



INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

(MAITRISE PROFESSIONNALISEE DES TECHNIQUES COMPTABLES ET FINANCIERES)

Principe, objectifs et pratique du commissariat aux comptes: Cas du «CARDER ATLANTIQUE LITTORAL»

Mémoire de fin de formation en maîtrise présenté en vue de l'obtention du Diplôme de
Maîtrise Professionnalisée des Techniques Comptables et Financières (MPTCF)

Par

Mr Orifi Kodjovi ALISSOUTIN

Sous l'encadrement de :

Mr Géraud Yaovi A.

Expert comptable – Commissaire aux comptes – Expert en Organisation



ANNEES ACADÉMIQUES 2002 – 2004

M0009MPTCF05

DEDICACE

A

Mes parents pour les énormes sacrifices que vous avez consentis, pour la réussite de vos enfants.

Tout ce que je suis aujourd'hui, c'est à vous que je le dois.

A

Mes frères et sœurs : je vous remercie pour votre affection et vos prières.

A

Toi particulièrement, **Sandrine et à ton Bébé Essianne** ; nous avons toujours été ensemble, mais la nature a voulu que tu me laisses à Dakar. Je te souhaite du courage pour cette nouvelle vie de maman qui vient de commencer pour toi !

A

Toi Estelle

REMERCIEMENTS

Ce travail n'aurait pu être réalisé sans le soutien d'un certain nombre de personnes à qui je voudrais témoigner ici ma reconnaissance. Ainsi, mes remerciements vont à l'endroit de :

- Mr Ibrahima DIOP, qui m'a offert l'opportunité d'effectuer mon stage dans son cabinet d'expertise comptable: AUDITEX CID,
- Mr Géraud Yaovi A pour son apport qui a facilité notre travail de recherche et qui nous a permis d'effectuer un stage dans son Cabinet d'expertise comptable: SORGEC
- tout le personnel du cabinet AUDITEX CID
- Messieurs Moussa YAZI et Gilbert BOSSA pour leurs conseils
- Tous les professeurs du CESAG de qui j'ai reçu des enseignements de très bonne qualité
- Tous mes camarades de promotion

Table des matières

DEDICACE

REMERCIEMENTS

TABLE DES MATIERES

	Pages
INTRODUCTION GENERALE	2
Problématique	3
Objectifs de l'étude	4
Intérêt du mémoire	5
Première partie : Cadre théorique	
Chapitre 1: Le commissariat aux comptes: Généralités et cadre institutionnel	7
I.1. Généralités	7
I.2. Concepts et objectifs du commissariat aux comptes	9
I.3. Cadre institutionnel	9
I.3.1 Organisation de la profession au Sénégal	9
I.3.1.1 Le Conseil National Sénégalais	10
I.3.2 Qualité du commissaire aux comptes	11
I.3.3 Choix du commissaire aux comptes	12
I.3.4 Incompatibilités et Interdictions	13
I.3.5 Nomination du commissaire aux comptes et de ses suppléants	14
I.3.6. Expiration et renouvellement du mandat du commissaire aux comptes	15
I.3.7. Mission du commissaire aux comptes	15
I.3.7.1 Mission générale	15
I.3.7.2 Mission particulière	18
I.3.8 Droits et obligations du commissaire aux comptes	20
I.3.8.1 Les droits	20
I.3.8.2 Les obligations	21
I.3.9. Responsabilités du commissaire aux comptes	23
I.3.9.1. Responsabilité civile	24
I.3.9.2. Responsabilité pénale	25
I.3.9.3. Responsabilité disciplinaire	26
Chapitre II. Méthodologie de la pratique du commissariat aux comptes	28
II.1. La planification	28
II.1.1. Prise de connaissance générale de l'entreprise	28
II.1.2. Interventions à la clôture des comptes de l'exercice	30
II.1.2.1. Contrôle des inventaires	30
II.1.3. Diligences du commissaire aux comptes	31
II.1.4. Organisation de la mission	31
II.1.4.1. Programme de travail	31
II.1.4.2. Dossiers de travail	32
II.1.4.3. Délégation et supervision de la mission	32

II.2. Exécution de la mission	32
II.2.1. Appréciation du contrôle interne	32
II.2.2. Contrôle des comptes	34
II.2.2.1. Approche du contrôle des comptes	35
II.2.2.2. Techniques de contrôle	36
II.3. Rapport de commissariat aux comptes	41
II.3.1. Opinion sur les comptes	41
II.3.2. Rapport à la direction	41
II.3.3. Rapport spécifique du commissaire aux comptes	42
Conclusion Partielle	43
Deuxième partie : cas pratique	
Chapitre I. Présentation du CARDER Atlantique-littoral	45
I.1. Présentation, structuration et fonctionnement	45
I.1.1. Présentation	45
I.1.2. Structuration	45
I.1.3. Fonctionnement	46
I.1.4. Organigramme	47
Chapitre II. Organisation et déroulement de la mission	47
II.1. Objectifs de la mission	48
II.2. Composition de l'équipe et répartition des tâches	48
II.3. Déroulement de la mission	49
II.4. Résultat du contrôle des comptes	62
II.5. Appréciation de la mission	63
CONCLUSION GENERALE	66

BIBLIOGRAPHIE

ANNEXES

INTRODUCTION GENERALE

Le problème du sous-développement africain est lié à la mauvaise gestion des entreprises en Afrique. Les principales faiblesses que l'on rencontre dans la gestion de ces entreprises ont pour noms : le gaspillage, l'utilisation à des fins personnelles des ressources de l'entreprise, la mauvaise organisation, le non respect de la législation, l'absence de contrôle de régularité et le refus volontaire de sanctionner les infractions et crimes économiques. La conséquence de tous ces dysfonctionnements est « l'apparition d'éléphants blessés » et la faillite des entreprises. C'est dans un souci de pallier en partie ces maux que le commissariat aux comptes a été institué avec pour objectif de préserver la production et la publication d'informations fiables et pour protéger les tiers en relation avec l'entreprise.

Le commissaire aux comptes est un professionnel investi d'une mission générale et permanente de contrôle, de vérification comptable et de contrôle du fonctionnement régulier des personnes morales de droit privé. C'est une profession libérale soumise cependant à une réglementation assez stricte.

Au début, en Europe, le contrôle effectué par les commissaires aux comptes était limité aux seules sociétés anonymes. Il était destiné à protéger les actionnaires, mais est demeuré illusoire en l'absence de garantie d'indépendance et de compétence des commissaires. Ils disposaient de très peu de pouvoirs et se trouvaient sous la coupe des conseils d'administration. C'est par une loi du 24 juillet 1966 que le contrôle des sociétés en France a été modernisé. Elle porte sur les points essentiels de la pratique du commissariat aux comptes et les incompatibilités liés au métier.

Il faut attendre le début des années 80 pour voir les nouveaux textes relatifs au commissariat aux comptes, modifiant plus ou moins profondément la loi du 24 juillet 1966 afin de parvenir à une unité de la mission de vérification des comptes et de faire du commissariat aux comptes une institution dont le rôle va bien au delà de la protection des associés ; l'indépendance des commissaires est renforcé, en même temps qu'est souligné l'intérêt général de leur mission.

Cette évolution montre que le commissariat aux comptes constitue une pièce maîtresse, indispensable au bon fonctionnement des entreprises.

Conscients de l'opportunité de cette pratique pour le développement des entreprises africaines, et plus loin de l'Afrique elle même, les pays regroupés sous la législation OHADA ont attaché une importance particulière au commissariat aux comptes. En effet, l'OHADA dans son Acte Uniforme relatif Droits des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique (AUDSC-GIE) régit l'exercice de cette profession dans ses pays membres et lui attribue tous les pouvoirs nécessaires.

PROBLEMATIQUE

«L'audit est l'examen d'informations par une tierce personne autre que celles qui les utilisent avec l'intention d'établir leur véracité par référence à un critère de qualité et faire un rapport sur les résultats de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information ».¹

Dans les sociétés, les actionnaires ont un droit d'information, un droit de communication, un droit de poser des questions écrites, etc. En d'autres termes, ils ont un droit de regard sur la gestion de leur entreprise. Les examens de comptabilité et d'organisation interne sont confiés au personnel interne de l'entreprise (auditeurs internes) ou à des professionnels à l'externe sur décision du chef d'entreprise. Celui-ci se retrouve ainsi dans la position de juge et partie. Par contre, lorsque ces missions sont effectuées par des commissaires aux comptes, leurs observations et opinions revêtent une base légale.

En effet, selon le type de société, il existe des obligations spécifiques en matière de contrôle. La réalité des entreprises africaines rend indispensable le contrôle de leurs comptes. Or, la profession de commissariat aux comptes n'est pas autant développée en Afrique que sur les autres continents. Les dispositions légales régissant cette profession en Afrique sont récentes et on constate les dirigeants sociaux ne lui reconnaissent pas cette qualité qu'on pourrait appelée : moyen d'amélioration de la situation des entreprises : économique et financière. Ils ignorent l'utilité de cette profession pour le bon fonctionnement de leurs entreprises. Cela est dû en partie à l'incompétence de certains commissaires et leur non qualification. Il faut souligner que le titre de commissaire aux comptes pouvait s'obtenir en Afrique, plus précisément dans les pays de l'UEMOA, sur la base d'une expérience professionnelle dans le domaine comptable et non sur la base du diplôme ; dans ces conditions, les prétendus commissaires sont très peu compétents.

Ce n'est qu'avec L'OHADA que cette profession a commencé par prendre de l'importance dans nos pays. Le législateur OHADA a renforcé le contrôle externe des sociétés, notamment celui des sociétés anonymes.

Le traité de l'OHADA dans son Acte Uniforme (du 17/04/1997) relatif au Droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique régit dans ses pays membres la pratique du commissariat aux comptes dans les sociétés. De ce fait, il convient de se poser certaines questions sur l'application de ces règles :

- Comment cette profession est elle organisée dans les pays membres de l'OHADA?
- Quelle est la législation en matière de l'exercice de cette profession ?

¹ Lionel Collins et Gérard Vallin, *Audit et Contrôle Interne*, Dalloz, 3eme édition, P23)

- Qui est compétent pour exercer cette profession ?
- Quels sont les objectifs d'une mission de commissariat aux comptes ?
- Etc.

Toutes ces questions peuvent être résumer en une seule: Comment, suivant quelles références est pratiqué le commissariat aux comptes?

Cette interrogation a fondé le choix de notre thème de recherche : « Principe, objectifs et pratique du commissariat aux comptes: Cas du « CARDER ATLANTIQUE LITTORAL». Dans un souci d'appréhender efficacement l'exercice de cette profession suivant les principales références existantes, nous avons délibérément choisi de nous limiter aux missions légales du commissariat aux comptes.

OBJET DE L'ETUDE

Notre étude portera sur l'exercice de la profession de commissariat aux comptes sous la législation OHADA.

Nous étudierons des textes spécifiques à cette pratique.

OBJECTIFS DE L'ETUDE

Notre étude se fera selon une chronologie logique et elle nous permettra d'abord:

- de mieux appréhender les termes relatifs à l'audit et au commissariat aux comptes, de comprendre l'utilité du commissariat aux comptes pour l'entreprise et son environnement, d'en faire sortir l'utilité pour les actionnaires,

Ensuite,

- de comprendre l'organisation de cette profession
- de faire ressortir l'influence du droit OHADA sur la pratique de cette profession
- Enfin, de comparer nos connaissances dans ce domaine à la réalité du terrain à travers notre participation à la mission de commissariat aux comptes au sein du CARDER ATLANTIQUE-LITTORAL, une institution publique béninoise, d'aide à la promotion agricole.

INTERET DE THEME

Le choix de ce thème profite aussi bien à nous qu'à tout ceux qui liront ce mémoire.

A nous, il nous permettra non seulement d'approfondir nos connaissances sur la pratique de l'audit, mais aussi connaître les règles liées à la profession de commissaire aux comptes. De notre étude, nous renforcerons nos connaissances sur l'organisation, les objectifs et principes et sur la pratique du commissariat aux comptes au sein de l'OHADA.

Les lecteurs pourront utiliser notre travail aussi bien pour approfondir leurs connaissances que comme référence bibliographique à des études.

DELIMITATION DU THEME

La pratique du commissariat aux comptes est une obligation dans certains types de sociétés. C'est ainsi que les sociétés en non collectifs et sociétés en commandite simple sont tenues sous certaines conditions d'élire un commissaire aux comptes. Dans notre étude, nous nous intéresserons essentiellement aux types de sociétés où l'intervention du commissaire aux comptes est une obligation.

Par ailleurs, vu la complexité de cette profession, la mauvaise interprétation que les gens en font et sa pratique peu développée, nous nous référerons parfois aux textes français pour asseoir notre compréhension du sujet.

**PREMIERE PARTIE : CADRE THEORIQUE DE
L'ETUDE**

Chapitre 1 Le commissariat aux comptes : Généralités et cadre institutionnel

I.1. Généralités

Les commissaires aux comptes sont des professionnels chargés aux termes de la loi du contrôle notamment des sociétés commerciales. Ils sont seuls habilités à exercer la mission de contrôle légal des comptes.

Si une qualification de « commissaire » apparaît pour la première fois en 1863, c'est la loi du 24 juillet 1867 sur les sociétés anonymes qui a définitivement institué un contrôle légal des comptes, origine du commissariat aux comptes actuel.

En 1935, les pouvoirs du commissaire aux comptes sont élargis ; une procédure d'agrément par les cours d'appel est instituée pour les commissaires aux comptes contrôlant les sociétés faisant publiquement appel à l'épargne. Obligation est alors faite au commissaire aux comptes de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont il a eu connaissance. La nécessité de promouvoir le marché financier pour soutenir l'expansion économique dans la période d'après guerre a suscité une réforme importante du commissariat aux comptes, réalisée par la loi du 24 juillet 1966 sur les sociétés commerciales et ses modifications ultérieures.

Au cours des récentes années, une succession de lois et règlements a modernisé l'ensemble du système d'informations comptables et financières, pour la mise en oeuvre notamment des directives d'harmonisation et des normes internationales.

Il s'agit notamment en Europe de:

- la loi du 30 avril 1983 prise pour l'application de la IV^{ème} directive de l'Union européenne (alors C.E.E.);
- la loi du 7 juillet 1983 sur les sociétés d'économie mixte, de la loi du 24 janvier 1984 sur les établissements de crédit ;
- la loi du 1^{er} mars 1984 relative à la prévention des difficultés des entreprises;
- la loi du 3 janvier 1985 relative aux comptes consolidés prise pour l'application des directives de l'Union européenne.

De ces textes résultent pour le commissaire aux comptes :

- * une extension de son champ d'intervention, notamment aux entreprises publiques et aux associations ;
- * un élargissement du contenu même de sa mission en particulier à l'alerte si la continuité d'exploitation de l'activité apparaît compromise et, dans certains cas, à l'examen de documents d'information financière prévisionnelle.

Plus généralement, ces réformes répondent au besoin d'une information fiable non seulement au profit des organes internes à l'entreprise, mais également de ses partenaires externes et des autorités publiques intéressées ; ce que traduit l'obligation de déposer au greffe du tribunal de commerce le rapport général du commissaire aux comptes avec les comptes annuels.

Au Sénégal, le commissariat aux comptes est pratiqué depuis la période coloniale précisément en 1867 par la loi française du 24 juillet 1867 sur les sociétés et le décret du 30 novembre rendant cette loi applicable aux colonies.

Les dispositions réglementaires relatives au commissariat aux comptes ont évolué avec la loi 85-40 du 29 juillet 1985 qui a été complétée en 1993 par la loi 93-07 du 10 février 1993 et le décret 93-153 du 24 février 1993. Cette loi définissait les objectifs et les principes généraux du contrôle opéré par les commissaires aux comptes au sein des sociétés. Elle laissait le soin au décret 88-1009 du 22 juillet 1988 de déterminer les diligences minimales que doit accomplir le commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission. Ce même décret 88-1009 précisait, au Sénégal, les normes que devaient respecter tous les experts comptables et tous les commissaires aux comptes lorsqu'ils exerçaient une mission d'audit.

Toutefois, il y a lieu de préciser que le métier de commissaire aux comptes s'est réellement développé au Sénégal par l'entremise des missions d'assistance de la Banque Mondiale notamment par le premier projet d'assistance technique au secteur parapublic dans les années 1970 qui a engendré l'élaboration des normes d'audit admises au plan international.

Malgré toutes ces dispositions légales, la mauvaise gestion des entreprises africaines persistait. En effet, ces textes présentaient des faiblesses qui ne permettaient pas un contrôle aigü sur les entreprises. Le pouvoir reconnu aux commissaires était limité.

De plus, la détermination à accomplir de nouveaux progrès sur la voie de l'unité africaine et à établir un courant de confiance en faveur des économies, réalisant ainsi progressivement une intégration économique en vue de créer un nouveau pôle de développement en Afrique, a rendu nécessaire la création d'un droit des affaires harmonisé.

C'est ainsi qu'a été mis sur pied le 17 octobre 1993, à Port-Louis, un traité international relatif à l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires (OHADA) avec pour mission, la création des règles dans le domaine du Droit des Affaires, applicables à l'ensemble de ces pays dans l'objectif d'assurer la sécurité juridique. Cette organisation regroupait 14 pays africains francophones, membres de l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) et de l'Union Douanière des Etats d'Afrique Centrale (UDEAC). Les pays signataires du traité OHADA à cette date sont : le Bénin, le Burkina Faso, le Cameroun, la

Centrafrique, les Comores, le Congo, la Côte-d'Ivoire, le Gabon, la Guinée Conakry, la Guinée Bissau, la Guinée Equatoriale, le Mali, le Niger, le Sénégal, le Tchad et le Togo.

De nos jours, seul le traité relatif à l'harmonisation du droit des affaires en Afrique détermine les dispositions réglementaires applicables dans le cadre d'une mission de commissariat aux comptes.

I.2. Concept et objectifs de la mission de commissariat aux comptes

L'information financière étant de plus en plus répandue, il se pose le problème de la fiabilité des comptes. Dans le souci d'assurer aux divers destinataires de l'information un maximum de sécurité, l'avis sur les comptes présentés s'avère indispensable. Les utilisateurs ne sont autres que tous les utilisateurs potentiels de la comptabilité : les créanciers sociaux et les associés. Ce contrôle constitue une garantie pour eux dans la mesure où il leur assure la fiabilité des informations qui leurs sont présentées.

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. En d'autres termes, c'est un examen qui a pour finalité de vérifier que les règles et principes qui président à l'élaboration des états financiers sont respectés et que ceux-ci présentent une image fidèle du patrimoine et du résultat de l'entreprise.

Rappelons que ce contrôle est aussi effectué dans un souci de protection du patrimoine de la société même si l'objectif principal n'est pas de déterminer les fraudes. C'est ainsi que dans l'exercice de sa mission de contrôle de régularité et de sincérité des comptes, le commissaire aux comptes doit s'assurer que les procédures existantes limitent les risques d'erreurs et de fraudes.

I.3. Cadre institutionnel

I.3.1. Organisation de la profession au Sénégal

Notre choix d'étudier l'organisation de la profession au Sénégal est dû à l'avancée de la réglementation concernant cette profession au Sénégal par rapport aux autres pays de la zone OHADA. Au Bénin par exemple, malgré les recommandations faites par la commission de l'UEMOA pour la création de Conseil (ordre) des experts dans chacun des pays membre de l'UEMOA, il n'existe pas encore d'ordre d'experts comptables. Cependant, il existe des associations d'experts ou de comptables qui n'ont pas le statut exigé par la commission de l'UEMOA.

I.3.1.1. Le conseil National Sénégalais : Ordre Nationale des experts-comptables et des comptables agréées (ONECCA)

L'Ordre Nationale des Experts Comptables et Comptables Agréés a été créé par loi n° 2000-05 du 10 janvier 2000 en application de la directive n°02/97/CM/UEMOA du 28 septembre 1997 (Source : le règlement intérieur de l'ONECCA).

A travers l'article 29 de son règlement intérieur, cette loi précise que les dispositions réglementaires et administratives relatives à l'organisation et à l'administration de la profession d'expert comptable et de comptable agréé sont le règlement intérieur et le code de devoirs professionnels et que le règlement intérieur adopté par l'Assemblée générale de l'ordre de l'ONECCA sera approuvé par décret.

C'est ainsi que par décret N° 2001-283 du 12 avril 2001, le gouvernement du Sénégal (le Président de la république et le premier ministre) a approuvé le règlement intérieur de l'ordre, abrogeant par la même occasion toutes autres dispositions contraires existantes.

a. Le règlement intérieur

Le règlement intérieur prévoit le mécanisme de fonctionnement des organes de l'ordre à savoir (Source : le règlement intérieur de l'ONECCA):

- ✓ L'Assemblée générale et ses attributions;
- ✓ Le conseil qui administre l'Ordre et qui le représente auprès de l'Administration et des autres organismes ainsi son fonctionnement;
- ✓ La commission nationale du tableau, chargée de dresser la liste de tous les professionnels remplissant les conditions d'accès aux professions d'expert comptable et de comptable agréé, sa composition;
- ✓ La commission de formation professionnelle continue, chargée de veiller au perfectionnement professionnel et au maintien des compétences des membres de l'Ordre ;
- ✓ La chambre de discipline, chargée d'assurer la discipline des professionnels ;
- ✓ Le règlement intérieur prévoit aussi les dispositions relatives au stage des aspirants à l'expertise ainsi que les autorités de tutelle. Il s'agit du Ministre chargé des finances qui peut se faire représenter par un commissaire auprès du Conseil et des différents organes de l'Ordre.

Au plan international (communautaire), la tutelle de l'Ordre National des Experts Comptables Agréés est exercée par le Conseil Permanent de la Profession Comptable et par la Commission de l'UEMOA.

b. Le code des devoirs professionnels de l'ONECCA

Les grands points de ce code sont (Source : le règlement intérieur de l'ONECCA):

i. *Les dispositions générales d'exercice de la profession*

Elles précisent la qualité des membres de l'ordre, les incompatibilités relatives à l'acceptation d'une fonction publique ou emploi privé par les membres, leur installation.

ii. *Les devoirs particuliers des membres de l'Ordre*

Ils concernent :

- l'exercice de la profession ;
- la publicité personnelle des membres de l'ordre ;
- les rapports des membres avec la clientèle ;
- les rapports des membres entre eux ;
- leurs rapports avec l'Ordre ;
- les rapports entre maîtres de stages et stagiaires ;
- et les rapports avec les administrations.

iii. *La responsabilité propre des membres de l'Ordre*

iv. *Et enfin les dispositions diverses*

I.3.2. Qualités du commissaire aux comptes

Les articles 695 à 700 définissent clairement les personnes habilitées à exercer la profession de CAC dans les pays membres de l'OHADA, définissant donc par là la qualité du commissaire aux comptes.

Les articles 695 et 696 limitent l'exercice de la profession aux seuls experts comptables inscrits soit à l'ordre des experts comptables s'il en existe dans ces pays, soit dans le cas contraire à ceux inscrits préalablement sur une liste établie par une commission siégeant auprès d'une cour d'appel, dans le ressort de l'Etat partie du siège de la société objet du contrôle.

Cette commission est composée de :

- Un magistrat à la cour d'appel
- Un professeur de droit, des sciences économiques ou de gestion
- Un magistrat de la juridiction compétente en matière commerciale
- Un représentant du trésor public.

Toutefois, dans les pays où il n'existe pas un ordre d'experts comptables ou que la distinction entre SA ne faisant appel public à l'épargne et SA faisant appel à l'épargne

publique n'est pas faite, le législateur limite la composition de cette commission à deux magistrats, un représentant du trésor public et un professeur de droit, de sciences économiques ou de gestion.

I.3.3. Le choix du commissaire aux comptes

Selon l'article 694 de l'Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et Groupements d'Intérêt Economique (AUDSC-GIE) de l'OHADA, «le contrôle est exercé dans chaque société anonyme par un ou plusieurs commissaires au comptes, personnes physiques ou sociétés constituées par ces personnes sous les formes prévues par l'OHADA ». De cet article, la désignation de commissaires aux comptes est obligatoire dans les sociétés anonymes (SA) contrairement aux Sociétés à Responsabilités Limités SARL où leur nomination est subordonnée à certaines conditions. En effet, l'article 376 du même acte uniforme précise que ces types de société sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes pour assurer le contrôle dans la société si les conditions suivantes sont remplies :

- ✓ le capital social est supérieur à dix (10) millions de francs CFA
- ✓ le chiffre d'affaires annuel est supérieur à deux cent cinquante millions (250 000 000) de francs CFA
- ✓ ou l'effectif permanent dépasse 50 personnes.

La nomination d'un commissaire aux comptes pour les autres SARL ne remplissant pas ces conditions est facultative. Cependant, elle peut être demandée en justice par un ou plusieurs associés détenant au moins le dixième du capital social (Art 376 de l'acte Uniforme des Droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique).

Pour les autres formes de sociétés, le droit OHADA n'a pas prévu l'intervention du commissaire aux comptes. Toutefois, il peut intervenir dans un cadre autre que légal pour une mission bien déterminée.

Toutefois, dans les pays où il n'existe pas un ordre d'experts comptables ou la distinction ou non de SA faisant appel à l'épargne publique n'est pas faite, le législateur limite la composition de cette commission à deux magistrats, un représentant du trésor public et un professeur de droit, de sciences économiques ou de gestion.

Les dirigeants des sociétés dans lesquelles il est exigé un CAC et qui de mauvaise foi auront omis d'en désigner encourent une sanction pénale selon l'article 897 de l'AUDSC-GIE.

I.3.4. Les incompatibilités et interdictions

Les incompatibilités concernent la qualité même du commissaire aux comptes. Elles expriment l'incompatibilité entre le statut du CAC et certaines fonctions ou activités. Comme prévu dans la réglementation française régissant la même profession, l'article 697 du même acte uniforme OHADA cite les incompatibilités liées à la profession dans les sociétés anonymes. Désormais, dans la région OHADA, les fonctions de commissaires aux comptes sont incompatibles avec :

- ✓ toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- ✓ Tout emploi salarié autre que l'enseignement et un emploi de commissaire aux comptes rémunéré auprès d'un autre commissaire aux comptes ou d'un expert comptable
- ✓ toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou indirectement, c'est-à-dire par personne interposée.

Dans les Sociétés A Responsabilité Limitée (SARL), les incompatibilités liées à l'exercice de la profession de commissaire aux comptes paraissent un peu plus souples. Selon l'article 378 de l'AUDSC-GIE, ces incompatibilités visent les gérants et leurs apporteurs, les apporteurs en nature et les bénéficiaires d'avantages particuliers et les personnes recevant de la société ou de ces gérants des rémunérations périodiques sous quelque forme que ce soit, ainsi que les conjoints de ces personnes.

Les articles suivant ajoutent à ces incompatibilités les interdictions prévues par le législateur.

Ainsi, ne peuvent être commissaire aux comptes (art 698 de l'AUDSC-GIE) :

- les fondateurs, apporteurs, bénéficiaires d'avantages particuliers, dirigeants sociaux de la société ou de sa filiale, ainsi que leurs conjoints ;
- les parents et alliés, jusqu'au quatrième degré ;
- les dirigeants sociaux possédant le dixième du capital de la société ou dont celle-ci possède le dixième du capital, ainsi que leurs conjoints;
- les personnes qui reçoivent directement ou indirectement un salaire ou des rémunérations quelconque en raison d'une activité permanente, ainsi que leurs conjoints ;
- les sociétés de commissaires aux comptes dont l'un des associés, actionnaires ou dirigeants se trouve dans l'une des conditions prévues ci-dessus ;

- les sociétés de commissaires aux comptes dont l'un des dirigeants, soit l'associé ou l'actionnaire exerçant les fonctions de commissaire aux comptes, son conjoint qui se trouve dans l'une des situations prévues ci-dessus.

L'article 699 ajoute que dans un délai de cinq ans après la cessation de sa mission de contrôle de la société, le CAC ainsi que les associés de la société de commissaire aux comptes ne peuvent occuper un poste de dirigeant dans cette dernière. Pendant cette même période, il ne peut exercer une mission de contrôle ni dans les sociétés possédant le dixième du capital de la société contrôlée par lui, ni dans les sociétés dans lesquelles la société contrôlée par lui possède le dixième du capital (art 700 de l'AUDSC-GIE).

I.3.5. Nomination du commissaire aux comptes et de ses suppléants

Dans les SARL, il n'est pas exigé un nombre de commissaires aux comptes. Le choix est laissé aux dirigeants des sociétés.

Dans les sociétés anonymes, le nombre de commissaires aux comptes diffère selon le type de société et les caractéristiques de la société. Selon l'article 702 de l'AUDSC-GIE, les SA ne faisant pas publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner un commissaire aux comptes et un suppléant. Celles faisant appel publiquement à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants. En effet, dans ces types de sociétés, le contrôle est plus complexe à cause de leur surface financière plus importante.

L'innovation apportée par le législateur est la désignation du suppléant; ceci pour assurer le remplacement du poste en cas d'empêchement, de démission ou de décès du commissaire aux comptes (art 728 de l'AUDSC-GIE).

Le premier commissaire aux comptes et son suppléant sont désignés dans les statuts ou par l'assemblée constitutive. En cours de vie sociale, le commissaire aux comptes et son suppléant sont désignés par l'assemblée générale ordinaire (art 703 du même acte uniforme).

Sous la loi de 1867, le mandat du CAC était de trois années renouvelables à l'infini. Actuellement, la législation OHADA prévoit une durée de deux exercices sociaux pour le mandat du commissaire aux comptes désigné dans les statuts ou par l'assemblée générale constitutive. Lorsqu'il est désigné par l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes exerce ses fonctions pour une durée de six (6) exercices (art 704 du même acte uniforme).

I.3.6. Expiration et Renouvellement du mandat du CAC

Prévu par les articles 705 du même acte uniforme, le mandat du commissaire aux comptes à l'issue de l'assemblée générale qui statue sur le compte du deuxième exercice ou sur le compte du sixième. Lorsqu'un commissaire aux comptes est nommé en remplacement d'un autre, ce dernier exerce ses fonctions jusqu'à l'expiration du mandat de son prédécesseur. Mais en revanche, si l'assemblée omet d'élire un commissaire aux comptes titulaire ou suppléant, tout actionnaire peut demander auprès de la juridiction compétente la nomination du CAC ou du suppléant. Dans le cas où l'assemblée générale omet de renouveler le mandat d'un CAC, ou de mettre fin à son mandat par un remplacement, sa mission est prorogée jusqu'à la plus prochaine assemblée générale ordinaire annuelle (art 707 à 709).

I.3.7. la mission du commissaire aux comptes

I.3.7.1. Mission générale

« Les commissaires aux comptes ont pour mission permanente de vérifier les valeurs et les documents comptables et de contrôler la conformité, la comptabilité aux règles en vigueur. Ils vérifient également la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport des dirigeants et dans les documents adressés aux membres de la personne morale sur la situation financière et sur les comptes annuels de celle-ci ».²

Ces vérifications doivent exclure toute immixtion dans la gestion. Elles ont pour finalité la certification des comptes. En effet, d'après l'Acte Uniforme sur le droit des sociétés OHADA, en son article 710, « les commissaires aux comptes certifient que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne morale à la fin de l'exercice, si cette personne morale établit des comptes consolidés, les commissaires aux comptes certifient que ces comptes sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière ainsi que du résultat de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation ».

² Commissariat aux comptes, édition GLN JOLY ; Jean-François BARBIERI, (P 50)

Les commissaires aux comptes doivent aussi s'assurer du respect de la légalité entre les actionnaires.

En France, le Conseil National a édicté des normes impératives relatives à l'exercice des missions.

Ces mêmes normes se retrouvent dans les textes qui servent de référence à l'exercice de cette profession dans les pays d'Afrique plus précisément dans la zone OHADA. Il s'agit de:

a) Contrôle et certification des comptes

- *la vérification des documents et valeurs* : le CAC a le devoir de vérifier tous les livres et tous les documents tenus par les personnes morales contrôlées et formuler si nécessaire des observations.

- *Compte-rendu de la mission* : les CAC doivent porter à la connaissance des dirigeants ou du Conseil de la société toutes les vérifications et tous les contrôles auxquels ils ont procédé ; les postes du bilan ainsi que les autres documents auxquels des modifications leur paraissent devoir être apportées ; les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes ; l'impact de leurs observations sur le résultat de l'exercice comparés à ceux du précédent.

- *La certification des comptes* : c'est la finalité du contrôle et des vérifications opérés par les commissaires aux comptes. Mais la certification, destinée à donner autorité aux contrôles et vérifications, ne doit pas créer l'illusion d'une sécurité absolue : les commissaires aux comptes ne sont pas garants de l'exactitude de toutes les opérations comptables. Selon la Compagnie Nationale Française, «leur mission les amène à émettre une opinion sur la base d'une démarche d'audit permettant d'obtenir une assurance raisonnable» Jean-François BARBIEI (P52).

Le principe de régularité des comptes annuels s'entend de leur conformité aux règles et procédures en vigueur. La sincérité signifie que ces règles et procédures ont été appliquées de bonne foi. Le concept d'image fidèle correspond à l'idée que les comptes doivent présenter de façon complète et objective la situation et les résultats de l'entreprise.

La certification porte sur les comptes annuels (bilan, comptes de résultat, annexes). Elle est l'expression de la conviction du ou des signataires en matière de régularité et de sincérité des comptes et de fidélité de l'image fidèle que ces états reflètent. Elle est exempte de toute ambiguïté.

-Réserves et refus de certification : les CAC ont aussi la faculté d'assortir la certification de réserves, ou de refuser la certification des comptes ; ils présentent alors les motifs de leur refus ou de leurs réserves.

Les réserves interviennent lorsque le commissaire aux comptes n'a pu mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaires, sans que les difficultés d'investigation qu'il a rencontré lui paraissent suffisantes pour justifier un refus de certification.

Le refus de certifier suppose que des vices plus graves conduisent à douter de la sincérité des comptes et de la fidélité de l'image qu'ils donnent des résultats, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise.

b) Contrôle de l'information

« les CAC ont également pour mission de vérifier la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans les rapports de gestion établis par les dirigeants, et dans les documents adressés aux associés ou membres sur la situation financière et les comptes annuels »³.

Le contrôle porte d'abord sur les informations contenues dans le rapport de gestion et dans les annexes. Ensuite, il porte sur les documents adressés aux associés ou membres.

Les commissaires aux comptes interviennent aussi dans le contrôle d'informations en cas d'appel public à l'épargne. En ce qui concerne les sociétés cotées en bourse, qui ont une obligation de présentation périodique de rapports sur leur chiffre d'affaires et du fonctionnement de leurs activités, les CAC y interviennent pour vérifier la sincérité des informations contenues dans ces rapports.

c) Information des associés

Les commissaires aux comptes ont l'obligation de présenter un rapport général à l'assemblée annuel dans lequel ils rendent compte de l'accomplissement de leurs contrôles. Comme prévu dans l'AUDSC-GIE, ils doivent signaler à la plus prochaine assemblée générale les irrégularités et les inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission. Ces irrégularités et inexactitudes sont mentionnées dans le rapport général. Mais elles peuvent être signalées par toute autre voie (rapports particuliers ou même oralement lors d'une AG).

³ Commissariat aux comptes, édition GLN JOLY ; Jean-François BARBIERI, (P 54)

Le rapport général est présenté en deux parties : une partie exprimant l'opinion du signataire sur les comptes annuels (certification ou non ou observations) ; une seconde partie portant les vérifications et informations spécifiques.

Le commissaire aux comptes, dans sa mission d'information, établit aussi un rapport spécial sur les conventions réglementées. En effet, un contrôle préalable devrait être effectué par lui pour vérifier que les procédures légales ont été respectées et qu'aucun abus n'a été commis au détriment de la personne morale.

I.3.7.2. Missions particulières

On distingue :

- les missions relatives au fonctionnement normal de l'entreprise ;
- Les missions concernant les modifications de statuts et de structures ;
- Les missions consécutives à des dysfonctionnements : la révélation de faits délictueux.

a. les missions relatives au fonctionnement normal de l'entreprise

A compter de la convocation de l'assemblée annuelle, tous les actionnaires ont un droit de communication de renseignements importants sur la société : le montant des rémunérations versées aux cinq ou dix personnes les mieux rémunérées, le montant global des sommes versées au titre de parrainage ; etc.

Les CAC doivent certifier les documents portant ces informations adressées aux actionnaires. En cas de refus de certification, ils doivent mentionner l'irrégularité dans le rapport général.

Mis à part la certification des documents adressés aux actionnaires, les CAC certifient aussi l'existence de bénéfice distribuable avant le partage des dividendes, ainsi que les calculs relatifs aux dividendes (des primes).

Le commissaire aux comptes est en relation permanente avec le comité d'entreprise. En effet, il est convoqué par ce dernier pour recevoir des explications sur les documents qui lui sont communiqués avant l'assemblée ou lors de l'exercice de la procédure d'alerte.⁴

⁴ Commissariat aux comptes, édition GLN JOLY ; Jean-François BARBIERI, (P 54)

Enfin, la CAC participe aux réunions qu'organisent les dirigeants pour présenter aux détenteurs de titres de la société la situation de l'entreprise. Il intervient aussi pour présenter son opinion sur les comptes.

b. Les missions concernant les modifications de statuts et de structures

Les commissaires aux comptes interviennent dans toute opération ayant pour finalité la modification de la structure de l'entreprise.

En cas d'augmentation de capital, par tout moyen possible, le commissaire aux compte doit donner son avis sur les modalités d'augmentation. Rappelons cependant que la décision finale d'augmentation revient à l'assemblée générale extraordinaire. Dans les cas où il est nécessaire, certains documents doivent être soumis au visa du commissaire aux comptes. C'est le cas lors de l'établissement d'arrêté de comptes.

En cas de réduction de capital, les CAC seront prévenus du projet avant la tenue de l'assemblée générale extraordinaire. Ils ont obligation légale de faire connaître leur appréciation sur les causes et conditions de la réduction. Ils n'ont pas à se prononcer sur l'opportunité de l'opération, mais seulement à analyser le projet et à signaler toutes les irrégularités. En revanche, en cas de projet de fusion ou de scission, leur rapport sur le projet et leur avis sur l'opportunité de l'opération est indispensable.

Dans le cas de projet de transformation de la société (SARL en SA), les CAC établissent un rapport sur la situation de la société.

Le CAC intervient aussi lors des opérations d'offre publique et lors des cessions d'actif d'une société en liquidation.

c. Les missions consécutives à des dysfonctionnements : la révélation de faits délictueux

Outre le devoir d'informer la plus prochaine assemblée générale des inexactitudes et irrégularités relevées lors de l'accomplissement de leur mission, les commissaires aux comptes ont le devoir de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance. Il n'appartient pas aux commissaires aux comptes de qualifier pénalement les faits, d'en désigner le responsable ou d'apprécier l'application de la loi pénale. Ils doivent aussi révéler les faits délictueux survenus avant leur entrée en fonction ou précédant la cessation de leurs fonctions. L'omission de dénoncer au parquet les faits délictueux est pénalement sanctionnée.

Les CAC sont aussi tenus d'alerter les dirigeants de l'entreprise sur les faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation dont ils auraient connaissance à l'occasion de l'exercice de leurs fonctions ou qu'ils relèveraient lors de l'examen des documents qui leurs sont communiqués. Par « faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation », il faut entendre un faisceau d'indices de difficulté tenant à la situation financière de l'entreprise : problèmes de trésorerie, fonds de roulement, suppression de soutiens financiers, pertes dans les filiales, etc.

Dans un premier temps, le CAC adresse aux dirigeants «une demande d'explication» sur les risques d'interruption de l'exploitation. Il doit ensuite informer le président de la juridiction compétente (tribunal de commerce) des problèmes que rencontre l'entreprise. Ce dernier convoquera les dirigeants pour la prise de décision de dissolution ou de continuation. Dans le dernier cas, le CAC s'assure que la continuité de l'exploitation n'est plus compromise. Si elle l'est toujours, il informe immédiatement le président du tribunal, sans délai, par lettre recommandée.

I.3.8. Droits et obligations du CAC

I.3.8.1. Les droits

Il s'agit principalement des pouvoirs de contrôle et d'investigation, de participation aux réunions et de la rémunération du commissaire aux comptes.

a) Pouvoir de contrôle et d'investigation

Au niveau de la société et à n'importe quel moment, le commissaire aux comptes opère toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission : tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès verbaux (art 718 de l'AUDSC-GIE). Ces droits sont valables pour les collaborateurs du CAC ainsi que toute personne à qui il délègue une responsabilité.

Auprès des tiers qui ont effectué des opérations avec ou pour le compte de la société, le commissaire aux comptes peut également recueillir toutes les informations utiles pour l'accomplissement de sa mission (art 720). Toutefois, ce droit de communication ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents quelconques établis par des tiers, à moins qu'il y soit autorisé par une décision de justice ; cette disposition vise les mandataires de la société contrôlée ou ses auxiliaires tels les banquiers, les agents de change etc ; et non les clients ou fournisseurs.

b) Participation aux réunions des organes sociaux

Le commissaire aux comptes est obligatoirement convoqué à toutes les assemblées d'actionnaires, au plus tard lors de la convocation des actionnaires eux-mêmes. Il est aussi obligatoirement convoqué à la réunion du conseil d'administration ou du Directeur général qui arrête les comptes de l'exercice ainsi que selon le cas à toute autre réunion du Conseil ou de la direction (art 721 et 722).

c) Rémunération du commissaire aux comptes

Les honoraires du commissaire aux comptes sont à la charge de la personne dont il assure le contrôle (art 723), de même que les frais de déplacement et de séjour engagés par le commissaire dans l'exercice de sa fonction. La référence à une rémunération par honoraire confirme le caractère libéral de la profession. En revanche, les frais généraux de présentation des rapports sont à sa charge. Il est en mesure de réclamer un complément d'honoraires lorsqu'il remplit une mission particulière, hors du champ de sa mission permanente de contrôle (art 724). Les honoraires afférents au déclenchement de la procédure d'alerte ont un caractère privilégié au titre des frais de justice exposés dans l'intérêt commun des créanciers.

Les litiges relatifs à la détermination des honoraires du CAC ont un caractère de litiges de droit privé. La juridiction compétente est soumise à l'organisation de justice de chaque pays.

L'entrave, d'une quelconque manière que ce soit, à l'exercice de la fonction du commissaire aux comptes est sanctionnée pénalement.

I.3.8.2. Les obligations

On distingue :

- L'obligation de contrôle ;
- L'obligation de certification ;
- L'obligation d'information ;
- Et les obligations professionnelles.

a) L'obligation de contrôle

Elle est intrinsèquement liée à la mission du commissaire aux comptes. En effet, les CAC ont pour mission permanente de :

- vérifier les livres et les valeurs de la société ;

- contrôler la régularité et la sincérité des comptes ;
- vérifier la sincérité des informations données dans les rapports du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation des comptes.

b) L'obligation de certification

En fonction de leur opinion sur les comptes annuels et en tenant compte des spécificités inhérents à l'entreprise, les commissaires aux comptes doivent effectuer deux (2) types de certifications :

i- La certification du bilan et des comptes

Les commissaires aux comptes ont le devoir de certifier la régularité et la sincérité de l'inventaire, du compte d'exploitation général, du compte de résultat et du bilan (art 710).

Si un commissaire aux comptes refuse de certifier la régularité et la sincérité des documents présentés, il fait état dans son rapport à l'assemblée générale des motifs pour lesquels ils ont cru devoir refuser cette certification (art 711); cette dernière est libre d'approuver ou non les comptes.

On distingue :

- la certification avec réserves qui intervient lorsque les commissaires aux comptes ont décelé des erreurs ou des irrégularités mais que celles-ci n'altèrent pas l'image de la situation de l'entreprise ;
- La certification sous condition : dans ce cas, le CAC a constaté des irrégularités suffisamment graves pour justifier un refus de certification mais dont la régularisation est possible avant l'assemblée ; la certification est subordonnée à la condition suspensive de cette régularisation.

ii- Les autres certifications

Les commissaires aux comptes doivent aussi certifier exacts le montant des rémunérations versées aux personnes les mieux rémunérées. Ils interviennent lors des modifications du capital et doivent contrôler et certifier l'arrêté de compte établi par le conseil d'administration.

c) L'obligation d'information

Dans son rapport, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du conseil d'administration ou de l'administrateur général :

- ❖ les contrôles et vérifications auxquels il a procédé,
- ❖ les postes du bilan et les documents comptables auxquels des modifications lui paraissent nécessaires,

- ❖ les irrégularités et les inexactitudes constatées sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

Le commissaire aux comptes révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation (art 716).

L'inobservation de ces dispositions est sanctionnée pénalement.

d) Les obligations professionnelles

Le commissaire aux comptes et ses collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions. Il est civilement responsable tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables, des fautes et négligences qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions.

Le commissaire aux comptes doit tenir à jour une liste de sociétés dans lesquelles il exerce ses fonctions et conserve pour chaque société les indications de nature à permettre le contrôle ultérieur des travaux accomplis par lui-même. Il doit enfin établir une comptabilité spéciale de l'ensemble des rémunérations qu'il perçoit de la part des sociétés qu'il contrôle.

1.3.9. Responsabilités du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes n'est qu'un « réducteur » d'incertitude. En effet, il ne peut obtenir la certitude que tout est correct au sein de la personne morale contrôlée.

Les responsabilités du commissaire aux comptes sont de trois ordres :

- une responsabilité civile qui visent avant tout la réparation d'un dommage,
- une responsabilité pénale et une responsabilité disciplinaire qui cherchent à sanctionner un comportement répréhensible au regard de la loi pénale ou de la règle déontologique.

▪ Notion de fautes professionnelles

Le terme « certification des comptes » amène à croire que les commissaires aux comptes sont garants de l'exactitude et de la qualité des comptes. Mais en réalité, ils ne sont tenus que des diligences professionnelles : ils sont tenus de conformer leurs activités, leurs comportements, leurs efforts à ceux du « bon professionnel » qui respecte scrupuleusement les dispositions légales et les normes professionnelles.⁵

⁵ Commissariat aux comptes, édition GLN JOLY ; Jean-François BARBIERI, (P 75)

Ces normes professionnelles ne sont rien d'autre que le code de déontologie et le code de devoir professionnel, étudiés plus haut.

I.3.9.1. Responsabilité civile du commissaire aux comptes

Le principe de la responsabilité civile des commissaires aux comptes est posé, en France, par l'article 234 de la loi du 24 juillet 1966. Cette règle a été reprise par le droit OHADA et applicable dans les pays où cette législation est en vigueur, dans l'Acte Uniforme Relatif au Droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique en son article 725 : «le commissaire aux comptes est civilement responsable tant à l'égard des tiers, des conséquences dommageables, des fautes et négligences qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions ». Cet article limite bien l'étendue des fautes reprochées aux commissaires aux comptes. C'est ainsi que ne peut être engagée sa responsabilité pour les informations ou divulgations de faits auxquelles il procède en exécution de sa mission conformément à l'article 153 du même acte uniforme ; l'article 153 précisant les pouvoirs d'investigation du CAC sur les principaux dirigeants de l'entité contrôlée concernant les fautes de nature à compromettre la continuité de l'exploitation. L'article 726 de l'AUDSC-GIE ajoute une autre limitation de la responsabilité du CAC. En fait, il ne répondra pas des dommages causés par les dirigeants ou membres du conseil de l'entreprise que s'il a eu connaissance de ces faits sans les révéler.

De manière générale, les commissaires aux comptes sont donc responsables de leurs fautes professionnelles et du fait de leurs salariés et préposés.

Plus généralement, on dit que le commissaire aux comptes est considéré comme fautif s'il n'accomplit pas les diligences de droit : c'est-à-dire qu'il n'aurait pas satisfait aux exigences légales qui étaient suffisamment précisées (rédaction et présentation de rapports généraux ou spéciaux, obligation d'alerte, etc.).

Exemples de cas où la responsabilité du CAC est engagée :

- ✓ Non vérification des chiffres présentés par un Président Directeur Général en qui il a confiance,
- ✓ Non vérification ou contrôle pendant neuf mois, sans justifier avoir tenté de vaincre la résistance du chef comptable, ni avoir prévenu les dirigeants de l'impossibilité d'exercer sa profession,

- ✓ Insuffisance de vérifications opérées lorsque les techniques comptables de l'entreprise sont imparfaites ou inadéquates, ou lorsque les circonstances générales et l'environnement économique auraient dû inciter le CAC à une vigilance particulière.

En cas de pluralité de commissaire aux comptes, le principe demeure celui d'une responsabilité individuelle. A cette fin, et bien que tenus d'établir un rapport commun, les commissaires sont autorisés à procéder séparément à leurs investigations, vérifications et contrôles et en cas de désaccord sur l'analyse ou les conclusions, sont autorisés à exprimer les différentes opinions dans le rapport commun.

Prescription : l'action en responsabilité (civile) du commissaire aux comptes se prescrit normalement par trois ans à compter du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé, de sa révélation. (Art 727 de l'AUDSC-GIE).

I.3.9.2. Responsabilité pénale du commissaire aux comptes

Outre les dispositions de droit pénal général ou spécial, applicables aux commissaires aux comptes comme toute personne physique ou morale selon le cas, des dispositions de droit pénal des sociétés visent plus particulièrement la mission des CAC qui est le contrôle des sociétés. En effet, le CAC commet plusieurs infractions qualifiées de pénales. Nous essayerons d'en développer quelques unes.

a. Infractions relatives aux incompatibilités

«Encourt une sanction pénale, toute personne qui, soit en son nom personnel, soit à titre d'associé d'une société de commissaire aux comptes, aura sciemment accepté, exercé ou conservé des fonctions de commissaire aux comptes, nonobstant les incompatibilités légales ». Art 898 de l'AUDSC-GIE.

Remarquons que cet article du droit OHADA applicable en Afrique n'est que la reprise de l'article 456 de la loi française du 24 juillet 1966 qui a fait l'objet de critiques par certains auteurs. En effet, dans son livre « le commissariat aux comptes ; (page 85)» Jean-François B. présente un aspect limité et insuffisant de cette règle de droit en ces termes : « il (l'article 456) ne vise que les incompatibilités qu'il convient de distinguer des interdictions et des déchéances ». C'est ainsi que les interdictions et les déchéances seront classées dans le cas d'infractions relatives à l'exercice illégal de la profession.

b. Infractions relatives à l'exercice illégal de la profession

L'exercice illégal de la profession résulte en pratique, de la poursuite des fonctions censurales au mépris d'une mesure disciplinaire de suspension, d'une interdiction temporaire ou d'une radiation. La société qui en serait victime a la faculté, nonobstant l'intervention d'une loi d'amnistie, d'obtenir réparation de son préjudice.

c. Infractions relatives aux missions elles-mêmes

Le droit OHADA en son article 899 de l'AUDSC-GIE précise : «Encourt une sanction pénale, tout commissaire aux comptes qui, soit en son nom, soit à titre d'associé d'une société de commissaires aux comptes, aura sciemment donné ou confirmé des informations mensongères sur la situation de la société ou qui n'aura pas révélé au ministère public les faits délictueux dont il aura eu connaissance».

En plus des devoirs légaux d'information, les commissaires aux comptes sont astreints au secret professionnel qu'ils doivent opposer aux demandes d'informations ou de renseignements.

I.3.9.3. Responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes

La responsabilité disciplinaire du commissaire aux comptes n'est que la conséquence de l'existence d'un Conseil ou Ordre National des Experts Comptables et Commissaires aux Comptes et d'un règlement intérieur pour réglementer la profession. Ainsi, tout commissaire qui aurait volontairement ou même involontairement manqué au respect des règles édictées dans le règlement intérieur d'un Conseil ou Ordre dont il est membre, engage sa responsabilité disciplinaire.

Le règlement intérieur doit prévoir les comportements de ses membres ainsi que les peines encourues en cas de violation des règles disciplinaires. Il s'impose à tous ses membres et ils ne sont pas censés l'ignorer.

Le règlement intérieur est accompagné du code de devoirs professionnels qui doit s'imposer au même titre que ce dernier.

Constitue aussi une faute disciplinaire tout manquement au code de déontologie.

Comme exemple, nous avons développé dans les paragraphes précédents, le règlement intérieur de l'Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés de la République du Sénégal et leur Code de devoirs professionnels. L'article 69 de ce règlement intérieur précise la responsabilité des membres en ces termes : «la

responsabilité professionnelle résulte de toutes les violations aux règles de l'Ordre et, en particulier, des fautes à l'honneur, des manquements à la confraternité, à la solidarité entre confrères, à la réputation de l'Ordre et, en général, des manquements au Code des devoirs professionnels».

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Chapitre 2 : Méthodologie de la pratique du commissariat aux comptes

La mission de commissariat comme toutes les autres formes de missions d'audit se déroule en trois phases à savoir:

- La planification de la mission
- L'exécution de la mission
- La rédaction du rapport.

II.1. La planification

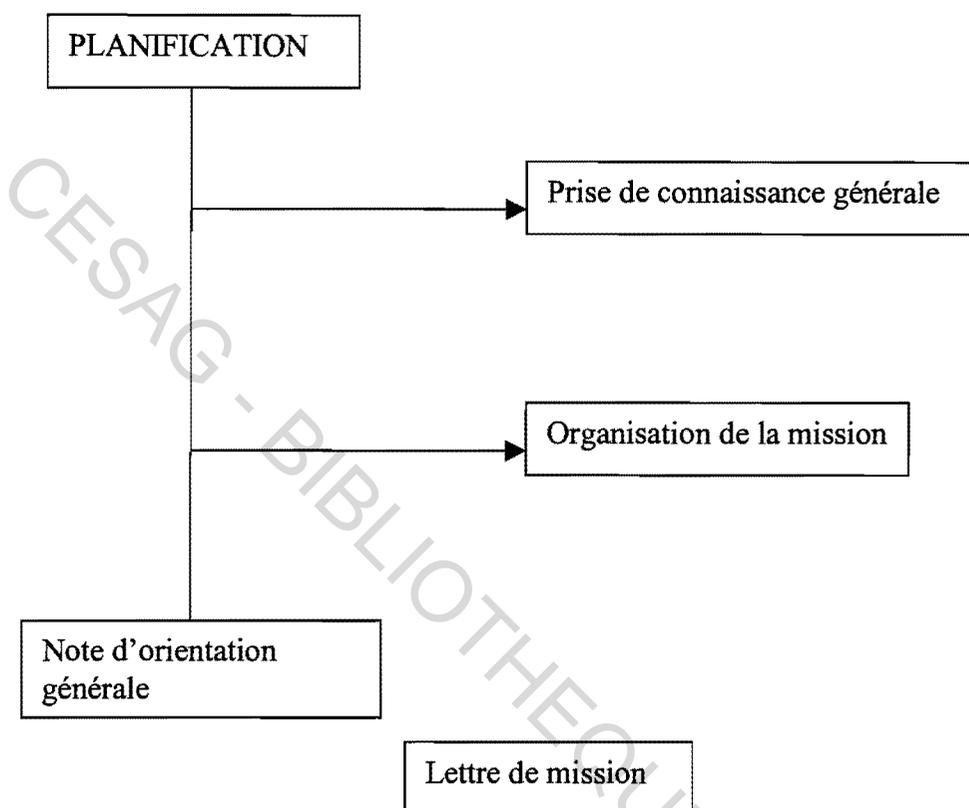


Schéma de la phase de Planification

Source : Support de cours de Révision comptable

Cette phase est essentielle pour permettre au commissaire aux comptes d'affecter en priorité ses moyens aux secteurs les plus importants de l'entreprise ; c'est-à-dire ceux qui comportent le plus de risque d'erreurs significatives. Elle se traduit par :

II.1.1. La prise de connaissance générale de l'entreprise

Le commissaire aux comptes ouvre à cette étape un dossier permanent où il classe tous les documents et informations à caractère permanent collectés dans l'entreprise. Il cherche à collecter un maximum d'informations utiles dans un minimum de temps. Il

lui faut comprendre l'entité et ses particularités, identifier les transactions significatives ainsi que les zones à risque. Ensuite il prévoit enfin son plan de mission. Pour comprendre l'entité et ses particularités, le CAC dispose de divers moyens. Il peut procéder à :

- un examen analytique des comptes de l'entreprise,
- un questionnaire adressé au personnel de l'entreprise,
- un entretien avec les dirigeants, les cadres et responsables de l'entreprise,
- un recueil des documents de l'entreprise tels que les rapports de commissariats aux comptes et d'audits, les budgets, les plans de développement, etc,
- une visite des lieux.

Pour identifier les transactions significatives, le commissaire aux comptes prend, d'abord en considération, la notion d'importance relative ou de seuil de signification.

a) Seuil de signification

Le seuil de signification est la limite en deçà de laquelle une erreur commise de bonne foi par l'entreprise est sans incidence sur l'image fidèle des comptes annuels. La fixation des seuils de signification permet de mieux orienter et planifier la mission en concentrant les travaux sur les éléments significatifs et sur les chiffres dépassant le seuil ; d'éviter les travaux inutiles lors de la recherche d'éléments probants; de justifier l'opinion émise.

b) Les domaines significatifs

Ce sont, d'une part les comptes qui en raison de leur montant peuvent receler des erreurs supérieures au seuil de signification, et d'autre part les comptes qui en raison de leur nature, présentent une importance particulière : les comptes par lesquels transitent des mouvements importants ; ceux qui ont une importance par rapport à un critère réglementaire (compte de capital, de réserve, de créance litigieuse) ; ceux affectés par des jugements et les estimations ; etc.

Ces comptes significatifs résultent des systèmes que le commissaire aux comptes doit apprécier.

c) Systemes significatifs

Les comptes sont la résultante des opérations de saisie et de traitement des données. Lorsqu'elles sont répétitives, elles sont traitées par les systèmes comptables manuels ou informatisés. Ainsi, on considère comme système significatif, tout système pouvant avoir une incidence significative sur les comptes annuels.

II.1.2. Interventions à la clôture des comptes de l'exercice

Le commissaire aux comptes a le droit d'intervenir à tout moment pour se faire communiquer tous les documents ou renseignements qui entrent dans le cadre de sa mission. Il a obligation d'assister aux travaux de clôture de compte. Ceci constitue une étape importante dans sa mission de certification des comptes. Il lui permet de constater l'existence réelle du patrimoine.

Les travaux de fin d'exercice qui nécessitent la présence du commissaire aux comptes sont les inventaires.

II.1.2.1. Contrôle des inventaires

Le commissaire assiste en fin d'année (ou de manière pratique à la clôture des comptes) aux inventaires opérés par les agents de la comptabilité. Il doit à ce niveau certifier (par signature) les résultats des inventaires. Les principaux inventaires auxquels l'on procède sont les inventaires de trésorerie (caisses et sous caisses), les inventaires des immobilisations et des marchandises.

a) Trésorerie : caisse

La trésorerie constitue un important point de contrôle à cause de son caractère pécunieux. La caisse, dont la gestion est confiée à une tierce personne, laisse à cette dernière une marge de manœuvres frauduleuses importante. C'est pourquoi le contrôle à ce niveau doit être aigu. Le commissaire aux comptes doit venir s'assurer des montants restants dans les caisses à la clôture de l'exercice.

b) Immobilisation et autres actifs de la société

L'une des objectifs de la mission de commissariat aux comptes est la protection du patrimoine de la société. Les inventaires des actifs de la société permettent de constater l'existant réel à l'actif de la société et aussi de mieux évaluer leur valeur afin de les comparer aux montants présentés dans les états financiers.

II.1.3. Diligences du commissaire aux comptes

Avant sa descente sur le terrain, le commissaire doit disposer d'un certain nombre de renseignements sur certaines opérations de l'entreprise.

- Etablissement et envoi des demandes de confirmation : Les demandes de confirmation permettent une comparaison de soldes contenus dans les états financiers aux soldes confirmés par les tiers. Elles sont rédigées et envoyées par le comptable de la société. Mais le soin peut être laissé au commissaire de les rédiger. Dans ce cas, une procuration lui est faite par les dirigeants de la société. Le commissaire doit disposer des réponses de demande de confirmation avant toute descente sur le terrain.
- Demande de lettre de représentation au Directeur Général
- Demande de déclaration des conventions particulières

II.1.4. L'organisation de la mission

L'organisation de la mission permet de répondre aux trois questions suivantes :

- Quoi ? nature de la mission (légale)
- Qui ? Nombre et qualification des intervenants, des commissaires nécessaires à la mission
- Combien ? Volume de temps nécessaire, global, par catégorie de travaux, par auditeur
- Montant des honoraires.

Certains auteurs donnent quelques aspects pratiques de l'organisation d'une mission d'audit : le programme de travail ; les dossiers de travail et la délégation et supervision de la mission.

II.1.4.1. le programme de travail

Il a pour but de :

- fixer le contenu des interventions ;
- négocier les tâches entre les collaborateurs et de fixer le temps pour chacun ;
- coordonner le planning de la mission et le plan de charge du cabinet ;
- répartir les interventions dans le temps de manière à respecter les délais ;

II.1.4.2. les dossiers de travail

Deux dossiers de travail sont utilisés lors d'une mission de commissariat aux comptes :

a) le dossier permanent

C'est un ensemble cohérent de documents contenant des informations d'intérêt durables et susceptibles d'avoir une incidence sur les audits successifs. Il doit être tenu à jour. Il contient tous les documents de présentation générale de l'entreprise, de son activité, son organisation, etc; la documentation sur le contrôle interne ; les comptes annuels des trois derniers exercices ; les analyses permanentes ; le dossier fiscal et juridique ; etc.

b) le dossier de l'exercice

Il comprend les documents sur la planification de la mission ; la supervision des travaux ; l'appréciation du contrôle interne ; la collecte des éléments probants (contrôle des comptes).

II.1.4.3. Délégation et supervision de la mission

L'audit est un travail d'équipe. Par conséquent, le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par ses collaborateurs. Il ne peut cependant déléguer tous ses travaux et doit exercer un contrôle approprié des travaux qu'il a délégués.

II.2. L'exécution de la mission

L'exécution d'une mission d'audit passe par les trois phases suivantes : l'étude et l'évaluation du système de contrôle de l'entreprise ; le contrôle des comptes du grand-livre ; et le contrôle des comptes annuels.

II.2.1. Appréciation du système de contrôle interne

Le système de contrôle interne de l'entreprise peut être apprécié en suivant le canevas suivant :

✓ Choix des fonctions générant les principales informations

En fonction de l'entreprise, du caractère répétitif des données, de l'importance des soldes et opérations concernées, le commissaire aux comptes choisit les fonctions à examiner.

✓ Description du système

Le commissaire aux comptes rassemble tous les éléments sur le système à analyser (manuels de procédure, définition des fonctions et tâches, etc.). Il fait des entretiens avec le personnel. Cette description du système est matérialisée par :

- des notes descriptives : elles consistent à décrire le système de manière narrative. Cette technique présente l'inconvénient d'être trop personnalisée et dépendant du style de celui qui l'écrit. Elles ne sont pas toujours compréhensives par tous. C'est pourquoi il est recommandé une autre forme de description.
- des diagrammes de circulation ou « flow chart » utilisés dans la plupart des cabinets. Cette technique présente l'avantage d'être un langage commun car utilisée par beaucoup d'auditeurs et donc plus compréhensive ; et permet une meilleure visualisation.

✓ Vérification de l'existence du système

L'objectif de cette phase est de confirmer que le descriptif représente bien la procédure telle que prévue.

Le CAC sélectionne un nombre limité d'opération et vérifie que les contrôles prévus sont bien effectués. Ce processus s'appelle **TEST DE CONFORMITE**.

✓ Evaluation préliminaire du contrôle interne

A cette étape, le CAC juge la pertinence des traitements et des vérifications mises en place. Il procède à des tests de procédure pour déterminer si leur conception permet de prévenir ou de détecter et corriger les anomalies. Il utilise ici des QCM préétablis comme technique d'évaluation des risques. Lorsqu'ils sont correctement remplis, les QCM peuvent servir plusieurs années sous la condition qu'il n'intervienne pas de modification des procédures ; dans le cas contraire, leur mise à jour s'impose.

✓ Vérification du fonctionnement des systèmes (procédures)

A l'issue de l'étape précédente, le CAC a identifié les forces du système sur lesquelles il compte s'appuyer pour limiter et présenter ses contrôles. L'objectif de cette étape est de vérifier que les procédures décrites sont celles réellement utilisées, et qu'elles le sont en permanence. Il devra alors rédiger un programme de vérification des procédures.

Le commissaire aux comptes dispose de trois techniques (IFAC, 1996) :

- *L'examen de l'évidence du contrôle* dont le résultat est de s'assurer que les procédures sont respectées en permanence ;
- *L'observation* dans l'exécution d'un contrôle permet au commissaire aux comptes de mieux comprendre la façon dont le contrôle est réalisé et de vérifier son existence correcte.
- *La répétition du travail de contrôle* qui permet de confronter les risques de conception ou d'application des procédures avec ceux liés à l'environnement et de situer le niveau global de risque.

✓ Evaluation de l'impact des faiblesses

Au cours des phases précédentes, le CAC a identifié les faiblesses inhérentes à la conception du système de contrôle et les faiblesses dans le fonctionnement du système. Il est maintenant à même d'avoir une connaissance précise des procédures théoriques et pratiques de l'entreprise afin de faire une synthèse sur les points forts ainsi que les points faibles. Il peut aussi envisager des propositions d'amélioration de certains contrôles. Cette synthèse est consignée dans le rapport sur le contrôle interne.

II.2.2. Contrôle des comptes

Même si le contrôle interne semble irréprochable, le contrôle des comptes est indispensable au cours de la mission. Il permet de s'assurer que sont respectées les dispositions légales et réglementaires et en particulier les règles de présentation et d'évaluation dans le respect des principales conventions comptables ; et les règles relatives à la tenue de registre obligatoire. Il vérifie également que les actifs et passifs représentent bien l'image de la société.

Les critères d'appréciation des comptes sont les suivants :

- existence réelle d'un actif ou d'un passif à une date donnée et se rapportant à l'entité ;
- leur enregistrement a été effectif et à leur juste valeur et selon les normes ou références comptables.

En fonction de sa connaissance de l'entreprise, des forces et faiblesses du contrôle interne, le CAC prépare un programme de contrôle des comptes.

Selon que le système de contrôle interne est fiable ou non, le contrôle des comptes est soit étendu, soit limité. Le contrôle est spécifique pour vérifier en détail les opérations exceptionnelles porteuses de risques identifiés.

II.2.2.1. Approche du contrôle des comptes

a. Approche traditionnelle ou approche par les sorties

L'approche traditionnelle de contrôle des comptes consiste, pour le commissaire aux comptes, à partir des données figurant dans les comptes de synthèse et remonter aux pièces justificatives. Il part de la synthèse des comptes annuels et remonte par exception dans le système pour compléter ses investigations. Le commissaire choisira un compte et s'en fera présenter le détail. Il vérifiera si le détail correspond bien au solde du compte étudié. Pour les immobilisations, il demandera également les factures relatives aux acquisitions. Il contrôlera le calcul des amortissements.

Cette approche n'est satisfaisante que si le nombre d'opérations est faible. Elle présente les limites suivantes :

- Elle permet de vérifier ce qu'il y a dans le compte mais ne donne pas d'informations sur ce qui devrait y être.
- Elle devient rapidement onéreuse quand le nombre et la complexité des opérations augmente dans l'entité.
- Elle est inefficace dans le traitement des opérations à caractère répétitif.

En revanche, dans l'examen des opérations ponctuelles, l'approche traditionnelle est nécessaire.

b. Approche par les systèmes

L'approche par les systèmes consiste à examiner la manière dont le système de traitement de l'information fonctionne pour enregistrer sans faille les opérations avant de se prononcer sur les comptes annuels. Le commissaire procède à l'analyse et à l'appréciation des circuits de création et d'enregistrement des informations financières dans le but de déterminer si les contrôles mis en place sont suffisants pour assurer la fiabilité (empêcher et/ou détecter que les erreurs significatives se produisent).

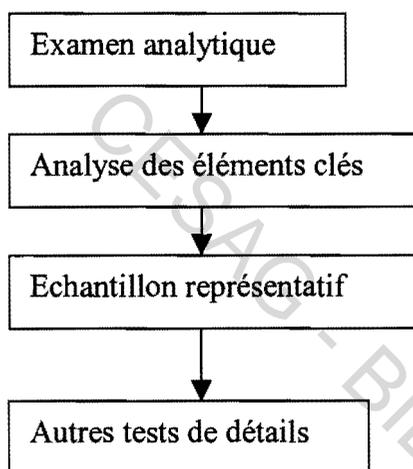
Si le commissaire acquiert la conviction que les systèmes sont fiables, dans leur conception et leur fonctionnement, il pourra limiter l'étendue de ses travaux sur les sorties : les comptes. En revanche, si les systèmes présentent des faiblesses et si

celles-ci peuvent avoir une incidence sur les comptes annuels, l'auditeur devra augmenter les contrôles sur les sorties.

II.2.2.2. Techniques de contrôle

Pour effectuer le contrôle des comptes, le CAC procède à des *tests de détails*. Ce sont des procédures d'audit destinées à obtenir des preuves directes de l'exhaustivité, de l'exactitude et de la validité des données ainsi que du caractère raisonnable des estimations et autres informations contenues dans les états financiers.

La typologie des tests de détails est la suivante :



a) Observation physique

C'est une technique qui consiste à examiner un processus ou la façon dont une procédure est exécutée par d'autres personnes.

b) Confirmation directe

Cette technique consiste à obtenir directement des tiers des informations sur le solde de leurs comptes ou sur des opérations effectuées avec l'entité. Les étapes de la confirmation directe se résument dans le schéma suivant :

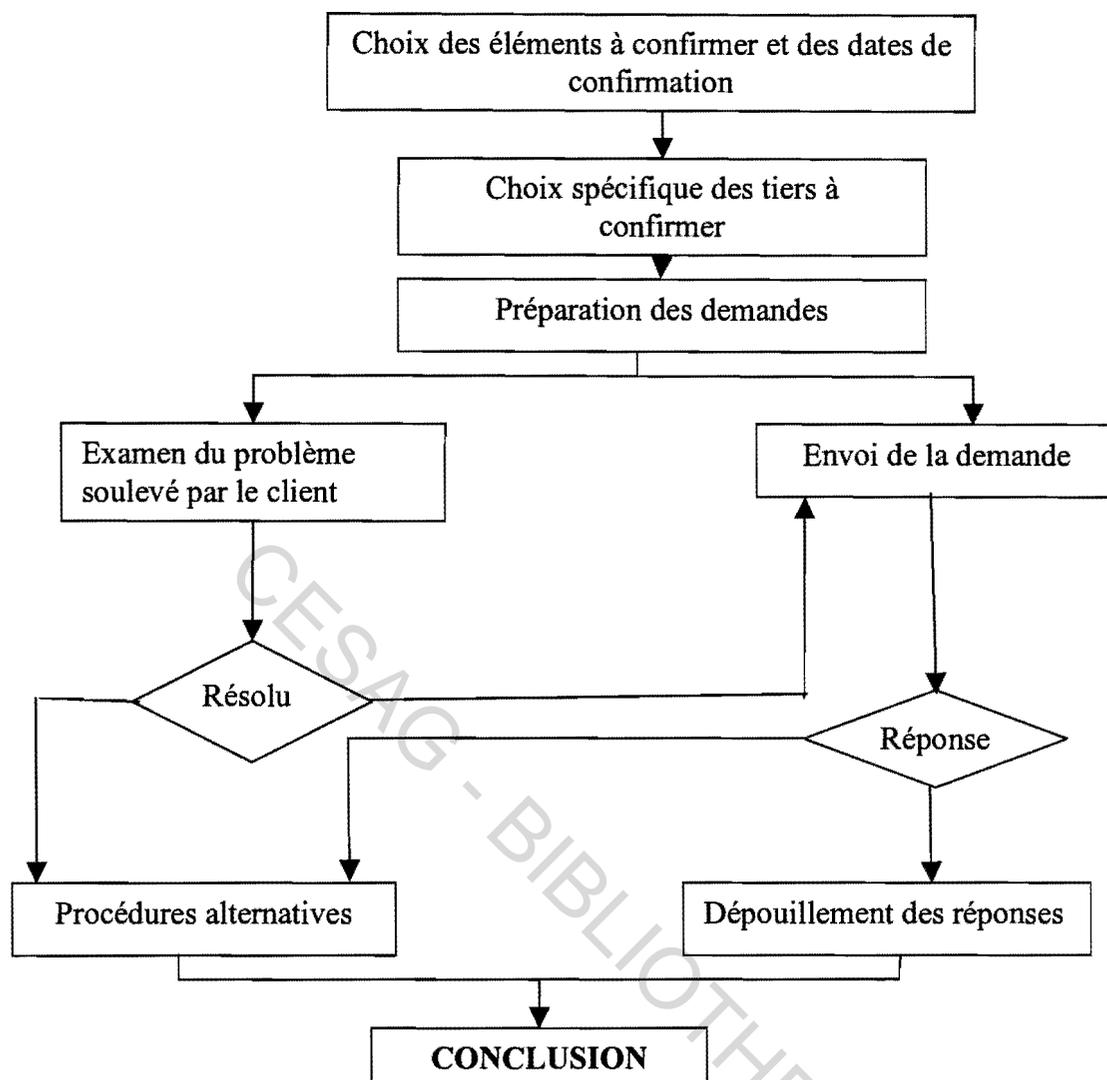


Schéma de la procédure de confirmation directe

Le principe de la confirmation directe permet de limiter le travail de contrôle par l'intervention de tiers. C'est une technique très efficace de collecte des éléments probants et sa non utilisation doit être justifiée par écrit.

La date de confirmation peut être soit à la clôture de l'exercice ou à une date antérieure. Le choix des tiers dans la confirmation directe prend en considération : la valeur des soldes, le volume des transactions réalisées dans l'année, le sens «anormal» des soldes et les libellés «étranges».

La demande de confirmation est soit du type positif : on fournit le détail du solde et on demande une réponse ; soit du type aveugle : demande de relevé au tiers. Le soin est laissé au client de produire la demande de confirmation.

c) L'examen analytique

Il consiste à évaluer les informations financières en étudiant les relations plausibles ou prévisibles entre les données financières et non financières. Ces données de l'entité seront comparées à celles de son secteur et de ses concurrents afin de tirer les conclusions qui s'imposent. Il est utilisé lors de la planification, du contrôle des comptes, de l'examen des états financiers annuels et des missions particulières de commissariat aux comptes.

Les techniques utilisées sont :

- la comparaison des données ;
- l'utilisation de techniques de provisions ;
- l'analyse des ratios tendance ;
- la comparaison avec les budgets ou les prévisions ou avec les données du secteur et des concurrents.

Les étapes de la confirmation directe sont:

- identification du calcul, la comparaison ou la relation à établir
- évaluation de la fiabilité des données à utiliser
- estimation du solde probable du compte ou le résultat de calcul
- étape des calculs nécessaires soit en utilisant les données du client, soit en utilisant des données extérieures fiables
- comparaison le montant estimé avec le résultat du calcul ou le montant de la comptabilisé et déterminer les écarts éventuels significatives
- détermination les procédures appropriées pour analyser les raisons des écarts
- élaboration les procédures d'analyse
- conclusion

d) La méthode d'échantillon représentatif ou sondage

Cette technique est expressément prévue par les instances professionnelles. L'obligation d'attestation de sincérité et l'impossibilité matérielle d'entreprendre une révision intégrale de la comptabilité impose qu'il y soit largement fait recours au cours d'une mission de commissariat aux comptes dans le cadre de la nouvelle législation des sociétés.

Qu'est ce que le sondage?

C'est l'examen d'une partie d'une population dans le but d'en tirer une conclusion. Cette méthode est distincte du contrôle partiel en ce sens que l'échantillon représentatif est prélevé au hasard, ce qui permet d'extrapoler à l'ensemble de la population les informations contenues dans l'échantillon.

Un sondage statistique consiste donc à prélever au hasard dans une population un échantillon, dans le but d'extrapoler à la population les informations contenues dans l'échantillon.

Il existe quatre étapes de mise en œuvre du sondage : définition l'objectif; prélèvement de l'échantillon; examen de la nature des erreurs et l'extrapolation à l'ensemble de la population.

- *Niveau de confiance et niveau de qualité acceptable*

Suivant l'objectif de sondage qu'il se fixe, le CAC va chercher à estimer, par une fourchette (ou intervalle de confiance), soit la proportion d'erreurs dans la population, soit la valeur en francs dans cette même population. Cette fourchette ou intervalle, contient la valeur réelle obtenue par l'échantillon puisqu'il est centré sur cette valeur. La précision de la fourchette d'estimation dépend de deux facteurs: la taille de l'échantillon et le risque que l'auditeur accepte de prendre au départ. Elle dépend aussi du «niveau de confiance». Ce niveau mesure la probabilité que l'intervalle de confiance contienne la vraie valeur inconnue.

En se fixant un niveau de confiance déterminé, le CAC se fixe la marge d'erreurs qu'il entend prendre au départ. Il existe donc un risque X qui ne peut être jamais nul. Généralement, le CAC retient un niveau de confiance (1-X) de 95% et donc un risque de se tromper de 5%.

En plus du niveau de confiance, le CAC peut se fixer un maximum qu'il juge admissible et qu'il n'entende pas dépasser. Par exemple, il estime qu'il ne peut y avoir plus de 1% des références du fichier des stocks qui soient erronées.

On appelle niveau de qualité acceptable, le pourcentage d'erreurs qui ne doit pas être dépassé pour qu'une population sur la base d'un échantillon puisse être acceptée. Ce niveau de qualité, le CAC le fixera sur la base de sa propre expérience.

▪ *Estimation de proportion ou prélèvement de l'échantillon*

Trois méthodes peuvent être utilisées :

- *la méthode empirique* : l'auditeur se laisse guider par son intuition, cette méthode est incompatible avec les techniques statistiques.
- *La méthode aléatoire*: (à partir d'une table de nombre au hasard) : Cette méthode suppose que les individus soient numérotés séquentiellement.
- *Le sondage systématique* : qui consiste, à partir d'un point de départ aléatoire, à tirer un individu sur X (tous les 10ème ou 32ème par exemple)

▪ *L'exploitation des résultats des contrôles*

Ici, on procède à deux analyses :

- Une analyse quantitative destinée à vérifier que le nombre d'erreurs ou anomalies constatées est compatible avec les objectifs visés ;
- Une analyse qualitative des erreurs afin de déterminer en particulier si l'erreur est répétitive ou non ; ou si elle est volontaire ou non.

La technique de sondage n'est pas une fin en soi, mais un moyen de sélectionner un certain nombre d'éléments d'une population pour appliquer à ces éléments toutes les techniques d'obtention d'éléments probants.

Selon l'IFAC (1998 : 141), les divers modes de l'information probante retenus sont les suivants :

- ✓ L'inspection ;
- ✓ L'observation ;
- ✓ L'enquête et l'obtention de confirmation ;
- ✓ Le calcul ;
- ✓ L'examen analytique ;
- ✓ Les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise.

II.3. Le rapport de mission

Il existe trois sortes de rapports :

- Les rapports d'opinion sur les comptes annuels,
- Le ou les rapports à la direction,
- Les rapports spécifiques des commissaires aux comptes.

II.3.1. Les rapports d'opinion sur les comptes annuels

Il est imposé aux commissaires aux comptes par la loi sur les sociétés à l'issue de sa mission pour donner son opinion sur l'accomplissement de la mission.

- Règles de forme : il est écrit, daté et signé par le commissaire aux comptes. Il doit être déposé au siège social au moins 15 jours avant la tenue de l'AG afin que les actionnaires puissent en prendre connaissance. Il est remis en double exemplaire au greffe du tribunal de commerce en même temps que les comptes annuels et le rapport de gestion.
- Règles de fond : le rapport doit contenir tous les constats fait par le CAC lors de sa mission. Il s'agit des inexactitudes, des irrégularités, des infractions. Il contient aussi toutes les observations formulées par le commissaire aux comptes. Elles doivent être en relation directe avec la mission. Elles portent sur les insuffisances de la comptabilité, les faiblesses du contrôle interne et leurs conséquences, les comptes eux-mêmes, sur la sincérité des informations données aux actionnaires.

Ayant recensé les constatations recueillies au cours de ses investigations et procédé à une première classification, le CAC est ensuite conduit à opérer un certain nombre de choix successifs en vue de déterminer celles des constatations qui n'ont pas à figurer dans le rapport et, pour celles qui doivent y figurer, les qualifier avant de se formuler une opinion définitive.

Il se prononce pour :

- ❖ Une certification sans réserve
- ❖ Une certification avec réserve(s)
- ❖ Un refus de certification.

II.3.2. Les rapports à la direction

Ce sont les rapports sur le contrôle interne. En effet, lors de l'appréciation du contrôle interne, le CAC est amené à faire des constats sur des faiblesses des procédures ou du système. Il informe par rapport, la direction générale des faiblesses constatées.

II.3.3. les rapports spécifiques des commissaires aux comptes

Les commissaires aux comptes ont reçu par la loi l'obligation de faire des rapports dans certaines circonstances spécifiques.

- ❖ Dans le cadre d'une mission légale, le commissaire aux comptes est amené à établir chaque année «un rapport spécial» sur les conventions réglementées dans le but de :
 - assurer la transparence des opérations sociales effectuées avec les personnes dirigeantes de l'entreprise ;
 - prévenir les éventuels abus des dirigeants qui, de par leur position dans la société, peuvent conclure des opérations dans leur intérêt personnel.

- ❖ Le commissaire aux comptes fait aussi un rapport dans les cas suivants :
 - cas de certification de bilan en vue de la distribution d'acomptes sur les dividendes
 - cas de certification de l'exactitude de l'arrêté de compte établi lors d'une augmentation de capital par compensation avec les créances sur l'entreprise.

CONCLUSION

Au terme de notre première partie, nous avons enrichi nos connaissances sur la profession de commissariat aux comptes. Nous avons étudié les dispositions légales et réglementaires d'exercice de cette profession ainsi que les droits et devoirs du commissaire aux comptes. Toutefois la présentation que nous avons donné de cette profession paraît plus simple que dans la pratique; surtout dans les pays du tiers monde qui, jusqu'à une période récente, ne disposaient pas de législation sur cette profession. Ils appliquaient celles de leurs colonisateurs, mais des degrés inférieurs. En effet, il n'existait pas en Afrique, contrairement aux pays du nord, d'organes internationaux pour réguler cette profession.

L'apparition du droit OHADA a permis aux pays signataires de comprendre l'utilité de cette profession pour les entreprises africaines, envisageant sous la supervision de la commission de l'UEMOA des règles et lois adaptées à leur situation économique. C'est ainsi que nous avons vu la création de divers Ordres d'experts dans ces pays. Mais il faut noter que, jusqu'à cette date, dans certains pays de l'UEMOA, la création effective de ce genre de conseil n'a pas encore été effective, malgré le projet de création imposé par la Commission de l'UEMOA aux pays membres.

**DEUXIEME PARTIE : CAS PRATIQUE SUR LE
CARDER Atlantique – Littoral**

Chapitre 1 Présentation du CARDER Atlantique-littoral

Cette partie sera essentiellement consacrée à l'organisation du Centre. Elle nous permettra de ce point de vue d'avoir une idée claire du fonctionnement et de l'évolution de sa politique.

Elle nous donnera une image de la présentation structurelle et fonctionnelle du CARDER Atlantique littoral.

I.1. Présentation, structuration et fonctionnement

I.1.1. Présentation

Le CARDER a été créé par décret présidentiel n° 91-310 du 31 décembre 2001. C'est un office agricole doté de la personnalité morale et de l'autonomie financière. Il a pour objet de:

- mettre en œuvre la politique agricole, améliorer l'environnement économique et social des exploitations et des entreprises agricoles
- appuyer la diversité et la promotion des filières agricoles
- appuyer les organisations professionnelles agricoles, les entreprises privées agricoles et les collectivités locales
- assurer la mise en place, le suivi et le contrôle des normes techniques des infrastructures d'aménagement et d'équipements agricoles
- veiller à la gestion rationnelle de la flore, de la faune, des sols et des eaux
- veiller à la prise en compte de la dimension genre dans toutes les actions de promotion agricole et rurale
- mener toutes les opérations se rattachant directement ou indirectement aux activités ci-dessus ou de nature à favoriser leur développement
- recevoir et assurer toute délégation de pouvoirs du Ministre chargé de l'Agriculture, dans son ressort territorial de compétence

I.1.2. Structuration

Le CARDER est administré par un Conseil d'Administration composé comme suit :

- un représentant du ministre chargé de l'agriculture, du plan, des finances et de l'industrie
- un représentant des Maires des communes de la région
- un représentant de la chambre de Commerce et d'Industrie de la région
- un représentant de la Chambre d'Agriculture de la région
- un représentant des travailleurs du CARDER élu en Assemblée Générale

La direction générale est assurée par un Directeur nommé par décret pris en conseil des ministres sur proposition du Ministre Chargé de l'Agriculture. Il est assisté par des Directeurs Techniques nommés par lui sur note de service.

1.1.3. Fonctionnement

Le conseil d'administration : Il est investi des pouvoirs les plus étendus pour agir en toute circonstance au nom du centre et faire ou autoriser tous actes et opérations entrant dans l'objet du centre. Il a notamment pour attribution de :

- élaborer la politique générale du centre en conformité avec les objectifs du plan de développement économique et social du pays,
- recevoir directement la communication des rapports trimestriels et annuels des commissaires aux comptes et délibérer à leur sujet,
- examiner et approuver les propositions de budget faites par la Direction Générale
- autoriser les acquisitions, les aliénations, les échanges et constructions ,
- rendre comptes de ses travaux au ministre pour compte rendu en Conseil des Ministres,
- examiner toutes les questions qui lui sont soumises par les Ministre de Tutelle ou mises à son ordre du jour par son président.

La direction générale : Elle assure la gestion quotidienne du CARDER. Elle a pour responsabilité :

- l'élaboration et mise en œuvre des programmes d'activités et d'investissements,
- l'organisation administrative et définition des tâches de chacun des cadres, employés et ouvriers,
- la fixation des effectifs nécessaires au bon fonctionnement,
- la gestion des biens meubles et immeubles du centre,
- l'élaboration du budget et des états financiers,
- l'ordonnancement du budget,
- la mise en place des procédures comptables, financières et administratives,
- la représentation vis-à-vis des tiers et dans tous les actes civils en justice,
- la participation aux réunions du Conseil d'Administration.

Le Directeur Général est responsable du développement du centre dans le cadre de la politique générale définie par le Conseil d'Administration.

Le comité de Direction : Il est composé des Directeurs techniques et de deux représentants du personnel. Il est consulté pour les décisions importantes telles que l'élaboration du budget, les états financiers de fin d'exercice et la politique générale du centre. Il est également consulté sur toutes les affaires que le Directeurs Général lui soumet.

Les Directions techniques : Il s'agit de :

- ✓ la direction de la réglementation et du contrôle qui a pour mission de mettre en œuvre la politique de l'Etat à travers ses fonctions régaliennes en matière de contrôle, d'inspection et de réglementation dans le domaine de la production végétale, animale et halieutique.
- ✓ La direction de la promotion des filières et de la sécurité alimentaire qui pour mission d'assurer la promotion et le développement des filières végétales, animales et halieutiques en tenant compte des spécificités régionales et d'engager les actions appropriées pour assurer la sécurité alimentaire et nutritionnelle.
- ✓ La direction de l'aménagement et de la gestion des ressources naturelles qui a pour mission d'accompagner la politique de promotion agricole dans les domaines des aménagements hydro agricoles, de l'habitat, de la desserte rurale, et aussi que d'assurer au niveau régionale et local la protection des forêts et la gestion des ressources naturelles.
- ✓ La direction de l'information, de la formation et de l'appui aux organisations professionnelles qui assure la communication et l'information rurales, fait assurer le développement des actions de formation et d'appui aux organisations professionnelles, ainsi que l'accompagnement des communes dans l'élaboration et l'exécution du volet agricole de leur plan de développement
- ✓ La direction de la programmation, de l'administration et des finances qui centralise et synthétise les informations sur le secteur agricole et rural au niveau régional et analyse les facteurs de son évolution pour mettre en place un système de programmation et de suivi évaluation.

Ces directions, y compris la Direction Générale, sont assistées chacune d'un secrétariat qui assure l'ensemble des fonctions administratives.

I.1.4. Organigramme

Voir annexes.

Chapitre 2 : Organisation et déroulement de la mission

La mission à laquelle nous avons eu la chance d'y participer est une mission légale. Avant le début d'exécution des travaux, une séance de travail a eu lieu. Le chef de mission a défini la composition de l'équipe, les objectifs de la mission, le programme de travail, le planning et chronogramme de travail. Une répartition des tâches a été faite.

II.1. Objectifs de la mission

Cette mission consiste à donner une opinion sur les états financiers de l'exercice. Toutefois, comme prévu dans l'Acte Uniforme relatif au Droit de Sociétés Commerciales et Groupements d'Intérêt Economique, nous avons poussé plus loin nos investigations pour proposer des recommandations pour les exercices à venir. Ces recommandations portent aussi bien sur la comptabilité que sur la gestion.

Les objectifs de la mission sont donc :

- L'appréciation préalable des soldes des comptes,
- Vérification de l'application des normes comptables (SYSCOA) et du droit (OHADA).

Les objectifs de la mission sur le plan de la gestion porte d'abord sur l'appréciation du contrôle interne ; ensuite sur certains points de gestion que nous développerons dans les paragraphes suivants.

II.2. Composition de l'équipe et répartition des tâches

Notre équipe d'intervention est composée de deux experts comptables et de deux assistants seniors dont nous.

La répartition des tâches est faite de la manière suivante :

- un expert et un assistant s'occupent de la vérification des soldes des comptes du bilan ;
- le second expert et l'assistant ont en charge le contrôle des comptes de gestion.

C'est ainsi que nous nous sommes retrouvés dans le groupe qui avait en charge la vérification des comptes de bilan.

II.3. Déroulement de la mission

A. Appréciation du système de contrôle interne du CARDER

Constats

Nous avons constaté qu'en dehors du système d'organisation interne du CARDER (hiérarchisation des postes), il n'est pas prévu une unité de contrôle interne qui assure le respect des directives. De plus, il n'existe pas de procédures formalisées approuvées par le conseil d'administration qui servent de référence pour l'accomplissement des tâches. Le conseil d'administration dispose de pouvoirs de contrôle très importants mais qu'il assume difficilement à cause de sa présence occasionnelle sur le terrain. Seuls les rapports représentent les bases d'appréciation du travail des agents.

Risques

La faiblesse du contrôle interne expose l'entreprise à des risques comme

- la non prévention des erreurs et des fraudes,
- l'inefficacité au travail entraînant un travail de mauvaise qualité,
- l'anarchie dans le travail,
- la mauvaise gestion des biens de l'entreprise.

Recommandations

Pour un bon fonctionnement et une bonne maîtrise des activités de l'entreprise, nous recommandons la mise en place d'un service ou unité de contrôle interne pour assurer le contrôle et l'exécution des tâches et élaborer des procédures de travail. Nous jugeons inutile la mise en place d'un service de contrôle de gestion. Toutefois, cette fonction devra être assurée par la direction.

B. Le contrôle externe

Le CARDER est une institution sous tutelle du Ministre de l'Agriculture, de l'Elevage et de la pêche qui vérifie si les objectifs fixés au Centre sont conformes aux grandes orientations définies par le gouvernement. Cette vérification est faite par l'intermédiaire de l'Inspection Générale des Finances ou l'Inspection Générale des Services et Emplois publics.

Le contrôle de gestion et comptable est assuré par les commissaires aux comptes qui exercent leurs missions conformément aux dispositions légales en vigueur (AUDSC-GIE).

C. Constitution des dossiers

• Dossier permanent

La liste des documents ayant servi à l'exécution de cette mission n'est pas exhaustive. En effet, mis à part le dossier permanent constitué par nous, d'autres documents à nous avaient été présentés en cours d'exécution de la mission. Néanmoins la composition de notre dossier permanent était la suivante :

- ✓ Rapports généraux et spéciaux de commissariat aux comptes sur les trois (3) exercices précédents,
- ✓ Les thèmes de référence de la mission pour observer le planning, la lettre de mission,
- ✓ Réponses de lettre de confirmation des soldes des comptes et les relèves bancaires,
- ✓ Des documents relatifs à la gestion des trois (3) dernier exercices : Il s'agit des états financiers certifiés des exercices précédents (3) et autres documents sur le CARDER Atlantique littoral,
- ✓ le dossier fiscal,
- ✓ liste des dossiers de contentieux,
- ✓ Documents présentant la structure et l'organisation de l'entreprise,
- ✓ Autres.

• Dossier de travail

Tous les documents figurant sur la liste du dossier permanent ont servi à l'exécution de la mission. Nous citerons les rapports de commissariat, les états financiers antérieurs certifiés. A ces dossiers permanents, nous ajouterons pour la constitution de notre dossier de travail les pièces ci-dessous :

- ✓ La balance provisoire de l'exercice,
- ✓ La balance générale,
- ✓ Les procès verbaux des inventaires de la caisse
- ✓ Les balances «tiers»,
- ✓ Les grand livres des comptes à soldes significatifs : nous avons à ce niveau fixe un seuil significatif par rapport à son influence sur les états financiers. En

général, tous les comptes dont le solde est supérieur à un million (500 000) ont été étudiés,

- ✓ Les états de rapprochement,
- ✓ L'historique des comptes de tiers : clients fournisseurs,
- ✓ Procès verbaux d'inventaire des immobilisations,
- ✓ Autres.

D. Contrôle des comptes

a. Outils de contrôle

Les techniques utilisées au cours cette mission ont été choisies compte tenu des caractéristiques propres à l'entreprise. Toutefois nous pouvons citer :

- le sondage
- la description narrative des opérations
- les entretiens avec le personnel
- la confirmation directe auprès des tiers
- Observation physique
- Examen analytique
- Contrôle des pièces par les méthodes exposée plus haut : méthode traditionnelle pour les opérations non fréquentes et surtout la méthode par les sorties pour les autres sortes d'opérations.

b. Les comptes de l'actif du bilan

❖ Les charges immobilisées

Aucun montant ne figure dans le bilan au niveau des charges immobilisées. En effet, toutes les charges immobilisées ont été totalement amorties et, du fait que c'est l'amortissement direct qui est pratiqué, les soldes sont nuls.

❖ Les titres de participation

Ce sont des participations au capital d'une institution de crédit d'une autre région.

Constat

Aucune pièce justificative n'a été présentée. Donc, aucun document ne prouve cet actif. Une provision de 100% avait été constatée sur ces titres.

Recommandation

Dans le cadre de la nouvelle réforme qui tend à déterminer les actifs disponibles du CARDER, nous avons recommandé l'apurement de ce solde et la reprise de la provision.

❖ Les immobilisations

- Objectifs du contrôle : S'assurer de :
 - l'existence et de la réalité des soldes ;
 - l'exhaustivité des enregistrements ;
 - la présentation correcte des comptes.

➤ Présentation

(Données en milliers de Francs CFA)

	31/12/2002	31/12/2003	Variations
Immobilisations incorporelles	1 466	1 466	-
Immobilisations corporelles	3 000	2 800	200
Total	4 466	4 300	200

Ce tableau nous a permis de constater les variations par rapport aux soldes de clôture de l'année 2002. Ainsi, nous avons demandé les justifications de ces mouvements enregistrés sur ces comptes.

Constats :

Nous avons constaté que la diminution du solde des comptes correspond à la rubrique des bâtiments et des autres matériels de transports. En effet, le CARDER disposait d'un ensemble de mobylettes que la Direction générale avait décidé de vendre aux paysans pour leurs servir de moyen de transports.

Aussi, des grosses réparations ont été effectuées au cours de l'exercice. Rappelons cependant que le financement des investissements du CARDER est fait par l'Etat à travers les subventions qu'il donne.

Les terrains dont dispose le CARDER proviennent des donations et sont inscrits dans les états financiers pour une valeur symbolique.

Recommandations :

La Direction Générale doit procéder au recensement des domaines du CARDER pour en estimer la valeur.

Tableau des amortissements des immobilisations corporelles

Immobilisations				Amortissements				
Intitulés	Valeurs Brut au 31/12/2002	Aug	Dim	Valeur au 31/12/2003	taux	cumul des amortissements	dotations	VNC
A								
B								
C								
Total								

Constats :

Les amortissements ont été calculés de manière irrégulière. Ceci est dû au fait que le comptable ne dispose pas des documents qui montrent les dates d'entrée des immobilisations ; date de début de constatation des charges d'amortissement. En effet, il n'existe pas de fichier des immobilisations.

Recommandations

Nous avons proposé la reconstitution du fichier des immobilisations pour la régularisation des amortissements.

❖ Les stocks

➤ Objectifs du contrôle :

- s'assurer de l'existant réel en stock
- s'assurer de l'exhaustivité des enregistrements

➤ Travaux effectués

- Contrôle des inventaires
- Contrôle des enregistrements (évaluation des entrées et sorties)
- Rapprochement des soldes inventoriés avec les soldes comptables

- Contrôle de l'appréciation des dépréciations sur les stocks

➤ Présentation pour chaque type de stock

Stock initial	Achat	Sorties		Stock final	Stock inventorié	Différence d'inventaire
		Cons	vente			
A						
B						
C						

Le tableau ci-dessus nous permet déterminer les écarts afin de demander des justifications.

Constats

Le CARDER dispose de très peu de stocks. Ces stocks sont des pièces de rechange pour les engins utilisés qui sont obsolètes. Une dépréciation de 100% a été constatée.

En outre, les autres types de stocks sont les tickets valeurs de carburants et certains lubrifiants. Aucune comptabilité matière n'existe à cet effet.

Recommandations

Du fait que les engins ont été vendus, nous proposons la mise en vente du stock de pièces de rechange. Nous recommandons aussi la mise en place d'une comptabilité matière pour une meilleure gestion des stocks du centre.

❖ Les Créances

➤ Objectifs du contrôle

- S'assurer de l'existence des créances
- S'assurer de l'exhaustivité des enregistrements
- Contrôle de la constatation des dépréciations

➤ Travaux effectués

- Rapprochements des soldes confirmés aux soldes comptables

- Demande d'explication pour les écarts
- Pour les soldes significatifs qui n'ont pas été confirmés, nous avons utilisé la méthode traditionnelle pour effectuer leur contrôle
- Sélection d'un échantillon de clients pour effectuer les contrôles suivants :
 - Examen de dossiers clients
 - Examen des justificatifs
 - Vérifications des enregistrements comptables et des engagements
- Reconstitution des calculs de dépréciation

Constats

Les créances se composent des différents concours accordés aux organisations paysannes dans le cadre des crédits de campagne agricole. Ces créances datent de plus de cinq ans et aucune commission de recouvrement n'a été mise sur pied.

Dans les états financiers figurent des soldes de clients qui datent de plus d'un an. Le comptable n'a constaté aucune provision. Malgré l'incertitude de recouvrement, aucune procédure de recouvrement n'a été entamée.

De plus le comptable n'a pu produire des justificatifs pour certaines opérations notamment:

- certains soldes des comptes de « débiteurs divers »
- des opérations de remise de créances dont nous n'avons pas pu apprécier l'opportunité

Aussi, aucune analyse de compte n'a été faite.

Recommandations

Nous avons recommandé une meilleure suivie des comptes de créances une analyse périodique de ces comptes. Nous avons exigé la constatation de la provision sur les soldes de plus d'un an et la mise en place pour l'avenir d'une commission chargée du recouvrement des créances pour la protection du patrimoine du CARDER. Nous avons recommandé l'apurement des créances de plus de trois ans sur les paysans et autres personnes physiques.

❖ Les comptes de trésorerie

- Objectifs du contrôle : Déterminer les valeurs disponibles de l'entreprise

- Travaux effectués :
 - Reconstituer les rapprochements bancaires
 - Vérifier les visas sur les rapprochements bancaires

- Demande d'explications sur les états de rapprochement
- Contrôle des inventaires de caisse et des visas
- Rapprochement des soldes inventoriés et soldes comptables
- Demande d'explication sur les écarts

Constats

Le CARDER dispose de deux comptes bancaires dont un seul est fonctionnel et des crédits ouverts auprès du trésor public où transit les subventions reçues. Sur le compte bancaire non fonctionnel, le CARDER continue de supporter les frais de tenue de compte.

Le rapprochement de ces comptes n'a pas été fait.

Les inventaires de caisses n'ont pu être faits car les commissaires aux comptes n'ont pas été convoqués à la clôture des comptes.

Recommandations

La Direction Financière doit s'assurer que les états de rapprochement ont été établis à la fin de chaque mois. Le compte bancaire non fonctionnel doit être fermé s'il devient inutile

c. les comptes du passif

❖ Les comptes de capitaux propres

➤ Objectifs du contrôle

- S'assurer de la correspondance du montant du capital réel avec celui inscrit dans les états financiers
- S'assurer de la constitution des capitaux propres (incorporation des pertes et réserves,...)
- S'assurer de l'exhaustivité des enregistrements des subventions et des reprises de subventions.

➤ Travaux effectués

- Vérifier la conformité entre le montant réel du capital et celui du bilan
- Vérifier les écritures de constitution des reports à nouveaux
- Vérifier les constatations des entrées réelles des subventions
- Contrôler les pièces relatives aux subventions
- Contrôler les enregistrements (constatations et reprises)

Constats

Le capital du CARDER était libéré du quart depuis sa création. Le reste représente la part de l'Etat. Ce dernier ne manifeste aucun désir de verser le reste du montant du capital.

La règle comptable exige que les subventions soient reprises au même titre que les amortissements pratiqués sur les biens reçus, annulant ainsi l'impact sur le résultat, donc de l'impôt. Du fait que les amortissements ont été mal constatés, les reprises sur subventions ont subies le même sort.

De plus, les pertes cumulées dépassent 50% du capital de la société.

Recommandations

Nous avons recommandé un classement chronologique ou séquentiel des pièces comptables. Dans le cadre de la restructuration du CARDER, nous avons proposé de porter le montant du capital au montant libéré, soit le quart libéré.

En ce qui concerne les pertes cumulées, nous en avons fait la remarque dans notre rapport de commissariat aux comptes.

❖ Les dettes financières

➤ Objectifs du contrôle

- S'assurer de l'exhaustivité des enregistrements
- S'assurer du reclassement correct des dettes : dettes à plus d'un an ou à moins d'un an

➤ Travaux effectués

- Contrôle des enregistrements (constatations et enregistrements)
- Contrôle des pièces justificatives
- Contrôle des engagements et les visas

Constats

Aucune pièce justificative des dettes financières n'a pu être présentée. Ces dettes datent de plus de trois.

Recommandations

Nous avons recommandé la reconstitution des dettes financières. Dans le cadre de la restructuration du CARDER, nous avons proposé l'apurement des soldes qui datent de très longtemps et dont les pièces justificatives n'ont pu être présentées.

❖ Le passif circulant

➤ Objectifs du contrôle

Pour les comptes de dettes fournisseur :

- S'assurer des engagements aux fournisseurs
- S'assurer de l'exhaustivité des enregistrements

Pour les comptes de personnel et d'organismes sociaux :

- S'assurer de la constatation des frais du personnel et des paiements selon les termes des contrats
- S'assurer que les principes et règles relatifs au prélèvement des retenus sont respectés.

➤ Travaux effectués

- Rapprochement des soldes confirmés par les fournisseurs aux soldes comptables
- Demande de justificatifs pour les écarts
- Pour les soldes non rapprochés, effectuer un contrôle des pièces justificatives sur un échantillon représentatif de l'ensemble de ces fournisseurs

Pour les comptes de personnel des organismes sociaux,

- vérification des contrats des agents choisis par sondage
- vérification des fiches de paie par sondage
- vérification des calculs relatifs aux prélèvements sur salaire et de leur paiement
- contrôle des versements effectués aux employés

Constats

Au niveau du contrôle des dettes fournisseurs, nous avons constaté des écarts de rapprochement des soldes comptables et des soldes confirmés qui n'ont pu être justifiés. De plus, des pièces justificatives concernant certaines opérations d'achats n'ont pas été retrouvées. Nous avons remarqué aussi qu'il n'existe pas de liste de fournisseur agréés et que la procédure qui consiste à effectuer des appels d'offre pour les achats de montants élevés n'est pas toujours respectée. Nous n'avons donc pas pu nous prononcer sur ces comptes fournisseurs.

En ce qui concerne les salaires et cotisations, nous avons remarqué que les agents du CARDER sont pour la plupart des agents permanents de l'Etat et que des subventions sont reçues et sont destinées au paiement de leurs salaires. Parmi les dettes aux fournisseurs,

figure une opération de paiement de redevance téléphonique d'un montant très significatif qui n'a pu être justifiée.

Recommandations

Nous avons recommandé une analyse périodique des comptes de fournisseurs, l'établissement d'une liste de fournisseurs agréés et la révision des procédures d'achats.

Le CARDER travaille aussi avec beaucoup d'agents contractuels et paie des rémunérations d'intermédiaires importantes. C'est pourquoi nous avons proposé, au niveau du contrôle des charges, le transfert en fin d'année des rémunérations d'intermédiaires en charges du personnel comme l'indique les règles comptables.

d. . les comptes de gestion

Présentation des comptes de gestions:

➤ Les charges

(En milliers de francs CFA)

	31/12/203	31/12/2002	Ecart
Achat de marchandises	0	0	0
Variation de stocks de marchandises	0	39	-39
Autres achats	42 000	47 700	-5 700
Variation des autres achats	-588	-9 109	8 521
Transport	240	42	198
Services extérieurs	144 247	34 700	109 547
Impôts et taxes	450	2 032	-1 582
Autres charges	572	10 530	-9 958
Charges du personnel	364 065	361 577	2 488
Dotations aux amortissements	47 430	74 711	-27 281
Frais financiers	0	0	0
Pertes et charges	0	0	0
Charges HAO	80 465	0	80 465
Total des charges	678 881	522 222	156 659
Résultat	-209 545	-24 131	-185 414

Source : comptabilité

➤ Les produits

(En millier de franc)

	12/31/2003	12/31/2002	Ecart
Vente de marchandise	0	89	-89
Produits accessoires	7 808	8 391	-583
Subventions d'exploitation	417 895	416 781	1 114
Transferts de charges	1 441	1 264	177
Produits des cessions d'immobilisations	0	1 500	-1 500
Reprises HAO	42 192	70 066	-27 874
Total des produits	469 336	498 091	-28 755

Source : comptabilité

Le contrôle des comptes de gestion a été effectué par sondage et les observations suivantes ont été faites :

- des pièces justificatives des achats n'ont pu être présentées
- des charges que le comptable n'avait pas constatées
- des charges fiscales retenues sur les salaires de certains agents leurs ont été versées directement alors qu'elles devaient être versées aux organismes bénéficiaires au plus tard le 10 du mois
- le reliquat des honoraires des commissaires aux comptes au titre de l'année précédente n'a pas été provisionné
- une mauvaise évaluation des primes d'assurance
- de mauvaises imputations des charges
- etc.

Recommandations

Nous avons à ce niveau proposé des écritures de régularisation des charges et des produits.

e. Recommandations sur le contrôle interne et les règles de gestion

- Absence de fichier des immobilisations

Constats

Nous avons remarqué que, le fichier des immobilisations qui récapitule tous les biens en faisant ressortir pour chaque immobilisation la date d'acquisition, le coût d'acquisition, le taux pratiqué, etc n'est pas disponible. De plus le CARDER ne dispose pas de registre des

immobilisations qui retracerait l'historique ainsi que les mouvements affectant chaque bien dans le temps et dans l'espace.

Risques

Il en découle l'impossibilité de maîtriser l'ensemble des biens appartenant au CARDER Atlantique.

Recommandations

Pour assurer une meilleure gestion des immobilisations, nous avons recommandé :

- L'élaboration d'un fichier des biens du CARDER
- La tenue de registre des immobilisations
- L'exploitation des inventaires en les rapprochant aux données comptables pour dégager des écarts éventuels et procéder aux régularisations

- Systeme comptable

Constats

Les documents et pièces comptables des exercices antérieurs à 2002 ne sont pas disponibles. Le classement et l'archivage des pièces ne sont pas satisfaisants. Les documents comptables des arrêtés de compte ne sont pas disponibles.

Risques

Cette situation ne permet pas le contrôle à priori des documents de synthèse présentés par le CARDER Atlantique. L'inexistence de ces informations rend impossible la justification et le suivi des soldes d'un arrêté de compte à un autre.

Recommandations

Nous avons recommandé la mise en place d'un système d'archivage des documents comptables. Aussi avons-nous préconisé l'analyse et la justification systématique de tous les soldes des comptes à chaque arrêté de compte.

- Manque de suivi des subventions

Constats

Nous avons relevé au cours de nos contrôles que les subventions d'équipements inscrits dans les comptes ne concordent pas avec les valeurs nettes comptables des équipements acquis en

subventions. Il n'existe pas au niveau de la direction financière et comptable une situation qui retrace l'historique et les mouvements ayant affecté les subventions d'investissements ; acquisitions, reprises valeurs nettes comptables, etc.

Risque

Cette situation rend les soldes des comptes d'immobilisations et de subventions inexacts.

Recommandations

Nous avons recommandé pour un suivi rigoureux des subventions d'investissements la tenue d'une situation extra-comptable des subventions qui doit faire ressortir pour chaque exercice le montant en début d'exercice, les augmentations et les reprises, le montant en fin d'exercice. Cet état doit être rapproché du tableau des amortissements des équipements afin de dégager les écarts pour les régularisations nécessaires.

- *Suivi des comptes de trésorerie*

Constat

Le suivi des rapprochements des comptes du Trésor Public n'est pas effectif à cause des relevés qui ne seraient pas disponibles au Trésor. Les relevés des autres comptes ne sont pas joints systématiquement aux états de rapprochement pour permettre la vérification des soldes avant rapprochement.

Risque

Cette insuffisance ne permet pas de détecter très tôt les irrégularités qui seraient survenues.

Recommandation

Nous recommandons que les comptes de trésorerie soient suivis régulièrement par des contrôles de l'autorité.

II.4. Résultat du contrôle des comptes

Les comptes du CARDER présentent la particularité d'être peu movimentés. En effet, depuis un certain nombre d'années, la mauvaise gestion du Centre lui a fait perdre sa notoriété auprès des bailleurs et même de l'Etat. C'est pourquoi une restructuration a été prévue, mais n'avait pas été faite au 31 décembre 2003. Cette perte de confiance a eu pour

conséquence le ralentissement de son activité. Cet état des faits a contribué aux résultats déficitaires du Centre.

Mais malgré tout ceci, nous avons aussi noté beaucoup d'erreurs sur les soldes des comptes et sur lesquels nous n'avons pu avoir des explications. Ce qui a rendu la mission un peu plus fastidieuse et lente. Ces erreurs doivent être imputées, selon nous, à l'incompétence des agents et à l'insuffisance du personnel du centre.

II.5. Appréciation de la mission

La mission s'est déroulée suivant la méthodologie que nous avons développée dans notre première partie : les différentes phases ont été respectées.

Cette mission nous a permis de mettre en pratique les connaissances acquises au cours de notre formation sur l'audit et le commissariat aux comptes. Notre équipe d'intervention était constituée d'experts qui ont des expériences nombreuses dans le domaine du commissariat aux comptes.

Mais la mission sur le CARDER elle-même ne bénéficie pas de nos appréciations positives. En effet, le CARDER étant une institution publique, nous avons remarqué une négligence, un désordre, une anarchie dans sa gestion. Comme exemple, nous pouvons citer l'incapacité des agents à produire des pièces justificatives des opérations effectuées. Cette inexistence des pièces justificatives n'a nullement favorisé une compréhension claire des opérations et de l'activité du Centre. De plus, les particularités du centre ne nous ont pas permis d'utiliser tous les outils de contrôle que nous avons souhaité : le contrôle par questionnaires n'a pu être utilisé car beaucoup d'agents du centre étaient absents. Ces absences sont restées inexplicables. Mais il faut reconnaître toutefois la disponibilité totale du personnel présent. Il s'agit du comptable.

La conséquence de tout ceci est la non certification des comptes. En effet, nous n'avons pas pu nous prononcer sur les états financiers présentés. Mention a été faite dans le rapport des entraves au bon déroulement de la mission.

Toutefois, cette mission nous a permis de comprendre les réalités du secteur public ainsi que le désordre qui règne dans les entreprises d'Etat. Le silence du gouvernement nourrit cette mauvaise gestion. Dans le cas précis du centre, les rapports antérieurs de commissariat aux comptes des trois dernières années mentionnaient bien tous les problèmes du centre et recommandaient des réajustements. Toutes ces recommandations n'ont pas été suivies jusqu'au 31 décembre 2003. Ce n'est qu'au cours de l'année 2004 qu'une restructuration a été

effectuée. D'où la nouvelle dénomination de « Centre Régional pour la Promotion Agricole des Départements de l'Atlantique et du Littoral (CeRPA) ».

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

Le commissariat aux comptes a connu au cours de ces dernières années un développement spectaculaire. Son importance dans la gestion des entreprises ne cesse de s'accroître.

le législateur en instituant le commissariat aux comptes et en l'imposant systématiquement au monde des affaires, qui naturellement est un monde où règne la loi du plus fort et du plus habile, visait plusieurs buts :

- La protection des minorités et des tiers ;

La croissance des affaires de nos jours a atteint un niveau tel qu'un individu ou une seule famille ne peut plus à lui seul couvrir les besoins de financements des entreprises. Les dirigeants sont alors obligés de faire appel à l'épargne publique (emprunts obligataires, augmentation de capital, etc...). Ainsi, la responsabilité des entreprises se trouve atomisée sur un grand nombre, cependant les tiers sont réduits à faire face à des risques élevés.

La loi en réglementant le cadre dans lequel les opérations financières doivent être réalisées, a prévu des dispositions de contrôle à travers le commissariat aux comptes pour informer les associés et les tiers que les opérations de gestion des entreprises dont ils sont propriétaires ont été régulièrement faites et sans dommage pour leurs mises.

- L'uniformisation des informations économiques

Le commissaire aux comptes doit aussi vérifier que les règles, principes comptables ont été respectées. Cette diligence du commissaire aux comptes correspond à une nécessité de parler le même langage dans le monde des affaires. De plus, l'élaboration des comptes nationaux ne peut aboutir à des résultats fiables que si les entreprises ont suivi des normes pour produire les états financiers.

- La moralisation du monde des affaires

Au cours de sa mission, le commissaire aux comptes est tenu de révéler les faits délictueux dont il a eu connaissance. Par ailleurs, les sanctions pénales qui frappent les dirigeants sont suffisamment dissuasives.

Mais pour atteindre ces objectifs sus cités, le commissaire aux comptes doit, dans la limite de ses droits, disposer d'une autorité suffisante, lui permettant de pousser plus loin ses investigations et de produire les meilleurs résultats possibles, d'où le cadre légal d'exercice de la profession.

Le commissariat aux comptes est une profession libérale. Toutefois, son exercice ne peut plus, de nos jours, rester informel. En effet, une très grande responsabilité est confiée aux commissaires par leurs commanditaires. Ces derniers ont besoin de leur faire confiance. Il

leurs seraient plus facile de confier cette tâche à des membres regroupés au sein d'une communauté qui connaissent leurs droits et devoirs, leur conseil bénéficiant de la personnalité juridique.

Il faut aussi remarquer que la nécessité d'un conseil de commissaire permet une promotion de la profession, une défense des droits des membres et une assurance pour les tiers et les associés.

Enfin, la pratique de la profession de commissariat aux comptes doit bénéficier d'une méthodologie bien définie permettant d'atteindre les objectifs de la mission. Des normes d'audit existent et s'imposent à tous les commissaires, de même que les diligences. Non seulement l'inobservation de ces normes constitue un manquement aux codes de devoirs professionnels, les résultats escomptés ne seront jamais atteints.

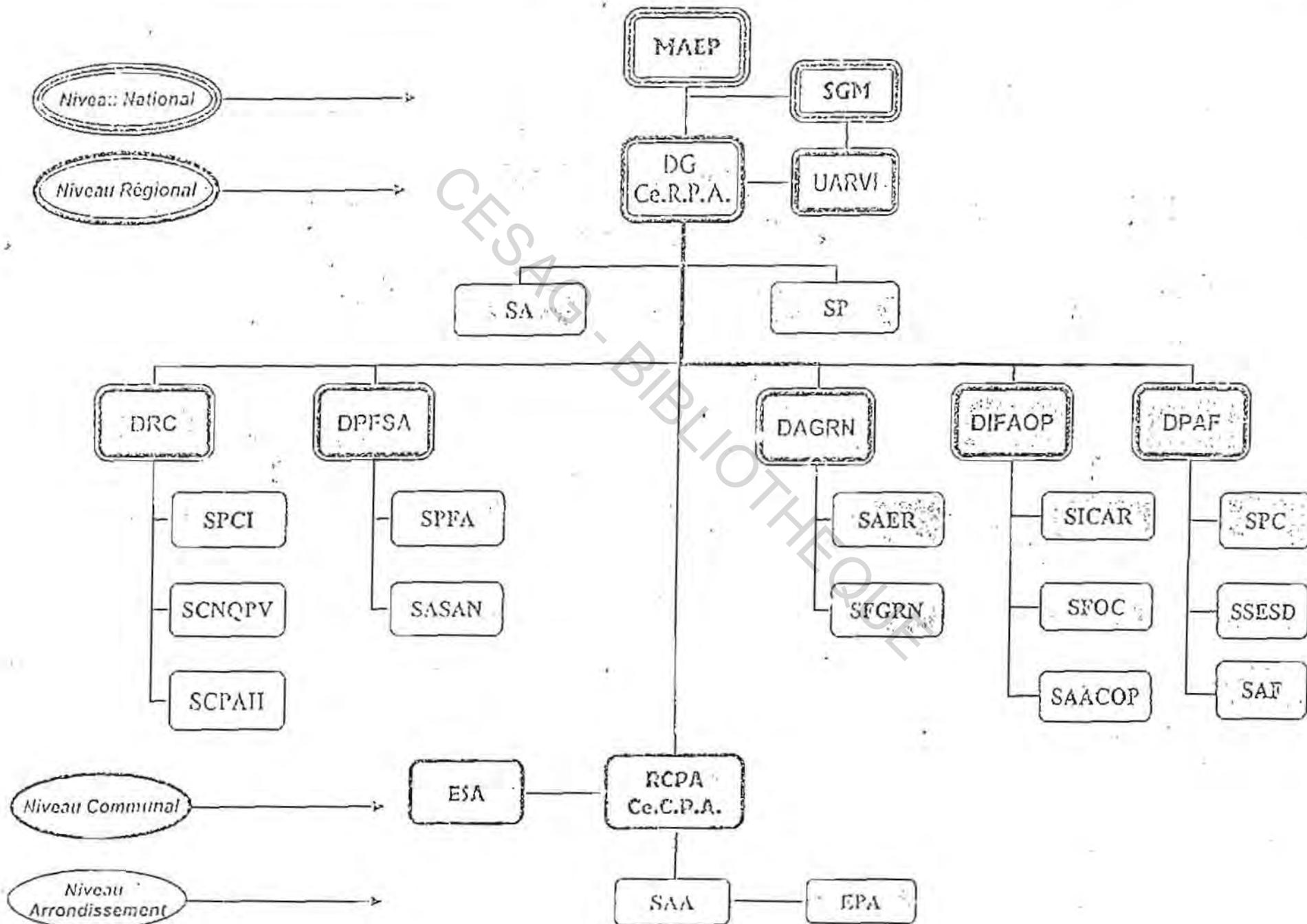
Le cas particulier du CARDER concernant un organisme d'Etat chargé de la promotion agricole montre bien la négligence au niveau de la gestion des entreprises publiques, donc la nécessité de contrôle et de justification des opérations au sein de ces types d'entreprises. Ce besoin de contrôle s'étend à tous les compartiments de la vie sociale : les entreprises commerciales, les organismes à but lucratif ou non, et même l'Etat et les confessions religieuses.

Au terme de cette étude, nous ne saurions avoir la prétention d'avoir exploré le sujet dans tous ses contours. Nous espérons toutefois que ce mémoire pourra être exploité et amélioré dans le cadre de nouvelles recherches.

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ORGANIGRAMME Ce.R.P.A. ATLANTIQUE-FRANCAISE



LEGENDE

- DPFSA : Direction de la Promotion des Filières et de la Sécurité Alimentaire
- SPFA : Service de la Promotion des Filières Agricoles
- SASAN : Service d'Appui à la Sécurité Alimentaire et Nutritionnelle
- DRC : Direction de la Réglementation et du Contrôle
- SPCI : Service de la Surveillance Phytosanitaire et du Contrôle des Intrants Agricoles
- SCNQPV : Service du Contrôle des Normes et de la Qualité des Produits d'Origine
- SCNQPV : Service du Contrôle des Produits d'Origine Animale et Halieutique
- DAGRN : Direction de l'Aménagement et de la Gestion des Ressources Naturelles
- SAER : Service de l'Aménagement et de l'Équipement Rural
- SFGRN : Service des Forêts et de la Gestion des Ressources Naturelles
- DIFAOP : Direction de l'Information, de la Formation et de l'Appui aux Organisations Professionnelles
- SICAR : Service de l'Information et la Communication Agricole et Rurale
- SFOC : Service de la Formation Opérationnelle et du Conseil aux exploitations agricoles
- SAACOP : Service d'Appui à l'Action Coopérative et aux Organisations Professionnelles
- DPAF : Direction de la Programmation, de l'Administration et des Finances
- SPC : Service de la Programmation et de la Coordination
- SSESD : Service du Suivi, de l'Évaluation, de la Statistique et de la Documentation
- SAF : Service Administratif et Financier
- SA : Secrétariat Administratif
- SP : Secrétariat Particulier

BIBLIOGRAPHIE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Sites Internet

- <http://www.jurisint.org/pub/ohada/text/text.01.fr.html>
- http://membres.lycos.fr/gning/presentation_generale.html
- www.ohada.com

Documents et livres

- Cours de révisions comptables et d'audit de Maîtrise Professionnalisée des techniques comptables et Financières MPTCF II au CESAG de monsieur MAMADOU BADIANE
- Cours de comptabilité approfondie d'audit de Maîtrise Professionnalisée des techniques comptables et Financières MPTCF I au CESAG de monsieur MBEGUE
- Lionel Collins et Gérard Vallin, Audit et contrôle interne, 3eme édition ; Dalloz
- OHADA ; traités et actes uniformes commentés et annotés ; 2^{ème} édition
- Mémoire : Zoumana FONBA ; Commissariat aux comptes dans le secteur bancaire : cas de la Bank Of Africa-Mali
- Jean-François BARBIEI ; Commissariat aux comptes, 2dition GLN JOLY
- Support de séminaire sur la pratique du commissariat aux comptes (Archives du cabinet AUDITEX)

PUBLICATION

- Journal officiel de la République de Bénin n° 20 bis sur les actes uniformes OHADA du 15 Octobre 1997
- Journal officiel de la République de Bénin n° 19 bis sur les actes uniformes OHADA du 1^{er} Octobre 1998
- Règlement Intérieur de l'Ordre Nationale des Experts Comptables et Comptables Agrées ONECCA du Sénégal
- Code de devoirs professionnels de l'Ordre Nationale des Experts Comptables et Comptables Agrées ONECCA du Sénégal