risques inhérents peuvent receler des erreurs dont le montant peut être supérieur au seuil de signification. Il s'agit :

- ✚ des emprunts qui représentent 1,80 % du total bilan ;
- ✚ des capitaux propres qui représentent 18,73% du total bilan ;
- ✚ des autres dettes qui représentent 11,80% du total des charges ;
- ✚ des services extérieurs qui représentent 2,18 du total des charges ;
- ✚ des charges de personnel qui représentent 1,08% du total des charges ;
- ✚ des frais financiers qui représentent 3,17% du total des charges.

5.5. Le plan de mission et le programme de travail

Cette section comprend une présentation du plan de mission et le détail d'un programme de travail.

5.5.1. Le plan de mission

Le plan de mission comprend :

- ✚ le seuil de signification ;
- ✚ les domaines d'audit ;
- ✚ l'identification des risques par rapport aux domaines d'audit ;
- ✚ la définition des axes principaux de contrôle permettant de couvrir les risques précédemment identifiés ;
- ✚ le budget et l'organisation de la mission (répartition des travaux dans le temps entre l'équipe).

5.5.1.1. Le seuil de signification

SEUIL DE SIGNIFICATION

Le seuil de signification retenu est celui par rapport au chiffre d'affaires : **FCFA 13 268 739**

Tableau N° 13: tableau des seuils de signification

Agrégats	Montants (FCFA)	Seuil de signification en %	Seuil de signification en montant (FCFA)
Résultat	31 253 650	5%	1 562 683
Chiffre d'affaires	13 268 738 506	0,10%	13 268 739
Capitaux propres	1 241 762 147	0,15%	1 862 643

Source : nous-mêmes

5.5.1.2. L'identification des domaines d'audit

DOMAINES D'AUDIT

Tableau N° 14: les domaines significatifs

Rubriques	% Bilan	% Compte de résultat
Stocks	92,30	
Cycle « achats-fournisseurs » dont le compte fournisseurs 28,62% du total du bilan		98,16
Cycle « clients-ventes » dont le compte clients 1,71% du total du bilan		100
Cycle « trésorerie/financement »	38,02	
le compte banque, découverts	38,62	
système informatique qui traite toutes les opérations de gestion de l'entreprise	N/A	N/A

Source : nous-mêmes

Tableau N° 15: les domaines critiques

Rubriques	% Bilan	% Compte de résultat
Emprunts	1,80	
Capitaux propres	18,73	
Autres dettes		11,80
Services extérieurs		2,18
Charges de personnel		1,08
Frais financiers		3,17

Source : nous-mêmes

Tableau N° 16: les domaines complémentaires

Rubriques	% Bilan	% Compte de résultat
Non déterminer		
Non déterminer		
Non déterminer		

Source : nous-mêmes

5.5.1.3. L'identification des risques par rapport aux domaines d'audit

IDENTIFICATION DES RISQUES

(Voir la stratégie d'audit par rapport à ces risques identifiés annexe 2, pages 107)

Tableau N° 17: les risques par rapport aux domaines d'audit

Domaines	Risques
Achats	⬇ Non-comptabilisation de factures d'achats. ⬇ Mauvais cut-off. ⬇ Etc.
Fournisseurs	⬇ Non-existence de la dette. ⬇ Mauvaise imputation comptable. ⬇ Etc.
Ventes	⬇ Non-comptabilisation de certaines factures de ventes. ⬇ Mauvais cut-off. ⬇ Non comptabilisation ou sous- évaluation des dépréciations clients. ⬇ Surévaluation des ventes. ⬇ Etc.
Clients	⬇ Non-existence de la créance. ⬇ Mauvaise imputation comptable. ⬇ Etc.
Stocks	⬇ Non-existence du stock. ⬇ Non-appartenance du stock à la société. ⬇ Mauvaise évaluation du stock. ⬇ Non-comptabilisation ou sous-évaluation des dépréciations sur les stocks. ⬇ Etc.
Trésorerie	⬇ Non-existence de la trésorerie. ⬇ Mauvaise gestion de la trésorerie. ⬇ Fraude, détournement. ⬇ Etc.
Informatique	⬇ Perte de données. ⬇ Manipulations des données. ⬇ Etc.

Source : nous-mêmes

5.5.1.4. La définition des principaux axes de contrôle

PRINCIPAUX AXES DE CONTROLE

Pour couvrir tous les risques précédemment identifiés, il sera question de:

- ❖ évaluer le contrôle interne :
 - ✦ du système informatique ;
 - ✦ du cycle achats-fournisseurs ;
 - ✦ du cycle clients-ventes ;
 - ✦ des stocks ;
 - ✦ de la trésorerie.
- ❖ procéder à la confirmation des tiers
- ❖ effectuer le contrôle des comptes

5.5.1.5. L'organisation de la mission

ORGANISATION DE LA MISSION

(Voir organisation de la mission et la liste des documents à obtenir annexe n°3, page 108)

Tableau N° 18: calendrier des interventions

Etapes	Phases	Dates d'intervention
1	La planification de la mission	du 10 /08 /2012 au 13 /08 /2012
2	L'évaluation contrôle interne	du 14 /08 /2012 au 17 /08 /2012
3	La confirmation directe des tiers	du 15/ 08 /2012 au 31/08 /2012
4	Le contrôle des comptes	du 21 /08 /2012 au 03/09 /2012
5	Le rapport sur le contrôle interne	le 05/09 /2012
6	Le rapport provisoire	le 05 /09 /2012
7	Le rapport définitif	le 10/10 /2012

Source : nous-mêmes

Les inventaires physiques des stocks et des immobilisations et arrêtés de caisses ont été effectués par la Société comme d'habitude, au mois de décembre 2011.

5.5.2. Le programme de travail

La mission de commissariat aux comptes de la Société MANSOUR & CIE se découlera selon le programme de travail suivant :

- ✦ l'évaluation du contrôle interne ;
- ✦ la confirmation des tiers ;
- ✦ le contrôle des comptes.

5.5.2.1. L'évaluation du contrôle interne

EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

Sur la base du questionnaire de contrôle interne (annexes n°9, 10, 11, pages 118, 121,124), le Cabinet procédera à la vérification de :

- ❑ Système informatique
 - Accès physique et logique ;
 - Procédure de sauvegarde ;
 - Les transactions dans le système informatique ne sont pas perdues, dupliquées ou modifiées ;
 - Etc.
- ❑ Cycle Achats/Fournisseurs
 - Séparation des fonctions incompatibles ;
 - Tous les achats de marchandises sont saisis et enregistrés ;
 - Toutes les factures enregistrées sont réelles ;
 - Etc.
- ❑ Cycle Ventes/Clients
 - Séparation des fonctions incompatibles ;
 - Toutes les ventes de marchandises sont saisies et enregistrées ;
 - Toutes les ventes de marchandises sont enregistrées sur la bonne période ;
 - Etc.
- ❑ Stocks
 - Séparation des fonctions incompatibles ;
 - Les stocks enregistrés existent et appartiennent à la Société ;
 - Tous les stocks sont correctement évalués ;
 - Etc.
- ❑ Trésorerie
 - Séparation des fonctions incompatibles ;
 - Toutes les recettes de la Société sont encaissées et enregistrées ;
 - Tous les paiements effectués sont réels et concernent bien la Société ;
 - Etc.

5.5.2.2. La confirmation directe des tiers

CONFIRMATION DIRECTE DES TIERS

- ❑ Obtenir la dernière balance auxiliaire des tiers, en faire une stratification ;
- ❑ Compléter l'échantillon par des soldes choisis au hasard ;
- ❑ Préparer les demandes de confirmation en double exemplaire ;
- ❑ Obtenir, pour chaque lettre, l'accord de la direction générale ;
- ❑ Envoyer les demandes.

5.5.2.3. Le contrôle des comptes

CONTROLE DES COMPTES

Le contrôle des comptes portera sur :

- ❑ Capital
 - obtenir le tableau des mouvements depuis l'exercice précédent (et le vérifier) ;
 - vérifier les chiffres d'ouverture avec les comptes de l'exercice précédent ;
 - vérifier le respect des dispositions légales ;
 - etc.
- ❑ Emprunts
 - vérifier la comptabilisation des mouvements ;
 - s'assurer de la bonne information des échéances dans l'annexe ;
 - vérifier les informations relatives aux garanties ;
 - etc.
- ❑ Immobilisations
 - examiner la nature réelle des immobilisations
 - analyser la distinction effectuée entre charges et immobilisations
 - examiner les dépenses dont l'importance et la nature leur confèrent le caractère d'immobilisations
 - etc.
- ❑ Stocks
 - s'assurer que les montants inscrits dans les comptes annuels représentent tous les produits physiquement identifiables et appartenant à l'entreprise ;
 - analyser les variations de stocks et examiner des méthodes d'évaluation ;
 - analyser le respect du principe de la séparation des exercices ;
 - etc.

□ Fournisseurs

- examiner les soldes des comptes qui ne sont jamais apurés ;
- s'informer des causes et justifications des retards dans les règlements ;
- s'assurer du traitement adéquat des dettes libellées en devises étrangères ;
- vérifier le respect du principe de séparation des exercices, en liaison avec les comptes des stocks et de charges ;
- contrôler les paiements survenus postérieurement à la clôture de l'exercice ;
- déceler les accroissements anormaux des effets à payer pouvant provenir d'effets de complaisance ou de fréquents renouvellements ;
- etc.

□ Clients

- opérer les contrôles symétriques à ceux visés pour les comptes fournisseurs,
- analyser la séparation des exercices, et en liaison avec les comptes de stocks et de produits ;
- analyser le bien fondé des provisions pour dépréciation ; pour rechercher les autres créances douteuses qui devraient être dépréciées ;
- vérifier le respect des règles de comptabilisation ;
- etc.

□ Banque

- obtenir les rapprochements bancaires établis par l'entreprise :
 - pour les écritures passées par l'entreprise et non par la banque ;
 - pour les écritures passées par la banque et non par l'entreprise ;
 - porter une attention aux éléments anciens demeurant en rapprochement.
- s'assurer que les soldes bancaires n'ont pas été compensés ;
- s'assurer que les montants en devises sont convertis au taux de clôture ;
- vérifier les « soldes à la banque » avec les relevés et confirmations ;
- vérifier les « soldes en nos livres » avec les comptes individuels ;
- examiner les souches (ou les doubles) des chèques pour une période de x jours précédant et de y jours suivant la clôture de l'exercice ;
- vérifier que les états de rapprochement présentés par le personnel de l'entreprise n'ont pas été frauduleusement altérés ;

□ Caisse

- faire un comptage des espèces en caisse à la date de clôture de l'exercice ; si ceci a été fait à une date antérieure, revoir le journal de caisse pour la période jusqu'à la clôture de l'exercice, et s'assurer que le solde au bilan est correct ;
- s'assurer que les mouvements de fonds entre la caisse et les autres comptes de trésorerie concordent en date et en montant ;
- étudier l'évolution du niveau de l'encaisse ;
- contrôler les dépenses ou encaissement d'un montant inhabituel.
- comparer les soldes en caisse et en banque ;
- contrôler l'apposition d'un visa authentifiant les pièces de caisse et le pouvoir de la personne qui a apposé son visa ;
- vérifier l'imputation des pièces recettes et dépenses ;
- faire le rapprochement brouillard et bande de caisse enregistreuse ;
- faire le rapprochement brouillard et fiches vendeurs ;
- examiner le bien-fondé des opérations de recettes et de dépenses ;
- etc.

□ Virements internes

- s'assurer que les comptes de virements internes sont bien soldés ;
- contrôler la réalité des mouvements ;
- vérifier systématiquement tous les mouvements d'une période ;
- etc.

□ Achats et variation de stocks

- opérer les contrôles en liaison avec les comptes de la classe 3 et avec les comptes fournisseurs ;
- examiner l'évolution des prix moyens d'achats ;
- vérifier la concordance entre les charges de sous-traitance et les travaux qui leur sont confiés (travaux de fin d'exercice non facturés) ;
- si l'entreprise s'approvisionne sur la base de contrats annuels avec quotas, vérifier le respect de ces derniers ;
- pour les achats qui bénéficient de ristournes annuelles, vérifier que ces ristournes ont été provisionnées ;
- examiner les opérations diverses passées, en particulier à la fin de l'exercice, sur les comptes d'achats ;

- pour les achats de matériel, équipements, travaux, entretien... vérifier que les comptes ne contiennent pas des éléments qui sont en fait des immobilisations ;
- vérifier que tous les frais accessoires relatifs aux achats de l'exercice ont été comptabilisés.
- Autres charges externes
 - pour les charges récurrentes (loyers, assurances...), vérifier avec les contrats, que les charges incluent bien toutes les charges de l'exercice ;
 - pour les autres charges : utiliser les documents et contrôles mis en place par l'entreprise pour saisir les services rendus afin de vérifier que toutes les charges de l'exercice ont été comptabilisées ;
 - vérifier le poste « entretien et réparation » en liaison avec le contrôle des comptes de la classe 2 ;
 - examiner le traitement fiscal de certains postes, tels que les cadeaux ;
 - contrôler le relevé de frais généraux ;
 - etc.
- Impôts et taxes
 - opérer le récolement avec les déclarations fiscales ;
 - vérifier le respect des règles fiscales ;
 - s'assurer du bon enregistrement de toutes les charges relatives à l'exercice ;
 - contrôler les dépôts des déclarations concernées ;
 - etc.
- Charges de personnel
 - opérer le récolement avec les documents légaux (fiches de salaires, livre de paie...) ;
 - opérer le récolement avec les déclarations sociales ;
 - justifier les charges sociales par rapport à la masse salariale ;
 - vérifier le respect des règles juridiques en matière de rémunération des dirigeants de société ;
 - etc.
- Charges financières
 - opérer le récolement avec les tableaux d'amortissement des emprunts ;
 - examiner les pièces justificatives ;
 - s'assurer du respect des règles de comptabilisation ;
 - vérifier les pertes de change avec les comptes de bilan concernés ;

- etc.
- Ventes
 - opérer les contrôles en liaison avec les comptes clients ;
 - vérifier le respect des règles en matière de TVA ; opérer un récolement entre le chiffre d'affaires et les bases déclarées sur les déclarations de TVA ;
 - pour les clients qui bénéficient de ristournes annuelles : vérifier que celles dues sur le chiffre d'affaires de l'exercice ont été enregistrées ;
 - si l'entreprise tient des statistiques de ventes par produits : examiner leur évolution ;
 - etc.

Dans les procédures du Cabinet CMB, il existe une procédure de relecture à deux (2) des dossiers avant leur signature et envoi chez le client. La relecture des rapports de la mission sera effectuée par le chef de mission et l'assistant confirmé.

Conclusion

Pour conclure ce chapitre dont l'objet fait le thème de notre mémoire, nous pouvons dire qu'il a permis de faire la prise de connaissance de la Société MANSOUR & CIE d'une part afin d'identifier les risques, et d'autre part de décrire la planification de sa mission de commissariat aux comptes par le Cabinet Mariame BAH.

En effet, nous avons allors analyser cette planification du Cabinet CMB suivant un référentiel d'analyse eu regard des normes internationales d'audit, pour dégager les forces et les faiblesses afin de faire des recommandations d'amélioration pour une meilleure planification des missions dans l'avenir.

CHAPITRE 6 : ANALYSE DE LA PLANIFICATION DE MISSION DU CABINET CMB ET RECOMMANDATIONS

Dans ce chapitre nous allons faire l'analyse de la planification de missions de commissariat aux comptes du Cabinet CMB conformément à un référentiel d'audit que nous allons d'abord présenter. Cette analyse sera faite sur la base des outils d'analyse suivants : le test de conformité (voir test de conformité annexe n°12, page 128), et de l'analyse documentaire des procédures du Cabinet. A la lumière de ces tests, nous allons faire des recommandations d'amélioration.

6.1. Présentation du référentiel d'audit

Dans le cadre de notre étude, le référentiel d'audit utilisé est celui des normes internationales d'audit de l'IFAC.

6.1.1. Présentation de l'IFAC

L'IFAC est la fédération internationale de la profession comptable. Elle a été constituée le 7 octobre 1977 par 63 organisations professionnelles représentant 49 pays, et a son siège à New York. La mission de l'IFAC, telle que définie dans ses statuts, est de favoriser le développement et l'essor d'une profession comptable qui soit à mesure de proposer dans l'intérêt du public des services uniformes et de haute qualité.

Dans le but de réussir cette mission, en mettant en œuvre les recommandations qui composent son objet, l'IFAC a constitué des commissions permanentes dans les domaines suivants :

- ✦ la formation ;
- ✦ l'éthique ;
- ✦ la comptabilité financière et de gestion ;
- ✦ le secteur public ;
- ✦ et en matière de pratique d'audit.

L'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) est la commission internationale des normes internationales d'audit et d'expression d'assurance. L'IAASB a été créé en 2002 en remplacement de l'IAPC (International Auditing Practice Committee).

Elle a reçu expressément la mission et le pouvoir de publier au nom du conseil de l'IFAC, des recommandations et des projets de recommandations sur l'audit et les missions qui s'y

rattachent. Les textes publiés sous forment de recommandations internationales sont appelés normes internationales d'audit « International Standards of Auditing » (ISA).

6.1.2. Les normes internationales d'audit

Le cadre conceptuel ou cadre de référence de l'IFAC pour les recommandations sur l'audit et les missions connexes distinguent quatre (4) types de missions :

- ✚ les missions d'audit (une assurance élevée, mais non absolue) ;
- ✚ les missions d'examen limité (une assurance modérée) ;
- ✚ les missions d'application de procédures convenues (pas d'assurance) ;
- ✚ et les missions de compilation (pas d'assurance).

Les normes internationales d'audit (ISA) s'appliquent à l'audit des états financiers. Elles s'appliquent également, sous réserve d'effectuer les adaptations nécessaires, à l'audit d'autres informations et aux services connexes. Ainsi, l'IFAC a publié une série de normes internationales d'audit, présentée dans le tableau suivant :

Tableau N° 19: les normes ISA

Normes ISA	Intitulés
200 à 299	Responsabilités de l'auditeur
300 à 399	Planification des travaux
400 à 499	Contrôle interne
500 à 599	Éléments probants
600 à 699	Utilisation des travaux d'autres professionnels
700 à 799	Conclusions de l'audit et rapports
800 à 899	Domaines spécialisés
900 à 999	Services connexes
1000 à 1100	Directives internationales d'audit

Source : IFAC normes ISA 2009

Cependant, les normes suivantes rentrent dans le cadre de notre étude :

- ✚ norme ISA 300 : planification d'une mission d'audit d'états financiers ;
- ✚ norme ISA 315 : compréhension de l'entité et de son environnement aux fins de l'identification et de l'évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- ✚ norme ISA 320 : caractère significatif dans la planification et la réalisation d'un audit ;
- ✚ norme ISA 330 : réponses de l'auditeur à l'évaluation des risques

6.1.2.1. Présentation de la norme ISA 300

La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de planifier l'audit des états financiers. L'objectif de l'auditeur est de planifier l'audit afin qu'il soit réalisé de manière efficace. Elle exige à l'auditeur :

✚ Participations des membres clés de l'équipe affectée à la mission

L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe affectée à la mission doivent participer à la planification de l'audit et notamment planifier les entretiens.

✚ Travaux préliminaire à la planification de la mission

L'auditeur doit au début de chaque mission d'audit :

- mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220, relative au maintien de la relation client et de la mission d'audit ;
- évaluer le respect des règles déontologiques, y compris celles relatives à l'indépendance, comme l'exige la norme ISA 220 ;
- s'entendre avec le client sur les termes et les conditions de la mission.

✚ Planification de l'audit

L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux d'audit et devant servir de guide à l'élaboration du plan de mission.

✚ Documentation

L'auditeur doit consigner dans son dossier :

- la stratégie générale d'audit ;
- le plan de mission ;
- les modifications importantes apportées au cours de la mission.

✚ Eléments additionnels à prendre en compte dans le cas d'un audit initial

L'auditeur doit, avant le début d'un audit initial :

- mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220, relative à l'acceptation de la relation client et de la mission d'audit envisagée ;
- prendre contact avec l'auditeur précédent, en cas de changement d'auditeur.

6.1.2.2. Présentation de la norme ISA 315

La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne. L'objectif de l'auditeur est d'acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives dans les états financiers, que celles-ci résultent de fraudes ou d'erreurs, aux niveaux des états financiers et des assertions, et de disposer ainsi d'une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses à son évaluation des risques d'anomalies significatives. Elle exige à l'auditeur:

✚ Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Les procédures d'évaluation des risques doivent comprendre :

- des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité;
- des procédures analytiques ;
- des observations physiques et des inspections.

✚ Niveau requis de compréhension de l'entité et son environnement et de son contrôle interne

L'auditeur doit acquérir une compréhension :

- des facteurs sectoriels et réglementaires, des autres facteurs externes y compris le référentiel d'information financière applicable ;
- de la nature de l'entité ;
- du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité ;
- des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques d'entreprises.
- l'environnement de contrôle de l'entité ;
- du système d'information de l'entité ;
- des activités de contrôle pertinentes pour l'audit ;

✚ Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives :

- au niveau des états financiers ;

- au niveau des assertions afin de disposer d'une base pour la conception et la mise en œuvre des procédures d'audit complémentaires.

✚ Documentation

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :

- les entretiens entre les membres de l'équipe, ainsi que les décisions importantes pris ;
- les éléments clés de la compréhension acquis de l'entité et de son environnement ;
- les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation ;
- les risques identifiés et les contrôles y afférents.

6.1.2.3. Présentation de la norme ISA 320

La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur d'appliquer le concept de caractère significatif dans la planification et la réalisation d'audit des états financiers. L'objectif de l'auditeur est d'appliquer de manière appropriée le concept de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation de l'audit. Elle exige à l'auditeur :

- ✚ Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit

L'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers, certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir et pour les travaux afin d'évaluer les risques d'anomalies significatives.

- ✚ Révision des seuils à mesure que progresse l'audit

L'auditeur doit modifier ce seuil de signification si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents.

✚ Documentation

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit le seuil de signification pour les états financiers, certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir, pour les travaux et toute révision de ces seuils au cours de l'audit.

6.1.2.4. Présentation de la norme ISA 330

La présente norme internationale d'audit (ISA) traite de la responsabilité qui incombe à l'auditeur de concevoir et de mettre en œuvre des réponses à l'évaluation des risques d'anomalies significatives qu'il a effectué conformément à la norme ISA 315 dans le cadre d'un audit d'états financiers. L'objectif de l'auditeur est de concevoir et de mettre en œuvre des réponses adaptées à l'évaluation des risques d'anomalies significatives afin d'obtenir des éléments probants suffisants et appropriés pour ces risques. Elle exige à l'auditeur :

- ✦ Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.

- ✦ Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies

L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les informations fournies, est conforme au référentiel d'information financière applicable.

- ✦ Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus

En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables.

- ✦ Documentation

L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit :

- les réponses globales adoptées de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et le lien avec celle des risques au niveau des assertions ;
- les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions.

La documentation de l'auditeur doit démontrer que les états financiers concordent ou ont fait l'objet d'un rapprochement avec les documents comptables sous-jacents.

6.2. Analyse de la planification de mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB

Nous avons effectué cette analyse au moyen des outils d'analyse suivants : l'analyse documentaire et le test de conformité conformément aux normes internationales d'audit, publiées par l'organisme international l'IFAC. Les tests font ressortir des forces et des faiblesses pour lesquelles nous allons faire des recommandations afin de proposer des solutions d'amélioration.

6.2.1. Les forces de la planification du Cabinet CMB

Le Cabinet CMB a mis en place des procédures de planification de mission d'audit pour la bonne réalisation de ses missions d'audit de manière efficace et efficiente.

Ces procédures de planification de mission d'audit présentent, à l'issue du test de conformité et de l'analyse documentaire que nous avons effectué, plus de forces que de faiblesses dans leur conception et leur réalisation. Ainsi le test de conformité a révélé les forces suivantes :

- ✦ travaux préliminaire à la planification de la mission ;
- ✦ planification de l'audit ;
- ✦ procédures d'évaluation des risques et activités connexes ;
- ✦ niveau de compréhension de l'entité, son environnement, et son contrôle interne ;
- ✦ identification et évaluation des risques d'anomalies significatives ;
- ✦ détermination d'un seuil de signification ou du seuil de signification pour les travaux ;
- ✦ révision des seuils à mesure que progresse l'audit ;
- ✦ procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions ;
- ✦ caractère adéquat de la présentation et des informations fournies ;
- ✦ évaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus ;
- ✦ documentation.

6.2.1.1. Travaux préliminaire à la planification de la mission

Comme le stipule ses procédures de planification de mission, le Cabinet CMB met en œuvre avant le début de chaque séance de planification des procédures visant à :

- ✚ s'assurer de l'intégrité de la direction, qui peut l'amener à ne pas souhaiter le maintien de la mission ;
- ✚ éviter tout malentendu avec le client quant aux termes et conditions de la mission ;
- ✚ prendre contact avec le prédécesseur au cas d'un audit initial

Le fait d'effectuer ces travaux préliminaires à la planification constitue une force dans les procédures car elle respecte les normes de planification d'audit. Le Cabinet CMB se doit de maintenir cette pratique dans toutes ses missions d'audit.

6.2.1.2. Planification de l'audit

Qu'il s'agisse de mission d'audit ou toute autre type de mission, avant toutes interventions chez le client, le Cabinet CMB procède à une planification. Pour la réalisation de ses missions de commissariat aux comptes, il établit une stratégie générale d'audit et élabore un plan de mission détaillé répondant aux divers éléments dégagés dans la stratégie d'audit. La planification de l'audit du Cabinet CMB respecte la norme ISA 300 relative à la planification de l'audit. Elle constitue une force probante dans ses procédures.

6.2.1.3. Procédures d'évaluation des risques et activités connexes

Le Cabinet CMB met en œuvre des procédures d'évaluation des risques pendant les travaux de planification de mission. Cette mise en œuvre des procédures d'évaluation des risques lui permet d'identifier et d'évaluer les risques d'anomalies significatives aux niveaux des états financiers et des assertions.

Ceci constitue une force dans les procédures de planification de mission du Cabinet CMB et répond parfaitement aux exigences de la norme ISA 315 relative à la prise de connaissance de l'entité.

6.2.1.4. Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne

La prise de connaissance de l'entité occupe une place majeure dans toutes les procédures du Cabinet CMB. Ainsi, pour réaliser ses missions d'assistance, d'audit ou de commissariat aux comptes, il prend toujours connaissance de l'entité et de son environnement.

La prise de connaissance lui permet d'acquérir une compréhension de la nature de l'entité, ses activités, son organisation, ses objectifs, et de son contrôle interne.

Cette prise de connaissance de l'entité, de son environnement et de son contrôle interne est conforme à la norme ISA 315 qui stipule que l'auditeur doit acquérir une compréhension de l'entité et de son environnement. Elle est une force probante dans les procédures de planification du Cabinet CMB.

6.2.1.5. Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives

Le Cabinet CMB procède à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions lors des séances de planification de mission d'audit. Ceci constitue une force probante car elle respecte notamment la norme ISA 315 relative à l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives.

6.2.1.6. Détermination du seuil de signification pour les travaux lors de la planification d'audit

Pendant les travaux de planification de mission d'audit, pour évaluer les risques d'anomalies significatives afin d'établir la stratégie générale de l'audit et de déterminer la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires, le Cabinet CMB procède à la détermination d'un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations et pour les travaux d'audit.

Ceci est conforme à la norme ISA 320 relative au caractère significatif dans la planification et la réalisation de l'audit. En ce sens, elle constitue une force dans les procédures de planification de mission d'audit du Cabinet CMB.

6.2.1.7. Révision des seuils à mesure que progresse l'audit

Les procédures du Cabinet CMB prévoient que sur le terrain au cours de l'audit, si les auditeurs prennent connaissance d'autres informations ou événements qui nécessitent de déterminer un seuil de signification différent, ils peuvent revoir le seuil de signification pour les travaux.

Elles constituent également une force dans les procédures de planification de mission d'audit du Cabinet CMB car elle lui permet de revoir si nécessaire le seuil de signification pour les travaux et la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires.

6.2.1.8. Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions

Le Cabinet CMB met en œuvre des procédures servant de base à la définition de la stratégie d'audit approprié suite à l'évaluation des risques identifiés au niveau des assertions à chaque planification de mission d'audit comme le disent ses procédures.

Conforme à la norme ISA 330 réponse de l'auditeur à l'évaluation des risques, elles sont aussi une force probante dans les procédures de planification de mission d'audit du Cabinet CMB.

6.2.1.9. Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies

Le Cabinet CMB procède à une évaluation de la présentation des états financiers, y compris les informations fournies chaque fois que le client lui envoie. Cette analyse lui permet de savoir si la présentation des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable.

Exigence de la norme ISA 330 réponse de l'auditeur à l'évaluation des risques, elles font partie des forces probantes des procédures de planification de mission d'audit du Cabinet CMB.

6.2.1.10. Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants

Avant toute conclusion sur ses audits, le Cabinet CMB apprécie d'abord si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions sont toujours valables à l'issue de la mise en œuvre des procédures d'audit et des éléments probants.

Elle est conforme à la norme ISA 330 relative à la réponse de l'auditeur à l'évaluation des risques, à cet effet constitue une force probante dans les procédures de planification de mission d'audit du Cabinet CMB.

6.2.1.11. Documentation

La forme et l'étendue de la documentation de l'audit relèvent du jugement professionnel et varient selon la nature, la taille et la complexité de l'entité et de son contrôle interne, le degré de disponibilité des informations en provenance de l'entité ainsi que les méthodes et techniques d'audit employées.

La documentation est une exigence des normes ISA300, ISA 315, ISA 320, ISA330, toutes relatives à la planification des travaux d'audit. Elles font partie des forces probantes dans les

procédures de planification de mission d'audit du Cabinet CMB. Chaque étape de la mission fait l'objet d'une consignation dans le dossier d'audit du Cabinet. Ainsi, le Cabinet CMB consigne dans la documentation :

- ✚ la stratégie générale d'audit ;
- ✚ le plan de mission ;
- ✚ les entretiens et les éléments de la compréhension de l'entité ;
- ✚ les risques d'anomalies significatives ;
- ✚ les risques identifiés et les contrôles y afférents ;
- ✚ les seuils de signification et toutes révisions.

6.2.2. Les faiblesses de la planification du Cabinet CMB

A l'issue du test de conformité, et de l'analyse documentaire des procédures que nous avons réalisé, la planification de mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB présente quelques insuffisances.

Compte tenues de leur poids, ces insuffisances constituent des faiblesses importantes que nous allons présenter dans une perspective d'amélioration.

6.2.2.1. Non-participation des membres de l'équipe à la planification

Tous les membres de l'équipe affectée à la mission ne participent pas toujours aux travaux de planification de mission. Généralement, ce sont les chefs de mission et l'associé responsable qui planifient les missions et conduisent les entretiens.

Ceci constitue une faiblesse de la planification de mission d'audit et est contraire à la norme ISA 300 qui stipule que tous les membres clés de l'équipe affectés à la mission doivent participer à la planification de l'audit ainsi que les entretiens.

Cette pratique du Cabinet CMB peut être source de risques suivants :

- ✚ mauvaise répartition du travail à l'équipe de la mission ;
- ✚ absence des compétences requises dans l'équipe de la mission ;
- ✚ mauvaise organisation et exécution de la mission ;
- ✚ mauvaise qualité du travail.

Elle peut être un handicap à la bonne marche de la mission d'audit et peut faire que le Cabinet n'atteint pas son objectif qui est de réaliser la mission de manière efficace.

6.2.2.2. Non-respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance des membres de l'équipe

Comme le stipule ses procédures de planification de mission, le Cabinet CMB met en œuvre avant le début des séances de planification des procédures visant à évaluer le respect des règles déontologiques et les capacités nécessaires à la réalisation de la mission.

Mais cependant, ces procédures ne couvrent pas l'ensemble des membres de l'équipe de la mission. En général, c'est l'indépendance de l'associé responsable de la mission est évaluée.

La norme ISA 300 stipule que l'auditeur doit évaluer le respect des règles déontologiques, y compris celles relatives à l'indépendance et la norme ISA 220 dit que l'associé responsable doit veiller au respect des règles déontologiques par les membres de l'équipe de la mission.

Cette pratique constitue une faiblesse de la planification du Cabinet CMB car elle ne respecte pas les normes de planification d'audit. Elle peut être source des risques suivants pour le Cabinet :

- ✚ perte de mandat ;
- ✚ responsabilité pénale et disciplinaire engagée ;
- ✚ perte d'image ;
- ✚ risque financier ;
- ✚ etc.

6.2.2.3. La non-prise de connaissance des facteurs sectoriels pertinents

La prise de connaissance des facteurs sectoriels pertinents comprend :

- ✚ le marché de l'entreprise ;
- ✚ le prix et la concurrence ;
- ✚ l'offre et la demande ;
- ✚ etc.

Les procédures de planification du Cabinet CMB mentionnent la prise de connaissance des facteurs sectoriels et réglementaires du client.

Lors des travaux de planification de mission, nous assistons surtout à la prise de connaissance des facteurs réglementaires, mais pas suffisamment des facteurs sectoriels pertinents. Ceci constitue une faiblesse de pratique plutôt qu'une faiblesse de conception.

Les risques associés à cette pratique sont :

- ✦ risque de marché ;
- ✦ risque de la concurrence ;
- ✦ risque de la demande ;
- ✦ etc.

6.2.2.4. Evaluation superficielle des risques liés à l'informatique

L'évaluation de l'environnement informatique relevé d'un domaine un peu particulier dans les missions d'audit financier en général.

Le Cabinet CMB procède à une évaluation superficielle de l'environnement informatique du client du fait de l'absence de spécialistes en informatique dans la planification des missions de commissariat aux comptes.

Cette pratique peut faire que le Cabinet n'arrive pas à détecter les risques informatiques suivants auxquels le client est confronté :

- ✦ risque économique ;
- ✦ risque physique ;
- ✦ risque logique ;
- ✦ etc.

6.2.2.5. Evaluation non suffisante du risque d'audit

L'évaluation du risque d'audit lors des travaux de planification de mission est une notion très importante dans la mission du commissaire aux comptes. Le risque d'audit est la combinaison des risques d'anomalies significatives et du risque de non détection.

Du fait d'une évaluation sommaire de certains risques tels que les risques liés à l'informatique, au secteur, etc., l'évaluation du risque d'audit du Cabinet CMB n'est pas suffisante. Elle lui expose aux risques suivants :

- ✦ risque d'anomalies significatives ;
- ✦ risque de non détection.

6.2.3. Tableau de synthèse des forces et faiblesses de la planification

La planification de mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB comporte plus de forces que de faiblesses par rapport au référentiel des normes internationales d'audit. Le tableau suivant présente une synthèse des principales forces et faiblesses de la planification.

Tableau N° 20 : tableau de synthèse des forces et faiblesses

Exigences du référentiel	Pratique du Cabinet CMB	Observations
L'associé responsable et les autres membres clés de l'équipe affectée à la mission doivent participer à la planification de l'audit et notamment planifier les entretiens. (ISA 300)	Les chefs de mission et l'associé responsable planifient les missions et conduisent les entretiens.	Non conforme
L'auditeur doit au début de chaque mission d'audit : - s'entendre avec le client sur les termes et les conditions de la mission - prendre contact avec l'auditeur précédent, en cas de changement d'auditeur. (ISA 300)	Le Cabinet CMB met en œuvre des procédures visant à : - éviter tout malentendu avec le client quant aux termes et conditions de la mission - prendre contact avec le prédécesseur au cas d'un audit initial	Conforme
L'auditeur doit au début de chaque mission d'audit évaluer le respect des règles déontologiques, y compris celles relatives à l'indépendance. (ISA 300)	Le Cabinet CMB évalue l'indépendance de l'associé responsable mais pas l'ensemble des membres de l'équipe affectée à la mission.	Non conforme
L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit et élaborer un plan de mission. (ISA 300)	Le Cabinet CMB élabore une stratégie d'audit et un plan de mission avant toute intervention.	Conforme
L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'évaluation des risques à travers des demandes d'informations, des procédures analytiques, des observations physiques et des inspections. (ISA 315)	Le Cabinet CMB met en œuvre des procédures d'évaluation des risques à travers des procédures analytiques, des demandes d'informations, etc.	Conforme

L'auditeur doit acquérir une compréhension de l'entité et son environnement et de son contrôle interne. (ISA 315)	Le Cabinet CMB prend toujours connaissance de l'entité, de son environnement et de son contrôle interne.	Conforme
L'auditeur doit acquérir une compréhension des facteurs réglementaires et sectoriels pertinents. (ISA 315)	Le Cabinet CMB prend surtout connaissance des facteurs réglementaires, mais pas suffisamment des facteurs sectoriels pertinents.	Non conforme
L'auditeur doit acquérir une compréhension du système d'information de l'entité. (ISA 315)	Le Cabinet CMB procède à une évaluation superficielle de l'environnement informatique du fait de l'absence de spécialistes en informatique.	Non conforme
L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions. (ISA 315)	Le Cabinet CMB procède à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers et au niveau des assertions.	Conforme
L'auditeur doit procéder à une évaluation du risque d'audit (ISA 315)	Le Cabinet CMB procède à une évaluation non suffisante du risque d'audit.	Non conforme
L'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations. (ISA 320)	Le Cabinet CMB détermine d'un seuil de signification pour les états financiers, certaines catégories d'opérations, et pour les travaux.	Conforme
L'auditeur doit modifier le seuil de signification si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents. (ISA 320)	Le Cabinet CMB procède à une modification du seuil de signification, si les auditeurs prennent connaissances d'autres informations ou événements	Conforme

L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions. (ISA 330)	Le Cabinet CMB met en œuvre des procédures servant de base à la définition de la stratégie d'audit approprié suite à l'évaluation des risques identifiés au niveau des assertions	Conforme
L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation des états financiers est conforme au référentiel d'information financière applicable. (ISA 330)	Le Cabinet CMB procède à une évaluation de la présentation des états financiers, y compris les informations fournies chaque fois que le client lui envoie.	Conforme
En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables. (ISA 330)	Avant toute conclusion sur ses audits, le Cabinet CMB apprécie d'abord si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions sont toujours valables.	Conforme
L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit la stratégie d'audit, le plan de mission, le programme de travail, les seuils de signification et les entretiens. (ISA 300, ISA 315, ISA 320, ISA 330)	Le Cabinet CMB consigne dans la documentation la stratégie d'audit, le plan de mission, le programme de travail, les entretiens, les éléments de la compréhension de l'entité, les seuils de signification, les entretiens.	Conforme

Source : nous-mêmes

6.3. Les recommandations d'amélioration

A l'issue de l'analyse de la planification de mission de commissariat aux comptes du Cabinet CMB, nous allons faire des recommandations sur les faiblesses à l'endroit du Cabinet Mariame BAH.

Tableau N° 21: recommandations

Normes	Faiblesses	Risques	Recommandations	Objectifs	Responsable
ISA 300	La non-participation des membres de l'équipe de mission à la planification	⬇ mauvaise répartition du travail à l'équipe ⬇ mauvaise organisation et exécution de la mission ⬇ absence de compétences requis ⬇ mauvaise qualité du travail ⬇ retard de la mission et du rapport	⬇ veuillez à ce que les membres de l'équipe affectée à la mission participent aux travaux de planification et aux entretiens ⬇ veuillez également à initier les auditeurs débutant aux travaux de planification	⬇ bonne répartition du travail en fonction des compétences ⬇ profiter de l'expérience et des connaissances des membres de l'équipe ⬇ accroître l'efficacité et l'efficience du processus de planification ⬇ faire appel à des spécialistes si besoin	Associé responsable
ISA 300	Le non-respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance des	⬇ perte de mandat ⬇ risque de réputation ⬇ risque financier ⬇ responsabilité pénale et	⬇ veuillez à évaluer et respecter l'indépendance de tous les membres de l'équipe qui doivent prendre	⬇ respect des règles déontologiques	Associé responsable

	membres de l'équipe de mission	disciplinaire ⬇ perte d'image de marque	part aux missions du Cabinet		
ISA 315	La non-prise de connaissance des facteurs sectoriels pertinents	⬇ risque de marché ⬇ risque de la concurrence ⬇ risque de l'offre	Veillez à faire une prise de connaissance suffisante des facteurs sectoriels pertinents de l'entreprise	bonne évaluation des risques d'anomalies significatives liés au secteur d'activité du client	Chef de mission
ISA 315	L'évaluation superficielle des risques liés à l'informatique	⬇ risque économique ⬇ risque physique ⬇ risque logique	⬇ veillez à accentuer davantage à l'évaluation des risques de l'environnement informatique ⬇ veillez à former ou recourir à des spécialistes en informatique pour les missions d'audit	⬇ s'assurer de l'intégrité de l'information ⬇ s'assurer la sécurité des données traitées par les systèmes informatiques	Associé responsable
ISA 320	Evaluation non suffisante du risque d'audit	⬇ risque d'anomalies significatives ⬇ risque de non détection	veillez à accentuer davantage l'évaluation du risque d'audit et du risque de non détection	Ramener le risque d'audit à un niveau suffisamment faible	Chef de mission

6.4. Les perspectives de mises en œuvre des recommandations d'amélioration

Tableau N° 22 : perspectives de mises en œuvre des recommandations

Recommandations	Responsable	Délai
➤ veuillez à ce que les membres de l'équipe affectée à la mission participent aux travaux de planification et aux entretiens ➤ veuillez à initier les auditeurs débutant aux travaux de planification	Associé responsable	6 mois
veuillez à évaluer et respecter l'indépendance de tous les membres de l'équipe qui doivent prendre part aux missions du Cabinet	Associé responsable	6 mois
Veuillez à faire une prise de connaissance suffisante des facteurs sectoriels pertinents de l'entreprise	Chef de mission	6 mois
➤ veuillez à accentuer davantage à l'évaluation des risques de l'environnement informatique ➤ veuillez à former ou recourir à des spécialistes en informatique pour les missions d'audit	Associé responsable	6 mois
veuillez à accentuer davantage l'évaluation du risque d'audit et en particulier du risque de non détection	Chef de mission	6 mois

Sources : nous-mêmes

Conclusion

Ce chapitre nous a permis de faire l'analyse de la planification de mission du Cabinet CMB. Le Cabinet Mariame BAH, Société à responsabilité limitée, présent au Sénégal et au Mali évolue dans le domaine de l'expertise comptable, de l'audit et du commissariat aux comptes, et du conseil, depuis plusieurs années. Fort de cette expérience, elle doit cependant observer certaines diligences que nous avons formulé sous forme de recommandations à mettre en œuvre à l'issue de cette analyse de planification de mission de commissariat aux comptes.

CONCLUSION DE LA DEUXIEME PARTIE

Nous venons de voir comment le Cabinet CMB a procédé à la planification de la mission de commissariat aux comptes de la Société MANSOUR & CIE. A cet effet, nous avons analysé la pratique de planification du Cabinet suivant un référentiel eu regard des normes internationales d'audit et nous avons formulé des recommandations pour les missions du Cabinet dans l'avenir. Cela a été l'occasion de mettre en pratique les connaissances théoriques acquises en cours.

A la lumière de ce que nous avons vu, nous pouvons dire que la planification aussi intéressante est importante pour le Cabinet que pour l'Entreprise. Elle permet une intervention efficace et efficiente du Cabinet, qui va dans le sens des intérêts de l'Entreprise.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Les états financiers d'une entreprise sont en général le document de base à partir duquel d'importantes décisions financières sont prises. Ils représentent l'image de l'entreprise devant les tiers à une date donnée. Pour cela, ils doivent refléter autant que possible, la situation financière et patrimoniale ainsi que le résultat de l'entreprise à une date donnée. C'est la raison pour laquelle, ces états financiers sont préalablement soumis à l'examen d'un auditeur pour exprimer une opinion selon laquelle, ils sont sans anomalies significatives.

L'opinion émise par le commissaire aux comptes implique de grandes responsabilités. Derrière cette opinion, d'une part, se trouve la confiance placée des tiers (actionnaires, banques, fournisseurs, clients, etc.) au commissaire aux comptes et d'autre part, c'est la responsabilité (civile et pénale) qui est engagée et du coup l'image du Cabinet qui est en jeu.

Ainsi, l'article L. 822-17 du code de commerce, stipule que « les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la Société que des tiers des conséquences dommageables des fautes et des négligences commises par eux dans l'exercice de leurs fonctions ».

La mission d'audit consiste à un sondage, non à un contrôle exhaustif des éléments probants et l'appréciation des principes et méthodes comptables pour formuler une opinion sur les comptes annuels. Pour cela, le commissaire aux comptes doit donner une assurance raisonnable, pas absolue que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives.

Pour mener à bien la mission de commissariat aux comptes et dans le respect des normes, la mise en œuvre est une étape fondamentale dans la démarche de l'audit. En effet, les premiers travaux (la planification) vont permettre de cerner l'étendue et la nature des travaux à engager dans un volume horaire limité.

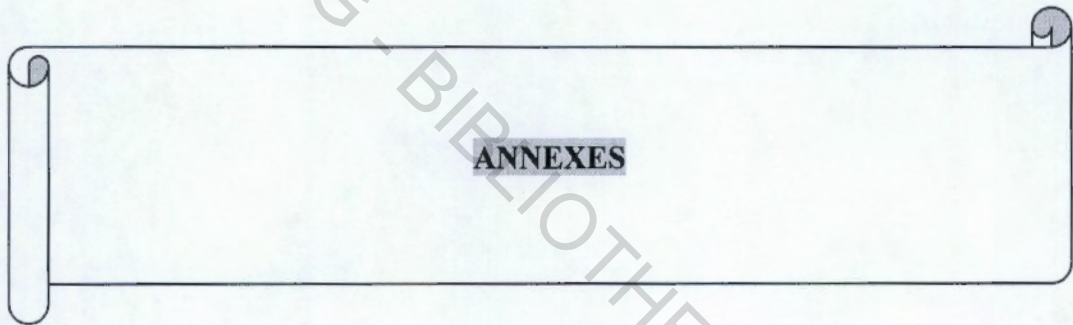
L'auditeur doit mettre en œuvre divers contrôles lui permettant d'atteindre l'objectif fixé. Les contrôles ne peuvent toutefois s'effectuer au hasard. Il doit élaborer une stratégie d'audit qui détermine la nature des contrôles à effectuer, l'échelonnement des travaux à réaliser, la répartition des travaux entre l'équipe, le délai à respecter. Ceci permet d'accorder une attention suffisante aux aspects essentiels de l'audit, d'identifier les problèmes potentiels et de réaliser l'audit efficacement et en temps voulu.

A l'issue de notre étude, nous avons compris et vu en pratique une mission de commissariat aux comptes, et à cet effet, nous avons présenté comment une mission de commissariat aux comptes est planifiée, organisée afin :

- ✚ d'être réalisée de manière efficiente et efficace ;
- ✚ de minimiser le risque d'audit ;
- ✚ et de formuler une opinion correcte.

Cette phase est essentielle pour la réussite de toute mission de commissariat aux comptes et la crédibilité de l'opinion en dépend. Nous avons aussi eu l'occasion de voir le caractère transversal de l'audit, en effet l'auditeur lors de ses interventions doit acquérir une connaissance des activités des entreprises auditées et leur fonctionnement, enfin identifier les risques potentiels et de déterminer les contrôles adéquats.

CESAG - BIBLIOTHEQUE



Annexe N° 1: Identification de la Société

IDENTIFICATION	
Désignation de l'entreprise	MANSOUR ET COMPAGNIE
Abrégé	MANSOUR & CIE
Adresse	Rue Galandou DIOUF
Forme juridique	Société Anonyme (S.A.)
Objet	Vente en gros, importation de produits alimentaires et de marchandises générales de toute nature et de toute provenance
Siège social	Dakar (Sénégal)
Principaux clients	supermarchés, stations-services, détaillants, marchés ou commerce traditionnel africain, etc.
Principaux fournisseurs	Mapal, Senbiscuit, Cosepral, Laiterie Dakaroise, Unilever, Bauche
Entrepôts de stockage	Quatre (4) entrepôts

Source : nous-mêmes

NOMS DES PRINCIPAUX DIRIGEANTS	
Président du Conseil d'Administration	M. Nassirou MANSOUR
Directeur général	M. Nabil MANSOUR

Source : nous-mêmes

- ✚ Effectif :25
- ✚ Cadres :07
- ✚ Agents.....08
- ✚ Ouvriers.....10

Annexe N° 2: Stratégie d'audit par cycles significatifs

Seuil de signification: 13 268 739 F CFA

Cycles	Importance relative		Risques identifiés	Diligences à mettre en œuvre
	Bilan	Compte de résultat		
Achats - Fournisseurs	28,62 %	98,16 %	- Non-comptabilisation de certaines factures d'achat - Mauvais cut-off - Non-existence de la dette - Mauvaise imputation comptable	- Contrôle interne - Circularisation des fournisseurs - Contrôles substantifs
Clients - Ventes	1,71 %	100 %	- Non-existence de la créance - Mauvaise imputation comptable - Non comptabilisation ou sous- évaluation des dépréciations clients - Surévaluation des ventes	- Contrôle interne - Circularisation des clients - Contrôles substantifs
Stocks	92,30 %		- Non-existence du stock - Non-appartenance du stock à la société - Mauvaise évaluation du stock - Non-comptabilisation ou sous-évaluation des dépréciations sur les stocks	- Contrôle interne - Assistance à l'inventaire physique - Contrôles substantifs
Trésorerie	38,02 %		- Non-existence de la trésorerie - Mauvaise gestion de la trésorerie - Fraude, détournement	- Contrôle interne - Prise d'inventaire des espèces en caisse - Contrôle des états de rapprochements bancaires

Source : nous-mêmes

Annexe N° 3: Organisation de la mission**Equipe et budget**

Niveau	Nombre d'heures programmées	Noms et prénoms
Expert CAC	12.5	
Chef de mission	16	
Assistant confirmé	32	
Assistant débutant 1	35	
Assistant débutant 2	35	
Total heures programmées	130.5	

Source : nous-mêmes

Niveau	Taux horaire (FCFA)
Expert CAC	80 000
Chef de mission	50 000
Assistant confirmé	25 000
Assistants débutants	10 000
Budget total (FCFA)	175 000

Source : nous-mêmes

Planning / Dates d'intervention

Date	Assistant confirmé	Assistant débutant	Assistant débutant	Chef de mission	Expert CAC
09/08/12	Entretien avec le chef du service comptable, sur le déroulement de la mission et présentation et visite de la société.	Entretien avec le chef du service comptable, sur le déroulement de la mission et présentation et visite de la société.	Préparation des feuilles de travail		

10/08/12	Travaux de planification de la mission	Travaux de planification de la mission	Travaux de planification de la mission	S'assure de l'exécution du programme de travail.	Responsable d'ensemble de la mission. Décline la stratégie et les grandes orientations de la mission.
14/08/12	Evaluation de l'organisation de la société Evaluation de la fonction informatique	Evaluation de l'organisation de la société Evaluation de la fonction informatique	Préparation des feuilles de travail		
15/08/12	Evaluations : - Achats-fournisseurs - Ventes-clients - Stocks	Evaluations : - Achats-fournisseurs - Ventes-clients - Stocks	Préparation des feuilles de travail		
21/08/12	Analyse et validation des comptes d'immobilisations	Analyse et validation des comptes de Produits	Analyse et validation des comptes de Charges		
22/08/12	Analyse et validation des comptes d'immobilisations	Analyse et validation des comptes de Produits	Analyse et validation des comptes de Charges		
23/08/12	Analyse et validation des comptes de	Analyse et validation des comptes de	Analyse et validation des comptes de		

	capital	Produits	Charges		
24/08/12	Analyse et validation des comptes d'emprunts	Analyse et validation des comptes de Produits	Analyse et validation des comptes de Charges		
27/08/12	Analyse et validation des comptes d'amortissements et de provisions	Analyse et validation des comptes de produits	Analyse et validation des comptes de Charges		
28/08/12	Analyse et validation des comptes de stocks	Analyse et validation des comptes de la trésorerie	Analyse et validation des comptes de Charges		
29/08/12	Analyse et validation des comptes de stocks	Analyse et validation des comptes de la trésorerie	Analyse et validation des comptes de Charges		
30/08/12	Travaux de fin de mission.	Analyse et validation des comptes de la trésorerie	Analyse et validation des comptes de Charges		
31/08/12	Travaux de fin de mission.	Analyse et validation des comptes de la trésorerie	Analyse et validation des comptes de Charges		

Source : nous-mêmes

Liste des documents à obtenir

Nature ou identification	Interlocuteur	Date de réception
1. Le manuel de procédures administratives, financières et comptables ; 2. Le rapport d'activités annuel de l'exercice 2011 ; 3. Le budget prévisionnel de l'exercice 2011 ; 4. Le rapport d'inventaire de l'exercice 2011 ; 5. Les balances auxiliaires de l'exercice 2011 : - Personnel ; - Clients ; - Fournisseurs ; 6. Le tableau des amortissements ; 7. Les états de rapprochement et les relevés bancaires de l'exercice 2011 et du premier trimestre de l'exercice 2012 ; 8. Les dossiers et contrats du personnel ; 9. Les déclarations d'impôts et cotisations sociales de l'exercice 2011 : TVA, IS, IPRES, CSS. 10. Les conventions réglementées signées par les administrateurs, le directeur général ou directeur général adjoint ; 11. Les registres légaux : - Le registre de l'employeur ; - Le registre de paiement ; - Le livre d'inventaire ; - Les registres des procès-verbaux du Conseil d'Administration ; - Les registres des procès-verbaux des Assemblées Générales. 12. Les pièces justificatives des dépenses et recettes effectuées durant l'exercice 2011 ; 13. Le tableau de l'emprunt ; 14. Les autres éléments d'informations liées à la société et jugés nécessaires pour la mission.	Le chef comptable	

Annexe N° 4: Exemple de guide d'entretien

Nom et Prénom :

Fonction :

N°	QUESTIONS
1.	Quel type de relation existe-t-elle entre le groupe et la société ?
2.	Quelle sont les activités menées par la société ?
3.	Quels sont les différents services qui composent la société ? (missions, tâches, nombre de personnel) ?
4.	Quels sont les organes de gestion de la société?
5.	La société a-t-elle un organigramme ? Dernière mise à jour ?
6.	La société a-t-elle un manuel de procédures ?
7.	Quelle est l'organisation comptable de la société ?
8.	Quel est le système de comptabilité utilisé par la société (manuel ou informatique) ?
9.	Quelle est la fréquence de publication des états financiers ?
10.	Quels sont les logiciels utilisés par la société ?

Source : nous-mêmes

Annexe N° 5: Questionnaire de prise de connaissance

SECTEUR D'ACTIVITE DE L'ENTITE
Domaine
✚ Secteur d'activité et appréciation : ✚ Présentation générale :
Produits
✚ Principaux produits : ✚ Part dans le chiffre d'affaire global : ✚ Mode de tarification
Organisation de l'activité
✚ Mode d'approvisionnement : ✚ Mode de distribution : ✚ Mode de stockage :
Particularités
✚ Produits réglementés : ✚ Pérennité des produits (date de péremption) : ✚ Risques particuliers du secteur d'activité :
Concurrence
✚ Principaux concurrents : ✚ Situation du marché : ✚ Part de marché absolue de l'entité : ✚ Part de marché relative de l'entité :
Principaux clients
✚ Liste des principaux clients et parts respectives dans le chiffre d'affaire : ✚ Existence de contrats commerciaux : ✚ Mode de facturation : ✚ Mode de règlement : ✚ Existence de conflits avec les clients :
Principaux fournisseurs
✚ Liste des principaux fournisseurs et parts respectives dans les achats : ✚ Existence de contrats commerciaux : ✚ Appréciation de la dépendance au regard de fournisseurs : ✚ Existence de conflits avec les fournisseurs : ✚ Appréciation du risque de rupture d'approvisionnement :
Appartenance à un groupe

✚ Position dans le groupe : ✚ Activités du groupe : ✚ Existence d'accords (pactes, conventions) :
Implantations
✚ Localisation géographique : ✚ Nature des installations (bureaux, entrepôts, etc.) :
Structure interne
✚ Organigramme de la société : ✚ Fonctions et responsabilités : ✚ Identification des interlocuteurs pour la mission : ✚ Existence de manuel de procédures :
Conseils externes
✚ En matière comptable : ✚ En matière juridique : ✚ En matière fiscale : ✚ En matière sociale : ✚ Autres :
Données juridiques
✚ Forme juridique : ✚ Objet social : ✚ Durée de la société (date du terme) : ✚ Date d'ouverture et de clôture des comptes : ✚ Ages limite des dirigeants : ✚ Nombre des actionnaires :
Direction
✚ Organisation de la direction : ✚ Liste des dirigeants et rôles respectifs dans la direction :
Données fiscales
✚ Régimes fiscaux : ✚ Conventions fiscales applicables : ✚ Bénéfice de dispositifs fiscaux particuliers : ✚ Existence de redressements :
Données sociales
✚ Réglementation interne mise en place : ✚ Conventions et contrats signés :

✚ Définition des catégories sociales et mode rémunération : ✚ Conflits sociaux :
Rémunération des dirigeants
✚ Politique de rémunération : ✚ Existences d'accords ou d'avantages particuliers :
Personnel
✚ Effectif : ✚ Cadres : ✚ Employés
Données comptables et budgétaires
✚ Système comptable : ✚ Logiciels utilisés : ✚ Identités et rôle des intervenants externes : ✚ Procédures d'élaboration et de suivi des budgets et données prévisionnelles : ✚ Plan comptable : ✚ Codes journaux : ✚ Mode de classements et archivages des documents comptables : ✚ Règles comptables particulières :
Partenaires financiers :
✚ Liste des établissements financiers : ✚ conditions bancaires : ✚ Signatures autorisées : ✚ Gestions des espèces (mesures de sauvegarde, valeur moyenne conservée):
Politique de financement et endettement :
✚ Stratégie de financement des investissements : ✚ Accords financiers (découverts, escomptes, cession de créances) :
Règles d'inventaire :
✚ Procédures d'inventaire : ✚ Outils de gestion de l'inventaire: ✚ Méthodes d'évaluation :
Support informatique
✚ Logiciels utilisés : ✚ Procédures de protection et de sauvegarde :

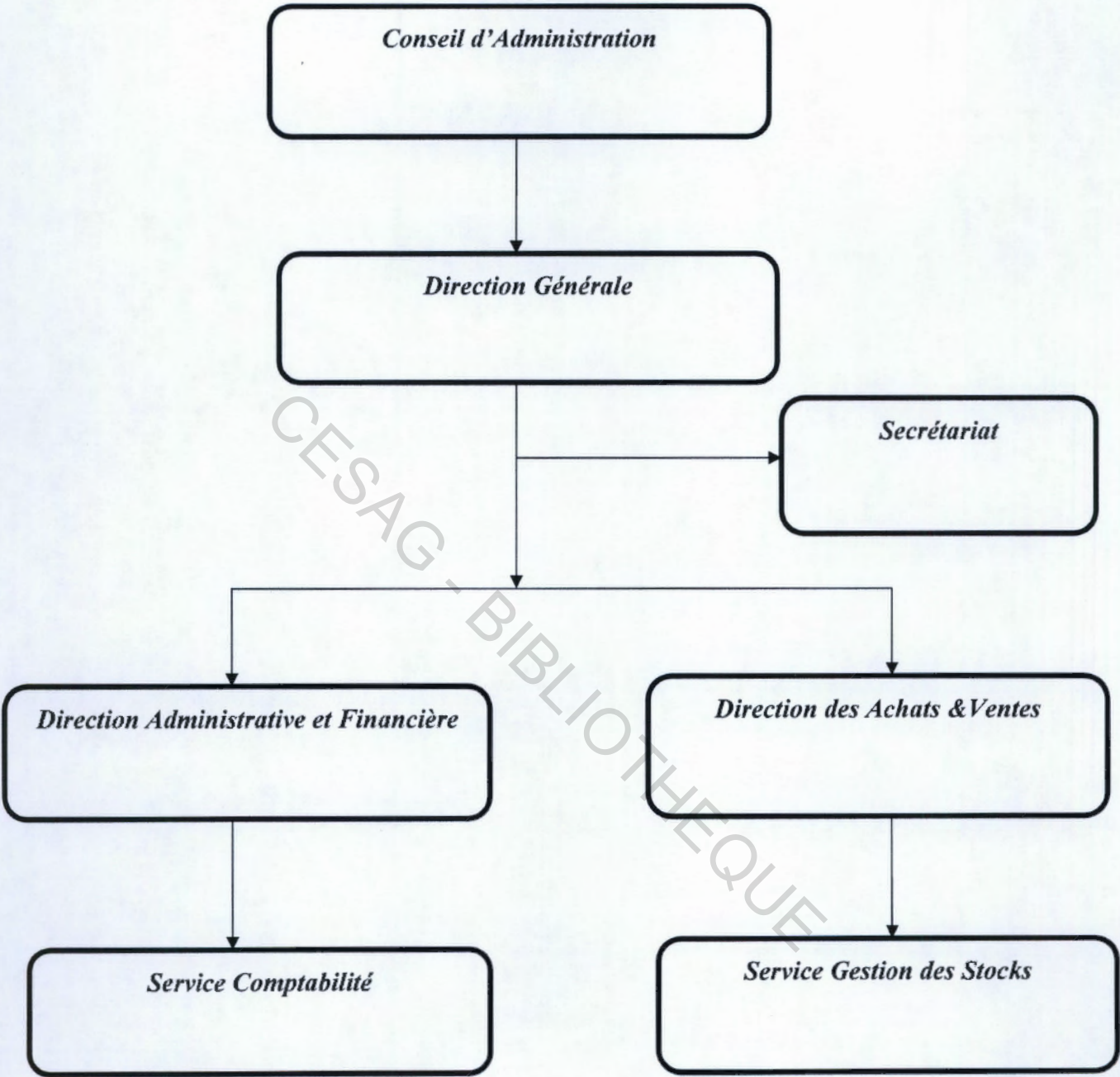
Source : nous-mêmes

Annexe N° 6:Tableau de répartition des actions de la Société

Noms des actionnaires	Nombre d'actions	% de détention	Nombre de droits de vote	% de droits de vote
M. Nassirou MANSOUR	20 000	50 %	20 000	50 %
M. Nabil MANSOUR	5 000	12,5 %	5 000	12,5 %
M. Abdel MANSOUR	5 000	12,5 %	5 000	12,5 %
M. Faoud MANSOUR	5 000	12,5 %	5 000	12,5 %
M. Faudel MANSOUR	1 250	3,125 %	1 250	3,125 %
Mme Hiyane MANSOUR	1 250	3,125 %	1 250	3,125 %
Mme Liliane MANSOUR	1 250	3,125 %	1 250	3,125 %
Mme Dounia MANSOUR	1 250	3,125 %	1 250	3,125 %
TOTAL	40 000	100 %	40 000	100 %

Source : Rapport de gestion 2011 de la Société

Annexe N° 7: Organigramme de la Société MANSOUR & CIE



Source : nous-mêmes

Annexe N° 8: La revue analytique

Rubriques	Montant brut		Variation absolue	Variation relative (%)
	2011	2010		
Capital	400 000 000	400 000 000	0	0
Réserves	65 575 953	65 575 953	0	0
Report à nouveau	744 932 544	711 121 453	33 811 091	4,75
Emprunt et dettes assimilées	119 458 273	228 282 091	-108 823 818	- 47,67
Immobilisations incorporelles	10 849 250	9 404 250	1 445 000	15,37
Bâtiments, installations	4 512 563	4 512 563	0	0
Matériel	348 348 112	346 556 224	1 791 888	0,52
Autres immobilisations financières	18 896 911	19 256 911	-360 000	-1,87
Amortissements	326 168 342	299 002 055	27 166 287	9,09
Marchandises	6 120 888 105	6 824 754 223	-703 866 118	- 10,31
Fournisseurs et comptes Rattaches	1 639 733 532	2 301 426 916	-661 693 384	-28,75
Clients et comptes rattaches	113 455 402	106 780 033	6 675 369	6,25
Personnel	11 890 255	10 470 187	1 420 068	13,56
Organismes sociaux	1 528 506	1 984 790	-456 284	-22,99
Etat et collectivités	10 665 310	52 252 074	-41 586 764	-79,59
Associés et groupe	781 871 966	783 347 869	-1 475 903	-0,19
Débiteurs et créditeurs divers	8 207 075	2 925 010	5 282 065	180,58
Banques	2 517 371 936	2 534 562 878	-17 190 942	-0,68
Caisse	3 962 229	3 099 667	862 562	27,83
Achats et variations de stocks	12 314 500 191	13 333 359 937	-1 018 859 746	-7,64
Transports	5 678 700	16 806 600	-11 127 900	-66,21
Services extérieurs A	108 200 070	88 645 745	19 554 325	22,06
Services extérieurs B	180 344 205	168 827 922	11 516 283	6,82
Impôts et taxes	26 381 750	32 523 278	-6 141 528	-18,88
Autres charges	1 057 064	5 945 942	-4 888 878	-82,22
Charges de personnel	142 724 692	130 887 660	11 837 032	9,04
Frais financiers et charges assimilées	419 782 613	247 924 066	171 858 547	69,32
Dotations aux amortissements	27 334 691	53 700 819	-26 366 128	-49,10
Ventes	13 268 738 506	14 125 559 427	-856 820 921	-6,07

Source : états financiers de la Société MANSOUR & CIE au 31/12/2011

Annexe N° 9: Questionnaire de contrôle interne achats

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE		Cycle : "Achats-Fournisseurs"				
OBJECTIF DE CONTROLE						
S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes						
FONCTIONS	PERSONNEL CONCERNE					
	DG	DFC	DAV	Secrétaire	Comptable	Magasin
1. Demandeurs d'achats						
2. Etablissement des commandes						
3. Autorisation des commandes						
4. Réception						
5. Comparaison commande-facture						
6. Comparaison bon de réception-facture						
7. Imputation comptable						
8. Vérification de l'imputation comptable						
9. Bon à payer						
10. Tenue du journal des achats						
11. Tenue des comptes fournisseurs						
12. Rapprochement des relevés fournisseurs avec le compte						
13. Rapprochement de la balance fournisseurs avec le compte Collectif						
14. Centralisation des achats						
15. Signature des chèques						
16. Envoi des chèques						
17. Annulation des pièces justificatives						
18. Accès à la comptabilité générale						
conclusion :						

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE				
OBJECTIF DE CONTROLE				
⬇ S'assurer du respect des procédures d'achats ; ⬇ S'assurer que toutes les achats sont réels, saisis et enregistrés ; ⬇ S'assurer que tous les achats enregistrés sont correctement évalués.				
QUESTIONS	OUI	NON	N/A	OBSERVATIONS
Expression des besoins ⬇ Les besoins font-ils l'objet de prévision ? ⬇ Les besoins sont-ils exprimés sur des imprimés pré numérotés ? ⬇ Les DA sont-elles établies par les personnes habilitées ? ⬇ Les DA sont-elles autorisées par les personnes habilitées ?				
Sélection des fournisseurs ⬇ Existe-t-il une liste de fournisseurs (fichier) ? ⬇ Le choix des fournisseurs est-il formalisé ? ⬇ La procédure de sélection est-elle efficace ? ⬇ Des informations sur la capacité des fournisseurs à satisfaire les besoins en biens sont-elles disponibles ? ⬇ Ces informations sont-elles fiables et mises à jour ?				
Passation de commande ⬇ Y'a-t-il contrôle et approbation des commandes ? ⬇ Sont-elles placées auprès des fournisseurs autorisés et sélectionnés en fonction de critères prédéterminés ? ⬇ Font-elles l'objet de relance en cas de retard ?				
Réception des articles ⬇ Les réceptions sont assurées par des personnes indépendantes chargées du contrôle qualité et quantité ? ⬇ Le service comptable est-il systématiquement averti des réceptions effectuées ? ⬇ Les réceptions sont-elles matérialisées par un				

document ?				
Traitement des factures (contrôle) ✚ Le service comptable est-il avisé de l'arrivée des factures des fournisseurs ? ✚ Les factures sont-elles affectées d'un numéro d'ordre séquentiel ? ✚ Les factures reçues sont-elles vérifiées quant aux quantités, prix unitaire prix TTC ? ✚ Indique-t-on en même temps les dates de réception des factures ? ✚ Le rapprochement suivant est-il effectué : Facture /BC / BL / BR ?				
Comptabilisation : enregistrement / paiement. ✚ Existe-il des personnes habilitées à autoriser les factures pour comptabilisation et paiement ? ✚ Le journal achat est-il rapproché de la liste des réceptions, retours ou réclamation pour s'assurer que toutes les factures et tous les avoirs sont comptabilisés ? ✚ Les BR sont-ils joints aux factures et avoir pour éviter leur double enregistrement ? ✚ La totalisation des journaux achats est-elle régulièrement vérifiée ? ✚ La balance fournisseurs est-elle régulièrement rapprochée du grand livre ? ✚ Les comptes fournisseurs sont-ils régulièrement lettrés et analysés pour vérifier les erreurs d'imputation éventuelles ?				

Conclusion :

Annexe N° 10: Questionnaire de contrôle interne ventes

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE		Cycle : "Ventes-clients"				
OBJECTIF DE CONTROLE						
S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes						
FONCTIONS	PERSONNEL CONCERNE					
	DG	DFC	DAV	Secrétaire	Comptable	Magasin
1. Autorisation des ventes						
2. Etablissement des livraisons						
3. Envois						
4. Etablissement des factures clients						
5. Envois des factures						
6. Comparaison facture-bon de livraison						
7. Imputation comptable						
8. Vérification de l'imputation comptable						
9. Encaissement des factures						
10. Tenue du journal des ventes						
11. Tenue des comptes clients						
12. Rapprochement des relevés clients avec le compte						
13. Rapprochement de la balance client avec le compte collectif						
14. Centralisation des ventes						
15. Annulation des pièces justificatives						
16. Accès à la comptabilité générale						

Conclusion :

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE**OBJECTIFS DE CONTROLE**

- ✚ S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes ;
- ✚ S'assurer du respect des procédures des ventes ;
- ✚ S'assurer que toutes les ventes, sont réelles, saisies et enregistrées ;
- ✚ S'assurer que toutes les ventes enregistrées sont correctement évalués.

QUESTIONS	OUI	NON	N/A	OBSERVATIONS
✚ Les factures de ventes sont-elles pré numérotées ? ✚ Les marchandises peuvent-elles être expédiées sans être facturées ? ✚ Les marchandises retournées par les clients sont-elles contrôlées et enregistrées ? ✚ Toutes les ventes facturées sont-elles enregistrées dans les comptes ? ✚ Les factures de ventes sont-elles indépendamment vérifiées : - quant à leurs références et quantités ? - quant au prix et l'exactitude arithmétique ? - quant aux conditions de vente ? - avec les documents d'expédition ?				
✚ Existe-t-elle une liste de clients (fichier) ? ✚ Existe-t-il un rapprochement périodique entre le compte collectif client et les comptes individuels? ✚ Existe-t-elle une procédure quant à l'ouverture d'un nouveau compte client ? ✚ Existe-t-elle une procédure pour s'assurer de la conformité des commandes reçues ? ✚ Existe-t-ils des contrôles pour s'assurer que toutes les vérifications ont lieu avant l'expédition des marchandises ? ✚ Les comptes clients sont-ils périodiquement revus ?				
✚ Y'a-t-elle une procédure de suivi des clients en retard de règlement ?				

✚ Font-elles l'objet de relance en cas de retard ?				
✚ Les envois de marchandises sont-ils matérialisés par un document ? ✚ Le service comptable est-il systématiquement averti des envois effectués ?				
✚ Les factures sont-elles affectées d'un numéro d'ordre séquentiel ? ✚ Les factures clients sont-elles vérifiées quant aux quantités, prix unitaire prix TTC ? ✚ Indique-t-on en même temps les dates d'envoi des factures ? ✚ Existe-t-il un rapprochement entre la facture / BC / BL ? ✚ Existe-il des personnes habilitées à autoriser la comptabilisation des factures ?				
✚ Le journal vente est-il rapproché de la liste des envois pour s'assurer que toutes les factures sont comptabilisés ? ✚ La totalisation des journaux ventes est-elle régulièrement vérifiée ? ✚ La balance clients est-elle régulièrement rapprochée du grand livre ? ✚ Les comptes clients sont-ils régulièrement lettrés et analysés pour vérifier les erreurs d'imputation éventuelles ?				

Conclusion :

Annexe N° 11: Questionnaire de contrôle interne stocks

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE				Cycle : "stocks"		
OBJECTIF DE CONTROLE						
S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes						
FONCTIONS	PERSONNEL CONCERNE					
	DG	DFC	DAV	Compta ble	Inventorie n	Magasin
1. Magasinage						
2. Réception						
3. Expédition						
4. Tenue des fiches de stocks						
5. Tenue de l'inventaire physique						
6. Responsable de l'inventaire physique						
7. Rapprochement inventaire physique/inventaire permanent						
8. Approbation des ajustements après inventaire						
9. Rapport sur les stocks périmés, inutilisables, etc.						
10. Autorisation de cession des stocks détériorés ou inutilisés						

Conclusion :

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE		Cycle : "Stocks"		
OBJECTIFS DE CONTROLE ✚ S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes ; ✚ S'assurer du respect des procédures de tenue de stock ; ✚ S'assurer que toutes les stocks, sont réels, saisis et enregistrés ; ✚ S'assurer que tous les stocks sont correctement évalués.				
QUESTIONS	OUI	NON	N/A	Commentaires
Les mouvements de stocks suivants sont-ils saisis sur des documents standards au moment où ils sont réceptionnés ou expédiés ?				
S'ils existent : ✚ ces documents sont-ils pré numérotés ? ✚ sont-ils utilisés pour mettre à jour les fiches de stocks ? ✚ sont-ils utilisés pour mouvementer le stock théorique ?				
Les quantités en stocks figurant ? ✚ sur les fiches de stock, ✚ dans le stock théorique, sont-elles régulièrement rapprochées des existants physiques ?				
Les conditions de stockage permettent-elles d'éviter : ✚ les détériorations ? ✚ l'accès par des personnes non autorisées ?				
Les stocks suivants sont-ils identifiés régulièrement : ✚ stocks détériorés? ✚ Stocks périmés? Si oui, les informations correspondantes sont-elles saisies immédiatement : ✚ sur les fiches de stocks ? ✚ dans le stock théorique ?				
Si l'inventaire est réalisé en une seule fois, les				

procédures d'inventaire sont-elles fiables ?				
Les quantités comptées sont-elles rapprochées des quantités théoriques ?				
Les écarts éventuels sont-ils : ➤ expliqués ? ➤ enregistrés sur les fiches de stocks après autorisation par un responsable ?				

Conclusion :

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Annexe N° 12: Test de conformité sur la planification de mission du Cabinet CMB eu égard des normes internationales d'audit

Normes	Exigences de la norme	Oui	Non	N/A	Commentaires
ISA 300	✚ Participations des membres clés de l'équipe affectée à la mission L'associé responsable de la mission et les autres membres clés de l'équipe affectée à la mission doivent participer à la planification de l'audit et notamment planifier les entretiens entre les membres de l'équipe et y prendre part.		NON		Tous les membres de l'équipe affectée à la mission ne participent pas toujours aux travaux de planification de mission. Généralement, ce sont les chefs de mission et l'associé responsable qui planifient.
	✚ Travaux préliminaire à la planification de la mission L'auditeur doit au début de chaque mission d'audit : - mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220, notamment le respect des règles déontologiques, y compris celles relatives à l'indépendance ; - s'entendre avec le client sur les termes et les conditions de la mission, comme l'exige la norme ISA 210.	OUI	NON		Le Cabinet évalue le respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance de l'associé responsable seul mais pas celles de tous les autres membres de l'équipe affectée à la mission.
	✚ Planification de l'audit L'auditeur doit établir une stratégie générale d'audit définissant l'étendue, le calendrier et l'orientation des travaux d'audit et devant servir de guide à l'élaboration du plan de mission.	OUI			

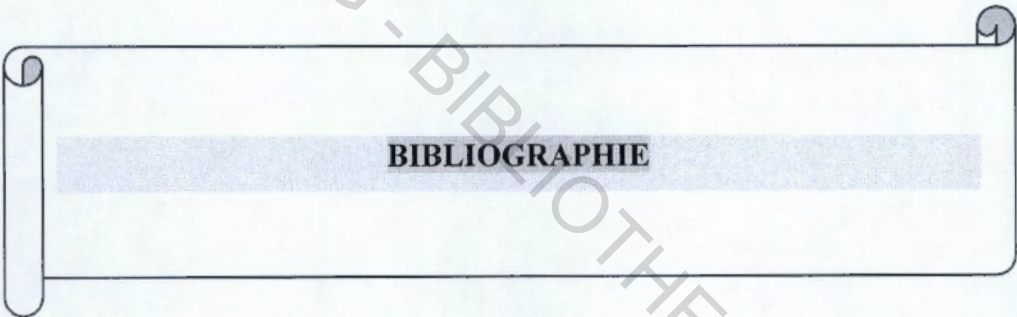
ISA 300	✚ Documentation L'auditeur doit consigner dans son dossier la stratégie générale d'audit, le plan de mission, les modifications importantes apportées, ainsi que les raisons de ces modifications.	OUI			
	✚ Eléments additionnels à prendre en compte dans le cas d'un audit initial L'auditeur doit, avant le début d'un audit initial : - mettre en œuvre les procédures exigées par la norme ISA 220 ; notamment le respect des règles déontologiques, y compris celles relatives à l'indépendance ; - prendre contact avec l'auditeur précédent, en cas de changement d'auditeur.	OUI	NON		Le Cabinet évalue le respect des règles déontologiques relatives à l'indépendance de l'associé responsable seul mais pas celles de tous les autres membres de l'équipe affectée à la mission
ISA 315	✚ Procédures d'évaluation des risques et activités connexes Les procédures d'évaluation des risques doivent notamment comprendre : - des demandes d'informations auprès de la direction et d'autres personnes au sein de l'entité, - des procédures analytiques ; - des observations physiques et des inspections.	OUI OUI OUI			

ISA 315	✚ Niveau requis de compréhension de l'entité et de son environnement L'auditeur doit acquérir une compréhension : - des facteurs sectoriels et réglementaires, y compris le référentiel d'information financière applicable ; - de la nature de l'entité : ses activités, son organisation interne et son mode de financement. - du choix et de l'application des méthodes comptables retenues par l'entité, y compris les raisons ayant motivé des changements ; - des objectifs et des stratégies de l'entité, ainsi que des risques d'entreprises connexes ; - de la mesure et de l'analyse de la performance financière.	OUI			Le Cabinet CMB procède à la prise de connaissance des facteurs réglementaires lors des travaux de planification. Mais cependant, les facteurs sectoriels ne font pas suffisamment l'objet de prise de connaissance approfondie.
	✚ Niveau requis de compréhension de l'environnement de contrôle interne L'auditeur doit acquérir une compréhension de : - l'environnement de contrôle de l'entité ; - processus d'évaluation des risques par l'entité ; - système d'information de l'entité ; - activités de contrôle pertinentes pour l'audit ; - suivi des contrôles.	OUI OUI OUI OUI OUI			Il est procédé à une compréhension du système d'information. Mais environnement informatique fait l'objet d'une prise de connaissance superficielle en raison de l'absence de spécialiste.

ISA 315	✚ Identification et évaluation des risques d'anomalies significatives L'auditeur doit identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives : - au niveau des états financiers ; - au niveau des assertions pour les catégories d'opérations, les soldes de comptes et les informations à fournir dans les états financiers,	OUI			Du fait d'une évaluation sommaire de certains risques tels que les risques liés à l'informatique, au secteur, etc., l'évaluation du risque d'audit du Cabinet CMB n'est pas suffisante.
	✚ Documentation L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit : - les entretiens entre les membres de l'équipe, ainsi que les décisions importantes prises à l'issue de ces entretiens ; - les éléments clés de la compréhension acquis de l'entité et de son environnement ; - les risques d'anomalies significatives identifiés et leur évaluation, au niveau des états financiers et des assertions ; - les risques identifiés et les contrôles y afférents.	OUI	OUI		
	✚ Détermination d'un seuil de signification et du seuil de signification pour les travaux lors de la planification de l'audit Lorsqu'il établit sa stratégie générale d'audit, l'auditeur doit déterminer un seuil de signification pour les états financiers pris dans leur ensemble, certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations.	OUI			

ISA 320	✚ Révision des seuils à mesure que progresse l'audit L'auditeur doit modifier le seuil de signification si, au cours de l'audit, il prend connaissance d'informations qui l'auraient amené à déterminer initialement un ou des seuils de signification différents.	OUI			
	✚ Documentation L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit : - le seuil de signification pour les états financiers et certaines catégories d'opérations, certains soldes de comptes ou certaines informations à fournir, le cas échéant, - le seuil de signification pour les travaux - toute révision au cours de l'audit des seuils mentionnés	OUI OUI OUI			
ISA 330	✚ Procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions L'auditeur doit concevoir et mettre en œuvre des procédures d'audit complémentaires dont la nature, le calendrier et l'étendue sont fonction de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions.	OUI			
	✚ Caractère adéquat de la présentation et des informations fournies L'auditeur doit mettre en œuvre des procédures d'audit afin d'évaluer si la présentation d'ensemble des états financiers, y compris les	OUI			

ISA 330	informations fournies, est conforme au référentiel d'information financière applicable.				
	✚ Evaluation du caractère suffisant et approprié des éléments probants obtenus En se fondant sur les procédures d'audit mises en œuvre et les éléments probants obtenus, l'auditeur doit apprécier, avant de conclure l'audit, si les évaluations des risques d'anomalies significatives au niveau des assertions demeurent valables.	OUI			
ISA 330	✚ Documentation L'auditeur doit consigner dans la documentation de l'audit : - les réponses globales adoptées par suite de son évaluation des risques d'anomalies significatives au niveau des états financiers, ainsi que la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit complémentaires mises en œuvre ; - le lien entre ces procédures et son évaluation des risques au niveau des assertions ; - les résultats des procédures d'audit, y compris les conclusions lorsqu'elles ne ressortent pas clairement.	OUI			
		OUI			
		OUI			



Ouvrages et articles

1. AHOANGANSI Evariste (2010), *Audit et révision des comptes*, 2^{ème} édition, Edition Mondexpert, 926 pages.
2. ARENS, LOEBBECKE, LEMON, SPLETTSTOESSER, ABBYAD, CHLALA, LAROCHE, ROUSSEAU (2004), *La VERIFICATION et les autres services de certification*, 2ème édition, Gaeten Morin Editeur, 651 pages.
3. ATH (1991), *Audit financier : guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, 1^{ère} édition, Dunod, Paris 343 pages.
4. BARBIERI Jean-François (1996), *Commissariat aux comptes*, GLN JOLY éditions, 288 pages.
5. BARRY Mamadou (2009), *Audit contrôle interne*, Sénégalaise de l'imprimerie, Dakar, 371 pages.
6. BERTIN Elisabeth (2007), *Audit interne*, Editions d'Organisation, 320 pages.
7. CHARREAUX Gérard & COURET Alain & JOFFRE Patrick (1987), *De nouvelles théories pour gérer l'entreprise*, Economica, Paris, 151 pages.
8. CNCC (1988), *Orientation et planification de la mission de certification*, Collection notes d'informations n°13, Editions CNCC, 150 pages.
9. CNCC (1990), *Aspects particuliers du commissariat aux comptes dans les petites entreprises*, collection notes d'informations n° 17, Editions CNCC, 152 pages.
10. CNCC (2005), *Guide du commissaire aux comptes*, parti I les textes de référence, Département Edition, 770 pages.
11. COMBES Jean-Emmanuel & LABROUSSE Marie-Christine (1997), *Audit financier et contrôle de gestion : fondements et cas pratiques*, Publi-Union Editions, 273 pages.
12. COOPERS & LYBRAND (2000), *La nouvelle pratique du contrôle interne*, Editions les organisations, 379 pages.
13. ERSA André (2007), *Précis de comptabilité SYSCOA Tome 1*, Edition Saint-Paul, Dakar, 215 pages.
14. ERSA André (2007), *Précis de comptabilité SYSCOA Tome 2*, Edition Saint-Paul, Dakar, 229 pages.
15. GOVOEI Bernard Dansou (2006-2007), *Précis de comptabilité générale*, 2^{ème} édition, Edition etudis, 864 pages.
16. GRAND Bernard & VERDALLE Bernard (2006), *Audit comptable et financier*, 2^{ème} édition, Economica, Paris, 111 pages.

17. HAMZAOUI Mohamed (2008), *Audit gestion des risques d'entreprise et de contrôle interne*, 2^{ème} édition, Pearson Education France, 243 pages.
18. HANDBOOK (2006), *IFAC normes ISA*, Edition Handbook, 965 pages.
19. JENSEN Michael & MECKLING William (1976), Théorie de l'agence, *Journal of Financial Economic*, pp. 305-360.
20. KROLL Pascal & FIORI Débora (2010), *Les métiers de l'audit : le guide de 2010-2011*, éditions l'Etudiant, 173 pages.
21. LAMY Jean-Paul (1996), *Audit et certification des comptes en milieu informatisé*, Les Editions d'Organisation, 127 pages.
22. Le petit LAROUSSE (2009), Editions Larousse, Paris, 1808 pages.
23. LEFEBVRE Francis (2004), *Mémento pratique Audit et commissariat aux comptes*, Editions Hérissey, 1199 pages.
24. LEFEBVRE Francis (2010), *Mémento pratique comptable*, 29^{ème} édition, Editions LEFEBVRE Francis, 2000 pages.
25. LEJEUNE Gérard & EMMERICH Jean-Pierre (2007), *Audit et commissariat aux comptes*, Gualino éditeur, 313 pages.
26. MIKOL Alain (1999), *Les Audits Financiers : comprendre les mécanismes du contrôle légal*, Editions d'Organisation, 198 pages.
27. MIKOL Alain (2010), *Audit et commissariat aux comptes*, 9^{ème} édition, Editions e-thèques, 166 pages.
28. MOREAU Franck (2002), *Comprendre et gérer les risques*, Editions d'Organisation, Paris, 222 pages.
29. OBERT, Robert (2004), *Synthèse droit et comptabilité tome 2. Audit et commissariat aux comptes : aspects internationaux manuel et applications*, 4^{ème} édition, Edition Dunod, Paris, 495 pages.
30. OHADA (1998), *Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique*, les éditions juridiques Africaine, 350 pages.
31. RENARD Jacques (2009), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 7^{ème} édition, Editions d'organisation, 470 pages.
32. RESTEN Alexandre (2004), *L'audit des systèmes d'information : une démarche intégrée à la mission permanente de commissariat aux comptes*, 110 pages.
33. SAMBE Oumar & DIALLO Bra (2008), *le Praticien*, Editions Comptable et Juridique, 1055 pages.
34. SCHAT Alain & LEWKOWICZ Jacques (2007), *Introduction à la gestion d'entreprise*, éditions EMS, 263 pages.

35. SILLERO Alberto (2003), *Audit et révision légale : guide pratique*, Editions ESKA, 236 pages.
36. PIGE Benoît (2003), *Audit et contrôle interne*, 2^{ème} édition, Editions EMS, 217 pages.
37. UEMOA (1996), *SYSCOA : Plan comptable général des entreprises*, Editions Foucher, 831 pages.

Sources internet

38. FIDEF (2012), *Planification d'une mission d'audit des états financiers ISA*, www.fidef.org/content/documents/.../ISA-2006.pdf.
39. Gret Sénégal (2012), *Paysage des entreprises agroalimentaires au Sénégal*, www.agroalimentaire.sn/IMG/pdf/Note-secteurAA-SN.pdf.

CESAG - BIBLIOTHEQUE