



CESAG Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

**CESAG BF – CCA
BANQUE, FINANCE,
COMPTABILITE, CONTROLE &
AUDIT**

**Master Professionnel
en Audit et Contrôle de Gestion
(MPACG)**

**Promotion 5
(2010-2012)**

Mémoire de fin d'étude

THEME

**EVALUATION D'UNE MISSION DE
COMMISSARIAT AUX COMPTES EFFECTUEE
PAR UN CABINET D'EXPERTISE COMPTABLE :
ERA BAKER TILLY SENEGAL**

Présenté par :

NDIAYE Ousseynou

Dirigé par :

Amadou BA

Directeur de mission au cabinet

FOCUS AUDIT EXPERTISE COMPTABLE

Octobre 2012

DEDICACES

Ce travail est dédié :

- à mes parents Ndèye SENE et Thierno NDIAYE pour les énormes sacrifices qu'ils ont consentis pour la réussite de leurs enfants ;
- à mes frères et sœurs qui m'ont soutenu ;
- à Assane Ndiaye alias Andi, mon alter ego ;
- à Queeny et à Fatou NDIAYE ;
- à Pape & Mamy ;
- à mon ami Mahmoud Igal Waberi , Dieu t'accueille dans son paradis.

REMERCIEMENTS

Ce travail n'aurait pu être réalisé sans le soutien d'un certain nombre de personnes auxquelles nous voudrions témoigner ici notre reconnaissance.

Nous remercions ainsi Monsieur Ba Amadou, qui a bien voulu nous encadrer et a fait preuve de bonne volonté et de compréhension tout au long du parcours.

Notre gratitude va également à l'endroit de Monsieur YAZI Moussa, Directeur de l'Institut Supérieur, Banque et Finance.

Nous remercions Monsieur BASS Iba, Directeur associé du cabinet Era Baker Tilly, pour nous avoir permis de faire un stage dans le dit cabinet.

Nous remercions également l'ensemble du corps professoral de la Direction de l'Institut Supérieur de Comptabilité, de Banque et de Finance (ISCBF), de l'administration et du personnel du CESAG.

Nous remercions la cinquième promotion de Master Professionnel en Audit et contrôle de gestion, particulièrement Mahmoud IGAL qui m'avait aidé dans le choix de mon thème d'étude.

Nous ne saurions oublier tous ceux et celles qui nous ont aidés de près ou de loin, durant notre formation et notre stage au cabinet Era Baker Tilly.

LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS

AG : Assemblée générale

AGO : Assemblée Générale Ordinaire

AU : Acte Uniforme

AUDSC-GIE : Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et Groupement d'Intérêt Economique

CAC : Commissaire aux Comptes.

CEE : Contrat d'Engagement à l'Essaie

CEMAC : Communauté Économique et Monétaire de l'Afrique Centrale

CESAG : Centre Africain d'Etudes Supérieures en Gestion

CGI : Code Général des Impôts

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

COB : Commission des Opérations de Bourse

COBAC : Commission Bancaire de l'Afrique Centrale

GFA : Groupe France Audit

IFAC : International Federation of Accountants

IFACI : Institut Français de l'Audit et du Contrôle Interne

IIA : Institute of Internal Auditors

IRPP : Impôt sur le Revenu des Personnes Physiques

ISA : International Standards on Auditing

ISF : Impôt de Solidarité sur la Fortune

LDC : Louis Dreyfus Commodities

NEP : Normes d'Exercices Professionnelles

OCDE : Organisation de Coopération et de Développement Économique

OEC : L'Ordre des Experts Comptables

OHADA : Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

PME : Petites et Moyennes Entreprises

SA : Société Anonyme

SARL : Société à Responsabilité Limitée

SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain

TAFIRE : Tableau Financier des Ressources et des Emplois

UEMOA : Union Economique Monétaire Ouest Africaine

LISTE DES TABLEAUX

Tableau 1 : Synthèse des étapes de la méthodologie de commissariat aux comptes.....	38
Tableau 2 : Table estimative de l'indépendance de l'auditeur.....	58
Tableau 3 : Tableau d'évaluation des points composant les normes de travail.....	65
Tableau 4: Tableau d'évaluation des points composant les normes de rapport.....	67
Tableau 5: Tableau analytique des travaux obligatoires du CAC suivant ses obligations.....	68

CESAG - BIBLIOTHEQUE

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : Schéma de présentation des missions du commissaire aux comptes.....	13
Figure 2: Schéma d'appréciation du contrôle interne.....	35
Figure 3: Schéma du modèle d'analyse.....	42
Figure 4: Organigramme du cabinet.....	53

CESAG - BIBLIOTHEQUE

TABLE DE MATIERES

<u>DEDICACES</u>	i
<u>REMERCIEMENTS</u>	ii
<u>LISTE DES SIGLES ET ABREVIATIONS</u>	ii
<u>LISTE DES TABLEAUX</u>	iv
<u>LISTE DES FIGURES</u>	v
<u>TABLE DES MATIERES</u>	vi
<u>INTRODUCTION GENERALE</u>	1
<u>PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE</u>	8
<u>Chapitre 1 : Notions de commissariat aux comptes</u>	10
<u>1.1 Définitions du Commissariat aux comptes</u>	10
<u>1.2 Missions et responsabilités du commissaire aux comptes</u>	12
<u>1.2.1 La mission du commissaire aux comptes</u>	12
<u>1.2.1.1 La mission permanente</u>	12
<u>1.2.1.1.1 La mission générale du CAC</u>	12
<u>1.2.1.1.2 Missions d'interventions définies par la loi ou le règlement</u>	13
<u>1.2.1.2 Missions particulières</u>	13
<u>1.2.2 Responsabilité du CAC</u>	14
<u>1.2.2.1 Responsabilité civile</u>	14
<u>1.2.2.2 La responsabilité pénale</u>	14
<u>1.2.2.3 La responsabilité disciplinaire</u>	15
<u>1.3 Statut du CAC</u>	15
<u>1.3.1 Le choix du commissaire aux comptes</u>	15
<u>1.3.2 Les incompatibilités et interdictions</u>	16
<u>1.3.3 Nomination du commissaire aux comptes et de ses suppléants</u>	17
<u>1.3.4 Expiration et Renouvellement du mandat du CAC</u>	17
<u>1.4 Principes fondamentaux applicables à une mission</u>	18
<u>1.4.1 Normes applicables à une mission</u>	18
<u>1.4.1.1 Normes de comportement professionnel</u>	19
<u>1.4.1.1.1 L'intégrité</u>	19
<u>1.4.1.1.2 L'objectivité</u>	20

1.4.1.1.3 <u>La compétence professionnelle, soin et diligence</u>	20
1.4.1.1.4 <u>La confidentialité</u>	20
1.4.1.1.5 <u>Le comportement professionnel</u>	21
1.4.1.2 <u>Normes de travail</u>	21
1.4.1.2.1 <u>Orientation et planification de la mission</u>	21
1.4.1.2.2 <u>Appréciation du contrôle interne</u>	22
1.4.1.2.3 <u>Obtention des éléments probants</u>	22
1.4.1.2.4 <u>Délégation et supervision</u>	22
1.4.1.2.5 <u>Documentation des travaux</u>	22
1.4.1.2.6 <u>Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes</u>	23
1.4.1.3 <u>Normes de rapport</u>	23
1.4.2 <u>Droit et obligations du CAC</u>	23
1.4.2.1 <u>Les droits</u>	23
1.4.2.1.1 <u>Le pouvoir de contrôle et d'investigation</u>	24
1.4.2.1.2 <u>Participation aux réunions des organes sociaux</u>	24
1.4.2.1.3 <u>Rémunération du commissaire aux comptes</u>	24
1.4.2.2 <u>Les obligations</u>	24
1.4.2.2.1 <u>L'obligation de contrôle</u>	24
1.4.2.2.2 <u>L'obligation de certification</u>	25
1.4.2.2.3 <u>L'obligation d'information</u>	25
1.4.2.2.3 <u>Les obligations professionnelles</u>	25
<u>Chapitre 2 : Methodologie d'évaluation d'une mission de Commissariat aux comptes</u>	27
2.1 <u>Critères et outils d'évaluation de la mission</u>	27
2.1.1 <u>Description de la demarche appliquee lors de la mission de CAC</u>	27
2.1.1.1 <u>La phase préliminaire</u>	28
2.1.1.1.1 <u>L'Acceptation de la mission</u>	29
2.1.1.1.2 <u>La prise de connaissance de l'entreprise</u>	29
2.1.1.1.3 <u>Note d'orientation (plan de mission)</u>	30
2.1.1.1.4 <u>Budget détaillé</u>	31
2.1.1.1.5 <u>La lettre de mission</u>	31
2.1.1.1.6 <u>La planification de la mission</u>	31
2.1.1.1.7 <u>Le programme de travail</u>	32
2.1.1.1.8 <u>Les dossiers de travail</u>	32
2.1.1.1.9 <u>Direction, supervision et revue</u>	33
2.1.1.2 <u>La phase d'exécution de la mission</u>	33

2.1.1.2.1	<u>Evaluation du contrôle interne</u>	33
2.1.1.2.2	<u>Le contrôle des comptes</u>	36
2.1.1.3	<u>La phase de conclusion</u>	36
2.1.1.3.1	<u>Les travaux de fin de mission</u>	37
2.1.1.3.2	<u>Les rapports</u>	37
2.1.2	<u>Comparaison de notre démarche par rapport aux normes de la profession</u>	39
2.2	<u>Analyse de la mission</u>	40
2.3	<u>Conclusion de 'évaluation</u>	40
<u>Chapitre 3 : Méthodologie de l'étude</u>		42
3.1	<u>Le modèle d'analyse</u>	42
3.2	<u>Les outils de collectes des données</u>	44
3.2.1	<u>L'entretien</u>	44
3.2.2	<u>La recherche documentaire</u>	45
3.2.3	<u>L'observation participante</u>	45
3.2.4	<u>La méthode d'analyse</u>	45
<u>PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE</u>		48
<u>Chapitre 4 : Présentation du cabinet Era Baker Tilly</u>		50
4.1	<u>Création du cabinet</u>	50
4.1.1	<u>Réseau du cabinet</u>	51
4.1.2	<u>Activités du cabinet</u>	51
4.1.3	<u>Missions du cabinet</u>	52
4.1.4	<u>Organigramme du cabinet</u>	53
4.2	<u>Présentation des ressources du cabinet</u>	54
4.2.1	<u>Les ressources humaines du cabinet</u>	54
4.2.2	<u>Les ressources matérielles du cabinet</u>	55
<u>Chapitre 5 : Conduite de la mission de CAC au cabinet Era Baker Tilly</u>		56
5.1	<u>Description de la démarche d'audit</u>	56
5.1.1	<u>Par rapport aux normes de comportement professionnel</u>	57
5.1.1.1	<u>Nature de la mission</u>	57
5.1.1.2	<u>L'équipe de mission</u>	57
5.1.1.3	<u>Objectivité et compétence professionnelle de l'équipe</u>	58
5.1.2	<u>Par rapport aux normes de travail</u>	59
5.1.2.1	<u>La constitution des dossiers</u>	59

5.1.2.2 L'appréciation du contrôle interne.....	60
5.1.2.3 Le controles des comptes.....	60
5.1.2.4 Délégation et supervision des travaux.....	64
5.1.3.Par rapport aux normes de rapport	66
5.1.4 Par rapport aux droit et aubligations juridiques du CAC	67
CHAPITRE 6 : Evaluation de la mission de CAC et recommandations.....	69
6.1 Analyse des principales forces et insuffisances du processus	69
6.1.1 Les forces du processus d'audit.....	69
6.1.1.1 La phase préliminaire (à la planification).....	69
6.1.1.2 La phase d'exécution.....	69
6.1.2 Les faiblesses du processus d'audit.....	71
6.1.2.1 La phase préliminaire (à la planification).....	71
6.1.2.2 La phase d'execution.....	71
6.1.2.3 La phase de fin de mission	71
6.2 Analyse des principales ressources du cabinet.....	73
6.2.1 Forces des atouts en ressources humaines et matérielles	73
6.2.2 Faiblesses des insuffisances en ressources humaines et matérielles.....	74
6.3 <u>Recommandations</u>	76
6.3.1 <u>Recommandations sur les ressources du cabinet</u>	76
6.3.1.1 Amelioration des ressources humaines.....	76
6.3.1.2 Amelioration des ressources materielles	77
6.3.1.3 Amelioration de la qualité des travaux	78
6.3.2 <u>Recommandations sur les outils de mise en œuvre de la mission de CAC</u>	78
6.3.2.1 La phase préliminaire	79
6.3.2.2 La phase d'exécution	80
6.3.2.3 La phase de fin de mission	80
CONCLUSION GENERALE	83
ANNEXES	86
BIBLIOGRAPHIE	91

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION GENERALE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

Un des arguments récurrents dans le débat sur le sous-développement, notamment en Afrique consiste à poser le problème en termes de culture et de mentalité. D'autres économistes et psychologues se donnent une explication en pointant ainsi du doigt le manque de confiance en soi et entre eux, le manque d'organisation et d'esprit d'initiative : l'homme africain serait sujet à une peur paralysante l'empêchant d'initier la dynamique du développement.

Un autre aspect très voisin à ce débat est lié aux principales faiblesses que l'on rencontre dans la gestion de ces entreprises africaines en particulier les sociétés anonymes(SA) et qui 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.

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 les SA.

En effet, plus l'écart informationnel est important, plus la propension des dirigeants à adopter un comportement opportuniste est forte.

Le commissaire aux comptes a un rôle indispensable au sein du monde financier. Il a pour rôle principal de vérifier les comptes publiés par les sociétés. Ce dernier doit ainsi vérifier si les comptes fournis sont conformes à la réalité de l'entreprise en justifiant de leurs appréciations, 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 ou de l'entité à la fin de cet exercice.

Mais ce métier de commissariat aux comptes a été sévèrement jugé après des scandales financiers. La chute spectaculaire de cabinet Arthur Andersen, dans le sillage des pratiques frauduleuses de l'entreprise Enron, a été l'occasion de jeter un coup de projecteur sur une profession dont on ne parlait guère jusque-là en dehors des rubriques finances et contrôle.

L'implication des cabinets d'audit dans des scandales financiers n'est pourtant pas chose nouvelle.

Ainsi la célèbre affaire McKesson & Robbins qui éclata aux Etats-Unis en 1938 occasionne la mise en cause du cabinet Price Waterhouse qui conduisit à la création des premières normes professionnelles, dont le respect était censé garantir la qualité du travail de l'auditeur.

Mais comme le souligne Michael Power (1999:92), « les scandales financiers qui ont éclaboussé la profession comptable américaine ou britannique se sont toujours soldés par un renforcement de ces normes, élaborées et appliquées par les professionnels eux-mêmes, plutôt que par une réflexion sur le processus d'audit et sur le rôle de ses spécialistes ».

Il s'en suit la disparition d'Arthur Andersen qui marque à ce titre un tournant. Elle annonce une remise en question profonde de la double nature, à la fois professionnelle et commerciale du mode de fonctionnement des conglomérats multinationaux de l'audit et du conseil que sont les « Big Four ».

Ainsi la volonté de mettre fin aux dérives occasionnées par le manque d'indépendance des auditeurs, à la fois au service de leurs clients et censeurs des comptes de ces derniers, et la volonté de renforcer la surveillance des professionnels par les autorités publiques semblent être en effet les traits dominants des lois récemment votées comme le Sarbanes-Oxley Act aux Etats unis, ou comme la loi sur la sécurité financière en France.

Parallèlement, en Afrique et dans la mouvance de l'AU portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises dans les Etats membres et particulièrement dans ceux de la CEMAC, un règlement à portée communautaire relatif aux diligences des commissaires aux comptes dans les établissements de crédit a été adopté et est entré en vigueur le 1er juillet 2003.

Par ailleurs, dans le prolongement de ce règlement, la définition claire des missions dévolues aux commissaires aux comptes a été consignée dans une instruction de la commission bancaire de l'Afrique central(COBAC) relative à la compatibilité de certaines activités aux fonctions de commissaires aux comptes.

Dans la même lancée l'union économique monétaire ouest africain (UEMOA), en collaboration d'une part, avec les différents ordres d'expert comptable des états membres, a renforcé la formation pour l'obtention du diplôme d'expertise comptable des Etats membres, et d'autre part, a harmonisé les règles comptables et alourdi les sanctions à l'encontre des commissaires aux comptes par la mise en œuvre de leurs responsabilités. Et ceci grâce à l'organisation pour l'harmonisation en Afrique du droit des affaires (OHADA).

Par conséquent, 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 de l'Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires

(OHADA) ont attaché une importance particulière au commissariat aux comptes. L'OHADA dans son Acte Uniforme relatif au droit 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.

C'est dans ce sens qu'au Sénégal, les relations entre actionnaires extérieurs et dirigeants sont marquées par des problèmes d'aléas moraux et d'opportunisme, lesquels dépendent du niveau d'asymétrie d'information. Les deux parties ont intérêt à minimiser l'asymétrie d'information qui est pour la plupart du temps quantitative, qualitative et temporelle.

S'inscrivant dans cette logique où les propriétaires valorisent leur investissement et qu'en vertu des textes régissant les obligations légales des sociétés, leurs sociétés sont soumises à la nomination de commissaires aux comptes, les cabinets se valorisent à cet effet de leur compétence et de leur expérience dans le domaine prétendant à cet effet couvrir les aléas et de valider l'aspect immaculé des comptes de la société auditée.

Parmi ces cabinets, nous avons ERA Baker Tilly s'activant dans l'audit comptable et financier de plusieurs entreprises et se soucie de renforcer ses outils et d'affermir sa présence dans le commissariat aux comptes à l'image des cabinets de renom qui décrochent les plus grandes prestations.

C'est ainsi que pour se distinguer parmi tant d'autres, la situation actuelle d'un cabinet dans le domaine de commissariat aux comptes doit être le résultat de dizaines d'années d'efforts continus, rythmés par des étapes de pratiques diverses et instructives.

Ce qui justifie que nous proposerons dans ce qui suit une immersion plus intense dans le sujet en abordant de façon plus détaillée l'évaluation d'une mission de commissariat aux comptes.

Il faut souligner qu'il y'a quelques années, le titre de commissaire aux comptes pouvait s'obtenir en Afrique, plus précisément dans les pays de l'UEMOA, sur la base d'une agrégation professionnelle dans le domaine comptable et non sur la base du diplôme nouvellement mis à jour. Dans ces conditions, ces supposés commissaires aux comptes sont parfois jugés d'incompétence par les nouveaux diplômés. Ce qui peut témoigner de nos jours :

- d'un manque de confiance soutenu par le client ;
- d'une innovation négligée de la part des acteurs du cabinet ;

-de la remise en cause de l'aspect d'éthique exigé par la profession.

Toutes ces difficultés rencontrées justifient l'effort des cabinets pour y palier et d'une remise en cause de leur démarche dans les missions d'audit qu'ils mènent.

D'autres solutions peuvent cependant être envisagées comme :

-le renforcement des diligences du commissaire aux comptes et l'obligation de les appliquer ;

-ou la publicité des prestations légales du cabinet.

Cependant ces solutions connaissent des dispositions limitatives ou prohibitives du fait que le renforcement des diligences trouvent leurs échos dans le monde entier ce qui ralentit les dispositions de leur mise en œuvre et de leur application.

Pour la publicité, il est interdit aux commissaires aux comptes d'effectuer toute démarche non sollicitée en vue de proposer leurs services à des tiers. La participation des commissaires aux comptes à des colloques, séminaires ou autres manifestations universitaires ou scientifiques est autorisée dans la mesure où ils ne se livrent pas, à cette occasion, à des actes assimilables à du démarchage.

Ces esquisses de solution semblent entachées d'obstacles puisque le professionnel n'est plus uniquement jugé sur la base de ses capacités intellectuelles ou de ses compétences techniques. Cela s'explique par le fait que dans les professions qui exigent un haut niveau de compétences intellectuelles, comme la profession d'expert-comptable, la sélection sur le plan technique est rigoureuse au niveau de l'accès à la profession sans aucune exigence sur l'aspect comportemental.

De plus, être reconnu par sa fiabilité, sa conscience professionnelle et sa confidentialité constituent un facteur clé de succès pour l'expert-comptable. De même, la conscience de ses compétences ainsi que de ses faiblesses comportementales permettent à l'expert-comptable de définir le champ d'intervention de son cabinet en procédant à la confrontation de son bilan de compétences aux compétences critiques spécifiques exigées par les différents métiers comptables, à savoir l'assistance, la certification et le consulting.

Dans ce sens, un professionnel compétent est un professionnel qui s'attache aux règles de l'éthique professionnelle. L'expert-comptable est tenu, aussi, de faire preuve d'intelligence comportementale afin de développer un réseau relationnel performant, lui permettant de se

faire connaître, et de gérer convenablement les attentes de ses clients pour réduire le risque de déception pouvant affecter négativement sa réputation.

En définitive toutes les missions dont peut être chargé l'expert comptable ont un trait commun qui est l'aide à la gestion du patrimoine des clients, bien que faisant appel à des connaissances variées. Les clients ne confient leurs dossiers qu'à des experts comptables dont ils reconnaissent la compétence technique c'est-à-dire la capacité à :

- maîtriser les missions et les démarches qu'elles impliquent;
- formuler des jugements professionnels de qualité ;
- accomplir leurs missions avec professionnalisme.

Pour ce faire, une stratégie d'apprentissage, de travail collectif en équipe et de coopération s'avère indispensable pour maintenir et développer les connaissances individuelles et bénéficier de l'intelligence collective du cabinet.

Des lors on peut se demander si la démarche du cabinet Era Baker Tilly, en matière de missions de commissariat aux comptes est conforme aux normes. Ce qui suscite des éclaircissements relatifs à la question principale suivante : Comment effectuer une mission de commissariat aux comptes tout en répondant aux exigences imposées par la profession ?

D'une façon spécifique nous nous posons les questions suivantes :

- les principaux aspects d'éthique et de déontologie concernant le métier d'audit sont-ils respectés lors des missions de commissariat aux comptes?
- chaque mission fait-elle l'objet d'une planification et d'une préparation spécifique ?
- les normes de comportements professionnels sont-elles remplies comme l'exige les principes de la profession ?
- est-ce que les outils utilisés s'avèrent adéquats pour exécuter les missions de CAC ?
- les normes de travail et de rapport font-elles l'objet d'une application effective lors des missions de CAC ?
- les conditions de fonds et de forme sont-elles bien remplies et cernent-elles toute la mission?

Voilà autant de questions qui nous amènent à proposer un élément de réponse face aux inquiétudes de plusieurs cabinets soucieux de préserver leur réputation dans la rigueur de leurs missions mais aussi soucieux de leur part de marché médiocre. Cet élément de réponse fera l'objet de notre mémoire de recherche qui porte sur le thème :

Evaluation d'une mission de commissariat aux comptes effectuée par un cabinet d'expertise comptable.

En effet la mise en place d'un système d'évaluation des travaux lors d'une mission de commissariat aux comptes est importante pour l'expert comptable dans la mesure où son succès dépend de sa capacité à détecter, et à conserver ses facteurs clés de son succès.

Le professionnalisme exigé en mission de commissariat aux comptes est très sérieux. Ce professionnalisme est défini comme étant le corollaire de toute activité efficace menée avec succès. Il s'y ajoute que la gestion de la reconnaissance des compétences devient ainsi une problématique majeure pour les entreprises.

L'objectif général visé à travers cette étude consiste à faire ressortir la pratique méthodologique du cabinet dans le cadre d'une mission de commissariat au compte.

Pour ce faire les objectifs spécifiques sont :

- analyser la méthodologie utilisée et les moyens mis en place dans les différentes missions exécutées ;
- évaluer l'efficacité des outils à utiliser pour l'exécution du programme de la mission d'audit ;
- identifier les obstacles rencontrés par le CAC lors de sa mission de CAC ;
- analyser les procédures du cabinet en place afin de proposer de nouveaux outils qui peuvent assurer la réussite d'une mission ;
- suggérer des voies et moyens pour améliorer la performance du cabinet.

Ces objectifs spécifiques contribuent d'une part à l'épanouissement de notre cabinet par l'apport de dispositifs correctifs après évaluation des procédures dans une mission de CAC, et d'autre part, à la contribution dans le processus de création de valeur de nos clients qui bénéficient de nos prestations efficacement révisées.

Cette étude pourrait présenter un intérêt pratique pour les futurs praticiens de l'audit, que nous sommes, en permettant de prendre connaissance de certains aspects purement pratiques de la profession. Pour nous-mêmes, l'immersion dans le thème de l'« Evaluation d'une mission de commissariat aux comptes effectuée par un cabinet d'expertise comptable » sera une entrée dans le monde des auditeurs après avoir suivi une formation en audit et contrôle de gestion. Loin de se prévaloir d'être exhaustif sur le sujet qu'il aborde, ce mémoire a la modeste ambition d'apporter sa pierre à l'édifice fut elle minime. Les lecteurs pourront, et nous le souhaitons vivement, y trouver leur compte.

PARTIE I : CADRE THEORIQUE DE L'ETUDE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

L'importance croissante de la méthodologie de l'audit en vue de la certification des comptes à la disposition des investisseurs accroît l'intérêt d'apprécier les déterminants de la qualité d'audit pour les préparateurs des états financiers et les auditeurs.

Pour ces derniers, l'importance réside dans l'utilisation des ressources dont ils disposent et des moyens de contrôle prévus par la loi pour mener à bien leurs missions. Parmi ceux –ci figure la mission d'audit financier et comptable légal réalisée par le commissaire aux comptes pour assurer la confiance des destinataires des états financiers.

Ce travail d'assurance place le commissaire aux comptes dans une obligation d'utiliser une méthodologie adéquate avec l'environnement de la structure auditée.

Quelle méthodologie adopter lors de ses interventions ? Sur quelle référence ces interventions sont-elles basées ?

Apporter une réponse à ces questions constituera le corps de notre première partie successivement pour le premier chapitre portant sur les notions fondamentales d'une mission de commissariat aux comptes.

Chapitre 1 : Notions de Commissariat aux Comptes

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

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

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

1.1 Définition du CAC

L'audit est souvent perçu en fonction de la nature des objectifs assignés à la mission. En effet suivant le thème qui nous intéresse et qui est le commissariat aux comptes, sa définition ne pourrait être explicite sans explication préalable de la notion d'audit comptable et financier d'où il s'est ramifié.

Pour l'audit comptable et financier, l'objectif principal est la certification du bilan et du compte de résultat à partir de deux notions fondamentales : la régularité et la sincérité des comptes annuels.

Suivant le statut de la mission, nous avons les missions d'audit contractuel qui sont définies par le client, et les missions d'audit légal dont l'étendue et le cadre de mission relèvent des dispositions légales et réglementaires visant à certifier la régularité et la sincérité des comptes des sociétés et garantir la fiabilité de l'information financière qu'elles publient.

La question qu'on s'est posée à ce niveau est « d'où provient alors cette notion de commissariat dans l'audit comptable financier ? ». Question auxquelles certains groupements, institut ou certaines organisations tentent de répondre à travers des définitions de l'audit comptable et financier.

Le groupement ATH énonce que l'audit financier est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture et ses résultats pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays ou l'entreprise à son siège.

Selon l'IFAC (2006 :48) « une mission d'audit des états financiers a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié. Pour exprimer cette opinion, l'auditeur emploiera la formule « donne une image fidèle » ou « présente sincèrement sous tous les aspects significatifs », qui sont des expressions équivalentes. L'audit d'informations financières ou autres, élaborées selon des principes reconnus, poursuit le même objectif »

Selon la CNCC en France, le cadre conceptuel des interventions du commissaire aux comptes définit comme suit la mission de l'auditeur financier : une mission d'audit des comptes a pour objectif de permettre au commissaire aux comptes de formuler une opinion exprimant si ces comptes sont établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable qui leur est applicable. Cette opinion est formulée selon les dispositions perçues par l'article L 225-235 du Code de commerce, en terme de régularité, sincérité et d'image fidèle (CNCC, 2007 : 78).

L'OEC (2012 :21) définit trois types de mission normalisée liés aux comptes annuels : la mission de présentation des comptes annuels, la mission d'examen des comptes annuels et la mission d'audit des comptes annuels. A chacune de ces missions sont associés un corps spécifique de diligences et une formule type de rapport. La mission d'audit des comptes annuels se caractérise par le fait qu'elle débouche sur une attestation contenant une « assurance positive sur la régularité, la sincérité et l'image fidele » des comptes annuels audités.

Toutes ses définitions assimilent le commissariat aux comptes à l'audit légal car se penchant sur ses principaux objectifs qui sont la certification des comptes et la garantie de la fiabilité des informations. Et selon la CNCC (2005 :212), tout porte à croire que le commissaire aux comptes est aussi appelé auditeur légal.

1.2 Missions et responsabilités du commissaire aux comptes

D'après Kroll (2011 :29), « les missions confiées aux commissaires aux comptes n'ont cessé de s'élargir et de se diversifier avec le temps, bien au delà du seul contrôle des comptes, ce qui aggrave le risque d'une mise en jeu de leur responsabilité ». Se trouve ainsi confirmée l'image, déjà ancienne, d'un commissaire aux comptes «conscience morale »des dirigeants, appelé à donner un avis sur toute question intéressant la personne contrôlée, sauf sa gestion.

C'est ainsi qu'à partir des dispositions applicables au commissariat de la loi du 24 juillet 1966, qu'il convient d'analyser les missions et responsabilités incombant aux commissaires aux comptes.

1.2.1. La mission du commissaire aux comptes

Maccario & al (2006 :146) définissent la mission du commissaire aux comptes comme étant « de certifier, en justifiant de leur appréciation, que les comptes annuels sont réguliers, sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice et de la situation de la société ou du groupe, s'il s'agit de comptes consolidés »

Selon Lejeune (2007:34) cette mission est divisible en deux types : la mission permanente et la mission particulière.

1.2.1.1 La mission permanente

Cette mission permanente se divise en mission générale et en missions d'interventions définies par la loi ou le règlement.

1.2.1.1.1 La mission générale du CAC

La mission générale se subdivise en :

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

La mission d'audit correspond à la certification des comptes annuels et des comptes consolidés. L'article L823-9 du code de commerce Français est l'article de base qui stipule que les commissaires aux comptes certifient, en justifiant leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé, de la situation financière et du patrimoine de la société.

Les missions de vérifications d'informations spécifiques portent quant à elles sur le respect de certaines dispositions légales et sur des informations diverses énumérées par la loi.

Les conclusions du commissaire aux comptes sur les vérifications et informations spécifiques se matérialisent soit au sein du rapport général soit au sein du rapport ou d'attestations spécifiques.

1.2.1.1.2 Missions d'interventions définies par la loi ou le règlement

Ces interventions viennent compléter la mission générale d'audit des comptes. Elles relèvent d'examens particuliers définis par la loi et spécifiques à chaque intervention.

Ces interventions sont déclenchées dans des conditions précises et suivent une procédure déterminée.

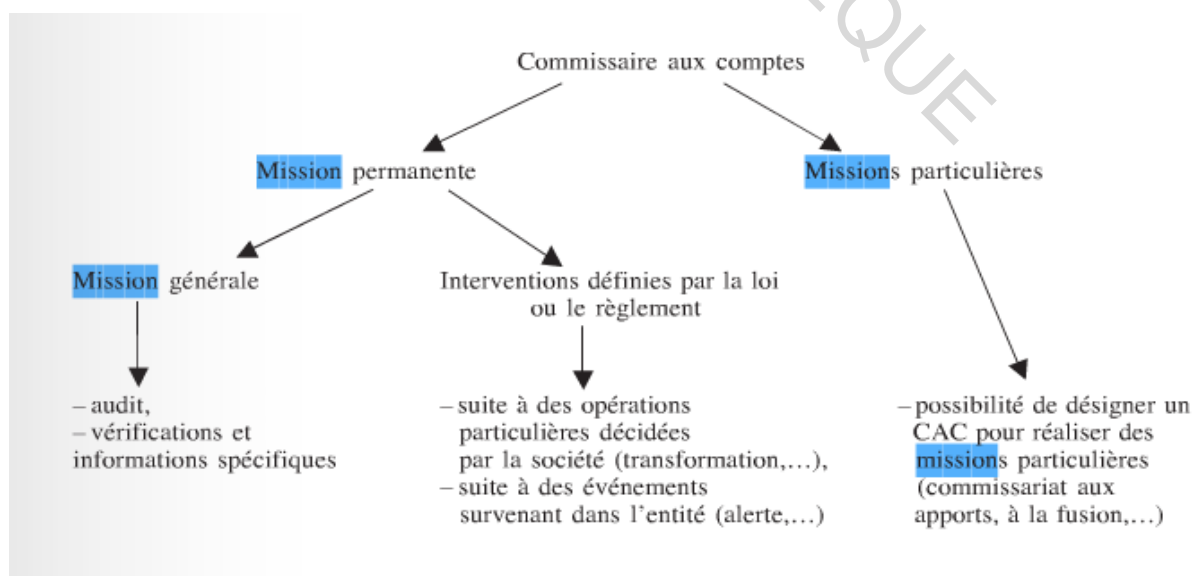
1.2.1.2 Missions particulières

Selon Lejeune et Emmerich (2007 :84), il est prévu la désignation d'un commissaire aux comptes pour la réalisation de missions particulières et ponctuelles. On citera essentiellement

- le commissariat aux apports ;
- le commissariat à la fusion.

Ces auteurs ont vu la nécessité de schématiser ce corpus de missions suivant le modèle ci-dessous.

Figure 1: Schéma de présentation des missions du commissaire aux comptes



Source : Lejeune et Emmerich (2007:33)

1.2.2 Responsabilité du CAC

La prolifération des débats sur l'audit légal et l'ampleur médiatique donnée à certaines affaires récentes de certains grands cabinets d'audit et les fraudes décelées dans de grandes multinationales sont conduits à remettre en cause la responsabilité des commissaires aux comptes.

Cependant, selon Camara (2008 :72), la responsabilité civile du commissaire aux comptes ne peut être invoquée qu'à la double condition qu'il ait commis une irrégularité dans l'exercice de sa mission et qu'un lien de causalité a pu être démontré entre la faute commise et le préjudice subi.

En plus de la responsabilité civile qui pourra être parfois invoquée, le commissaire aux comptes peut encourir une responsabilité pénale et faire l'objet d'une action disciplinaire déclenchée par les organisations professionnelles auxquelles il adhère.

1.2.2.1 Responsabilité civile

Selon ce dernier auteur, les commissaires aux comptes sont responsables tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables, des fautes, des négligences qu'ils ont pu commettre dans l'exercice de leur fonctions ; il faut cependant qu'il ait un préjudice lié à la faute ou à la négligence.

C'est pourquoi ces trois éléments doivent nécessairement exister pour que la responsabilité du commissaire au compte soit mise en cause : une faute, un préjudice, un lien de causalité suffisamment direct entre la faute et le préjudice (Camara, 2008 :73)

La responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être retenue que si le demandeur prouve l'existence d'une relation de cause à effet entre la faute et le dommage.

1.2.2.2 La responsabilité pénale

Les commissaires aux comptes peuvent voir leur responsabilité pénale retenue dans les cas suivants (hors le cas de non-révélation des faits délictueux au Procureur de la République et de rapport général incomplet) :

-informations mensongères sur la situation de la société ;

-non respect du secret professionnel pour les faits, actes ou renseignements dont ils ont pu avoir connaissance.

Albarian(2011 :56) prolonge ses analyses en citant « Pour déclarer le commissaire aux comptes coupable, l'arrêt relève de prouver que le prévenu a profité ou négligé, en connaissance de cause d'une situation susceptible d'altérer son indépendance à l'égard de la société qu'il avait pour mission de contrôler»

1.2.2.3 La responsabilité disciplinaire

Applicable aux commissaires aux comptes, dans les conditions prévues par la profession et pouvant entraîner des sanctions : l'avertissement, le blâme, la suspension provisoire et la radiation de l'ordre des experts comptables. Contrairement aux règles de la responsabilité civile et pénale qui ne concernent que l'exercice de la mission, elle s'attache à tout membre de la profession de commissaire aux comptes dans l'exercice de sa vie professionnelle ou privée.

1.3 Statut du CAC

L'accès au commissariat aux comptes, profession réglementée, est soumis à des conditions. Les professionnels sont groupés au sein de la compagnie nationale et des compagnies régionales. L'exercice de son activité est strictement encadré par la loi et les règlements.

A cet effet, la réglementation dans l'espace OHADA délimite le champ d'intervention des commissaires aux comptes en ce qui concerne leur nomination, leur choix, les incompatibilités, les interdictions, ou le renouvellement de leur mandat.

1.3.1. 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 aux 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 Limitées (SARL) où leur nomination est subordonnée à certaines conditions.

En effet, l'article 376 du même acte uniforme repris par Gatsi (2011:82) dans son ouvrage 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.

1.3.2. 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 dans l'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.

Pour faire face à ces incompatibilités et interdictions le conseil de l'OCDE (2012 :74), propose dans ces lignes directrices que « Le commissaire aux comptes devrait être soumis à des critères strictes de choix, de qualification et de professionnalisme afin de s'assurer qu'il réalisera des audits fiables avec la compétence requise et qu'il adoptera le comportement qui convient»

1.3.3. Nomination du commissaire aux comptes et de ses suppléants

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

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).

Par contre dans les pays anglo-saxons, Guillon (2008 :287) rapporte qu'« il y'a obligation de nommer un commissaire aux comptes dans toutes les SA et dans toutes les sociétés commerciales si certains seuils sont dépassés » c'est-à-dire les trois conditions prévues par l'article 376 de l'AU.

1.3.4. Expiration et Renouvellement du mandat du CAC

Prévu par l'article 705 du même acte uniforme, le mandat du commissaire aux comptes expire 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 contrat d'un CAC, ou de mettre fin à son contrat par un remplacement, sa mission est prorogée jusqu'à la plus prochaine assemblée générale ordinaire annuelle (art 707 à 709).

1.4 Principes fondamentaux applicables à une mission

Les commissaires aux comptes sont des professionnels indépendants investis d'une mission de vérification comptable et de contrôle du fonctionnement régulier de nombreuses sociétés. Cette mission générale et permanente répond aux conditions et normes des organismes professionnels dans lesquels les commissaires sont groupés. Ces organismes professionnels définissent des cadres de référentiels qui servent de guide aux commissaires aux comptes à l'image des normes réglementant la profession d'audit comptable et financier. Et de façon dépendante, les textes érigés par l'AUDCS-GIE viennent affermir ces principes dans l'espace UEMOA avec des articles relatifs aux droits, obligations et les responsabilités du commissaire aux comptes.

1.4.1 Normes applicables à une mission

Les normes d'audit sont des référentiels, des guides ou encore des diligences définies par une autorité externe à la profession. Les normes rappellent les obligations légales et réglementaires sur lesquelles s'érigent le métier de commissariat aux comptes et comporte comme objectif principal les points pouvant :

- définir les principes fondamentaux de la pratique du commissariat aux comptes ;
- fournir un cadre de référence pour la réalisation et la promotion d'un large champ d'intervention d'audit à valeur ajoutée ;
- établir les critères d'appréciation du fonctionnement du métier de commissariat aux comptes ;
- favoriser l'amélioration des processus organisationnels et des opérations.

Selon la CNCC(2007 :56), les normes constituent « un cadre de référence qui sert de guide aux commissaires aux comptes dans leurs activités c'est-à-dire suffisamment générales pour laisser à chaque CAC la liberté de choix dans l'application inhérente à une profession libérale ; le commissaire aux comptes détermine ainsi en toute liberté et sous sa seule responsabilité, les modalités d'exercice des missions qui lui sont dévolues. Il tient compte nécessairement, dans son choix, des particularités de l'entreprise et notamment de ses dimensions ».

Pour la classification des normes, le groupement A.T.H (1991 :45) les regroupe en 3 catégories à savoir les normes de comportement professionnel, les normes de travail et les normes de rapport

1.4.1.1 Normes de comportement professionnel

Les professionnels comptables ont un rôle important dans la société. Les investisseurs, les créanciers, les employeurs, leurs salariés, les administrations publiques et le public en général sont largement concernés par le travail des professionnels comptables, que ce soit en matière d'établissement d'états financiers, de conseil en gestion financière ou en matières fiscales.

Selon OEC (2012 :186) « le code de déontologie définit les règles de conduite à respecter par le professionnel de l'expertise-comptable dans l'exercice de ses fonctions. Ce code s'applique conjointement avec les autres corpus de règles professionnelles. Agréé par la profession par décret du 27 septembre 2007, il a pour objectif de mettre en place autour de la profession du membre de l'Ordre, un ensemble de règles visant à encadrer la profession et à les imposer dans l'exercice des missions ».

La marque distinctive de la profession comptable est d'assumer la responsabilité d'agir dans l'intérêt général. Toutefois, sa responsabilité ne se limite pas à satisfaire exclusivement les besoins d'un client ou d'un employeur en particulier. Ainsi l'intérêt général ne peut être atteint que si le professionnel comptable respecte les règles d'éthique prescrites dans le présent Code.

Le présent code qu'on va développer est l'œuvre de l'IFAC qui définit la déontologie à laquelle est soumis le commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Ses dispositions s'imposent à tout commissaire aux comptes, quel que soit son mode d'exercice. L'IFAC énumère ainsi dans son code d'éthique, les normes de comportement suivant :

1.4.1.1.1 L'intégrité

Selon l'IFAC le principe d'intégrité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation d'être droits et honnêtes dans leurs relations professionnelles. L'intégrité fait intervenir également l'équité et la sincérité.

Le professionnel comptable ne doit pas être associé à des rapports, déclarations, communications ou autres informations lorsqu'il considère que les informations données :

- contiennent une affirmation significativement fausse ou trompeuse ;
- contiennent des déclarations ou des informations fournies de façon irréfléchie ;
- omettent ou obscurcissent des informations devant être obligatoirement incluses lorsque cette omission ou cet obscurcissement est de nature trompeuse.

1.4.1.1.2 L'objectivité

Le principe d'objectivité impose à l'ensemble des professionnels comptables l'obligation de ne pas laisser des partis-pris, des conflits d'intérêts ou l'influence excessive de tiers compromettre leur jugement professionnel.

Le professionnel comptable peut être exposé à des situations qui peuvent porter atteinte à l'objectivité. Il n'est pas possible de définir, ni d'établir la totalité de telles situations. Les relations qui génèrent un parti-pris ou influencent de façon excessive le jugement professionnel du professionnel comptable doivent être évitées.

1.4.1.1.3 Compétence professionnelle, soin et diligence

Le principe de compétence et diligence professionnelle impose de maintenir les connaissances et les aptitudes professionnelles au niveau requis pour que les clients ou les employeurs bénéficient d'un service professionnel compétent. Selon Tsapi (2009 :142) « la compétence de l'auditeur repose sur sa dimension techniciste et sur son expertise. La technicité est basée sur le respect des diligences professionnelles tandis que l'expertise prend en compte le niveau de qualification de l'auditeur, son expérience ».

1.4.1.1.4 La confidentialité

Le principe de confidentialité impose aux professionnels comptables l'obligation de s'interdire :

- de divulguer en dehors du cabinet ou de l'organisation qui les emploie des informations confidentielles recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles sans avoir d'autorisation spécifique appropriée à moins qu'il existe un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire;
- de se servir d'informations confidentielles recueillies dans le cadre des relations professionnelles pour leur avantage personnel ou à l'avantage de tiers.

Le professionnel comptable doit également s'interroger sur l'opportunité de maintenir la confidentialité des informations circulant au sein du cabinet ou de l'organisation qui l'emploie.

1.4.1.1.5 Le comportement professionnel

Le principe de comportement professionnel impose aux professionnels comptables l'obligation de se conformer aux lois et règlements applicables et d'éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession. Les professionnels comptables doivent être honnêtes et sincères et ne doivent :

-ni exprimer de prétentions exagérées quant aux services qu'ils sont en mesure de rendre, aux qualifications qu'ils possèdent ou à l'expérience qu'ils ont acquise ;

-ni faire des allusions désobligeantes ou des comparaisons sans fondement avec les travaux d'autrui.

Le professionnel comptable doit se conformer aux lois et réglementations applicables et doit éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession.

1.4.1.2 Normes de travail

Les objectifs du commissaire aux comptes sont indépendants des caractéristiques des entreprises et notamment de leur taille. Les normes ont un caractère général qui permet au commissaire aux comptes d'atteindre ses objectifs quel que soit le contexte dans lequel il exerce sa mission. Il applique donc les mêmes normes quelle que soit la taille de l'entreprise.

Par contre, il adapte son approche, sa démarche et le choix de ses techniques pour tenir compte des particularités de l'entreprise pour laquelle il doit veiller sur les normes de travail ci-après :

1.4.1.2.1 Orientation et planification de la mission

Selon Lejeune et Emmerich (2007 : 29) « Le commissaire aux comptes ou l'auditeur doit avoir une connaissance globale de l'entreprise lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs. Cette approche a pour objectif d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et conditionne ainsi la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission qui conduisent à :

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

1.4.1.2.2 Appréciation du contrôle interne

A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, l'auditeur effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugés significatifs, en vue d'identifier d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer, et d'autre part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adaptés. L'appréciation du contrôle interne doit être effectuée quelle que soit la taille de l'entreprise.

1.4.1.2.3 Obtention des éléments probants

Le commissaire aux comptes ou l'auditeur obtient tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés, pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer sa certification. Il lui appartient de déterminer les conditions auxquelles il soumet la mise en œuvre de ces différentes techniques ainsi que l'étendue de leur application.

1.4.1.2.4 Délégation et supervision

L'auditeur doit diriger, superviser et examiner avec soin les travaux qui peuvent être délégués à des assistants. L'auditeur doit arriver à la conviction raisonnable que les travaux effectués par les autres correspondent aux objectifs qu'il a définis. Il importe de préciser que l'auditeur ne peut pas déléguer tous ses pouvoirs à ses collaborateurs.

1.4.1.2.5 Documentation des travaux

Cette norme dispose que des dossiers doivent être tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions de l'auditeur.

Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux orienter et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies. Ils sont constitués des feuilles de travail établies par l'auditeur et ses collaborateurs et des documents ou copies de documents recueillis. Ils énumèrent également quels sont les principaux éléments susceptibles de figurer tant dans le dossier permanent que dans le dossier de l'exercice. La tenue des documents est indispensable pour une bonne organisation du travail.

1.4.1.2.6 Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes

L'auditeur doit se référer aux travaux de contrôle des auditeurs internes, de l'expert comptable et des commissaires aux comptes. L'utilisation des travaux d'un auditeur interne fournit des directives pour évaluer les travaux faits par les auditeurs internes lorsque l'auditeur externe veut pouvoir les utiliser.

Il s'y rajoute selon Mandzila, (2005 :65) qu' « A côté des normes professionnelles, viennent en sus des normes de travail pour le commissaire aux compte relatives à la certification. Les plus importantes portent sur les principales étapes de la mission d'audit financier exercée dans le cadre légal et concernent l'orientation et la planification de la mission, l'appréciation du contrôle interne, l'obtention des éléments probants, la délégation et la supervision, la documentation des travaux et les vérifications spécifiques »

Il s'agira des normes de rapport dans ce cas.

1.4.1.3 Normes de rapport

Le rapport est le résultat de la mission sous forme de compte rendu relatant les travaux effectués par le commissaire aux comptes. Il doit être daté, signé et communiqué aux dirigeants de l'entreprise. Il doit être présenté à l'assemblée générale des actionnaires (MIKOL, 1999 : 54)

La CNCC quant à elle, détaille les règles relatives à cette norme dans sa rubrique nommée « NEP-700. Rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés ».

(Voir Annexe 2 : Table synthétique des normes et textes des NEP, CNCC, p 88)

Dans l'ensemble que constituent les normes d'audit, la partie relative aux rapports est par définition celle qui sera perçue le plus directement par les utilisateurs de l'information financière externe. Le commissaire aux comptes ou l'auditeur financier certifie que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice écoulé ainsi que la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de cet exercice.

1.4.2 Droits et obligations du CAC

1.4.2.1. 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.

1.4.2.1.1 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 tout contrôle qu'il juge opportun 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).

1.4.2.1.2 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).

1.4.2.1.3 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.

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.

1.4.2.2 Les obligations

Parmi les obligations du CAC, on distingue l'obligation de contrôle, l'obligation de certification, l'obligation d'information et les obligations professionnelles.

1.4.2.2.1 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.

1.4.2.2.2 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 qui sont les suivants.

1.4.2.2.2.1 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. 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. Cette dernière est libre d'approuver ou non les comptes. C'est ainsi qu'on distingue la certification avec réserve et la certification sous condition.

1.4.2.2.2.2 Les autres certifications

Les commissaires aux comptes doivent aussi certifier exact 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.

1.4.2.2.3 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.

1.4.2.2.4 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.

En outre selon Bizet (2011:524), il s'en rajoute une obligation déclarative qui « lorsque les commissaires aux comptes relèvent à l'occasion de l'exercice de leur mission un fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation sociale, ils doivent en saisir le président du conseil d'administration ou le directoire et leur demander des explications ».

Une fois que ces paramètres énumérés sont respectés notamment les normes professionnelles, le commissaire aux comptes peut envisager d'effectuer sa mission de commissariat aux comptes.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CHAPITRE 2 METHODOLOGIE D'EVALUATION D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Pour l'évaluation d'une mission nous allons adopter une démarche comparative qui nous permettra de nous assurer du respect de la méthodologie d'audit développée dans le deuxième chapitre de la première partie.

Le but à terme de cette évaluation est de déceler la nature et l'ampleur des points forts et des carences spécifiques dans la méthodologie d'étude, de constituer une base de recommandations correctives pour les points faibles des missions de commissariat aux comptes.

En d'autres termes, il s'agira d'un examen d'efficacité indépendant effectué par nous-même sur tous les aspects du déroulement de la mission.

Pour mieux préparer le travail qui nous incombe, nous avons décidé de dérouler une méthodologie d'évaluation qui éclaircira par étapes les points constitutifs de l'évaluation de notre mission.

Ces derniers concerneront en premier lieu les outils et critères de base de notre évaluation afin d'en développer la démarche appliquée lors de nos missions de CAC, et une comparaison de cette démarche aux normes référentielles.

En second lieu nous analyserons la mission grâce aux outils d'évaluation de notre premier point. Et nécessairement le résultat de cette analyse débouchera sur les causes, les forces et les faiblesses.

Enfin une conclusion de l'évaluation nous fera formuler des recommandations.

2.1 Critères et outils d'évaluation de la mission

Comme annoncé ci-dessus, ce point développera la démarche appliquée lors de nos missions de CAC, et une comparaison de cette démarche aux normes référentielles.

2.1.1 Description de la démarche appliquée lors de la mission de CAC.

Hormis la diversité des missions qui peuvent être confiées à un auditeur, une méthodologie commune semble avoir formé le consensus et elle a permis en conséquence l'élaboration des normes de travail.

La description de la démarche tiendra ordre de décrire selon les diligences du commissaire aux comptes, la démarche appliquée par notre cabinet chez ses clients quant à la réalisation des objectifs décrits dans le plan de travail.

Cependant, tout travail d'audit doit donner lieu à une réflexion et à une approche préliminaire qui conduiront à définir l'organisation de la mission d'audit, en prévoyant les tâches à effectuer et leur répartition optimale dans le temps.

La démarche générale définira à partir de la nature des risques, le poids relatif des étapes de la méthode et la complexité des outils nécessaires à la mise en œuvre des contrôles.

La démarche d'audit est donc à la fois une démarche spécifique dans le sens qu'elle nécessite une connaissance minimale de l'entreprise à auditer et une adaptation des techniques aux particularités de cette dernière, et itérative dans la mesure où elle sera précisée et complétée au fur et à mesure que seront obtenues les conclusions des premiers travaux.

La mission de commissariat comme toutes les autres formes de missions d'audit se déroule en trois phases selon le Manuel d'Audit du cabinet ERA Baker Tilly (2009 :35) à savoir :

la phase préliminaire de la mission, l'exécution de la mission, la phase de conclusion.

2.1.1.1 La phase préliminaire

Elle ouvre la mission d'audit, exige des auditeurs une capacité importante de lecture, d'attention et d'apprentissage. En dehors de toute routine, elle sollicite l'aptitude à apprendre et à comprendre, elle exige également une bonne connaissance de l'entreprise car il faut savoir où trouver la bonne information et à qui la demander.

C'est au cours de cette phase que l'auditeur doit faire preuve de qualité de synthèse et d'imagination. Nous la définissons comme la période au cours de laquelle vont être réalisés tous les travaux préparatoires avant de passer à l'action.

Cette phase étant essentielle dans toute mission d'audit couvre un ensemble de sous étapes qui accentue son importance.

2.1.1.1.1 Acceptation de la mission

L'acceptation de la mission ne représente pas à première vue, en elle-même une étape de la démarche d'audit puisqu'il s'agit d'une décision prise par le commissaire aux comptes quant au sujet de l'acceptation ou non de la réalisation d'un travail qui lui est offert.

Cependant, les travaux auxquels le commissaire aux comptes devrait pré-exécuter avant de statuer sur le sujet conditionnent dans une large mesure les étapes de la démarche et les conditions de déroulement de la mission.

Cette étape étant primordiale pour la bonne réussite d'une mission doit dans les normes être examinée sous toutes ses formes par un chef de mission très expérimenté avant de se focaliser vers la prise de connaissance de l'entité à auditer.

2.1.1.1.2 La prise de connaissance de l'entreprise

Selon Obert & Al (2007 :439) la prise de connaissance, « permet à l'entité de mieux comprendre les événements pouvant avoir une incidence significative sur le comptes, et de tenir compte de ces éléments dans la planification de ces missions.»

Suivant Kroll et Fiori(2011 :97) « l'auditeur doit acquérir une connaissance générale de l'entreprise, de ses particularités et de son environnement économique et social afin de mieux comprendre les événements pouvant avoir une influence significative sur les comptes faisant l'objet de vérification, de mieux tenir compte de ses éléments pour planifier sa mission, d'identifier les secteurs qui nécessiteront une attention particulière et de choisir en conséquence les techniques de vérification les plus appropriées.

Moulin (2010 :65) définit la prise de connaissance comme « un préalable de l'entreprise qui s'effectue à la fois par la consultation de documents, des visites et des entretiens, elle vise à s'informer sur les éléments concernant :

- L'activité de l'entreprise et le secteur dans lequel elle opère ;
- la prise de contact avec le prédécesseur ;
- les informations utiles à l'exercice de sa mission qu'il peut recueillir auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société;
- Identification des domaines et des systèmes significatifs.

Ce dernier qui est l'identification des domaines et des systèmes significatifs nécessite au préalable la détermination du seuil de signification.

Eddine (2009:65), le redéfinit en se penchant dans la même vision que J.-Jobard selon laquelle « une information financière est dite significative :

-lorsque le poste auquel elle se rapporte présente un certain pourcentage du total du bilan (par exemple de 5 à 10%) et lorsque la variation du poste expliquée par l'information représente 10 à 20% du total du poste ;

- où lorsque l'information représente plus de 10% du bénéfice net de l'entreprise »(Voir *Annexe3: Quelques définitions de la notion de seuil de signification p 90*)

C'est donc l'appréciation que peut faire le CAC des besoins des utilisateurs des états de synthèse.

Pour déterminer le seuil de signification, plusieurs éléments de référence peuvent être utilisés. Les éléments de référence les plus communément admis sont les capitaux propres, le résultat net, le résultat courant ou encore un ou plusieurs postes ou informations des états de synthèse (chiffre d'affaires...).

A côté de ces éléments significatifs, le commissaire aux comptes dispose d'un large champ de manœuvre pour apprécier l'étendue de sa mission.

2.1.1.1.3 Note d'orientation (plan de mission)

Le plan de mission fixe l'étendue, le calendrier et la démarche d'audit, et donne des lignes directrices pour la préparation d'un programme de travail plus détaillé.

D'après Moulin (2010 :96) le plan de mission est un document écrit, dont l'importance est telle qu'il doit être visé par le commissaire aux comptes. Il marque avec la note de synthèse deux étapes annuelles qui résument en quelque sorte le contenu du dossier du commissaire aux comptes.

Lorsque le plan de mission a été arrêté, l'auditeur est alors en mesure de développer un programme de travail plus détaillé répondant aux différentes questions identifiées lors de l'établissement du plan de mission, prenant en compte le besoin d'atteindre les objectifs de l'audit en utilisant de façon efficiente les ressources de l'auditeur.

Valin (2006 :121) rajoute « Bien qu'en général, l'auditeur établit le plan de mission avant de développer un programme de travail détaillé, les deux démarches ne résultent pas nécessairement d'un processus isolé ou séquentiel, mais sont étroitement liées dans la mesure où des changements dans l'une peuvent entraîner de façon corrélative des changements dans l'autre ».

2.1.1.1.4 Budget détaillé

« Il consiste en une estimation temporelle conclue avec les dirigeants de la structure auditée sur la durée d'exécution de la mission.

L'estimation des heures nécessaires pour l'accomplissement de sa mission pourra être modifiée ultérieurement si, à la suite de son examen des systèmes comptables significatifs, il conclut que les risques d'erreurs sont tels qu'il doit augmenter l'étendue de ses contrôles » (Renard, 2011 :78).

En résumé, cette étape permet par l'analyse des risques de définir les objectifs de façon claire puis de fixer le programme d'intervention. Celui-ci sera accompagné d'une lettre de mission adressée par le réviseur à son client.

2.1.1.1.5 La lettre de mission

Selon Emmerich (2007 :41), « la lettre de mission est un contrat écrit obligatoire à la réalisation de missions de toutes natures. La lettre de mission renseigne sur les modalités d'intervention, le contenu de la mission de l'expert-comptable et les obligations des parties au contrat. Elle signale le démarrage de la mission de certification des comptes dans le cadre de l'audit légal ou contractuel ».

2.1.1.1.6 La planification de la mission

Selon la norme internationale d'audit ISA 300, « une planification adéquate permet de s'assurer qu'une attention particulière est portée aux aspects essentiels de l'audit, que les problèmes potentiels sont identifiés et résolus en temps voulu et que la mission d'audit est correctement organisée et administrée afin qu'elle soit menée d'une manière efficace et efficiente. Cependant, lors de la planification d'un audit, l'auditeur prend en compte le calendrier de certaines phases de la planification et les procédures d'audit qui nécessitent d'être réalisées et complétées avant la mise en œuvre d'autres procédures d'audit ».

Cette norme se traduit par quelques aspects pratiques de la planification d'une mission d'audit à savoir: le programme de travail, les dossiers de travail et la délégation et supervision de la mission.

2.1.1.1.7 Le programme de travail

Le programme de travail est plus détaillé que le plan de mission et définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'audit à mettre en œuvre par les membres de l'équipe affectée à la mission afin de recueillir des éléments probants suffisants et appropriés pour réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable. La documentation du programme de travail sert également à garder la trace de la planification et de la réalisation des procédures d'audit qui peuvent être revues et approuvées avant la mise en œuvre de procédures d'audit additionnelles.

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.

2.1.1.1.8 Les dossiers de travail

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

2.1.1.1.8.1 Le dossier permanent

Il regroupe l'ensemble des informations dont la durée de vie est supérieure à l'année en cours. Il s'agit de l'ensemble des informations de base de l'entreprise telles que: l'activité, l'organigramme, le cadre juridique, fiscal, social .etc.

La difficulté de tenue du dossier permanent réside dans le fait de le maintenir à jour et donc d'éliminer les documents devenus obsolètes tout en les conservant en archives. Il doit faire l'objet d'une mise à jour systématique pendant la phase préliminaire mais aussi pendant la phase finale dans la mesure où des changements sont intervenus entre la phase préliminaire et la phase finale (Valin, 2006 :174).

2.1.1.1.8.2 Le dossier de l'exercice

Il comprend les documents sur la planification de la mission, la supervision des travaux.

2.1.1.1.9 Direction, supervision et revue

L'auditeur planifie la nature, le calendrier, l'étendue des instructions à donner, et la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission en s'appuyant sur l'évaluation du risque d'anomalies significatives.

Selon Obert (2007 :286) « Dès lors que le risque d'anomalies significatives augmente pour une zone de risque, il accroît en général l'étendue et la fréquence des instructions et de la supervision des membres de l'équipe affectée à la mission et procède à des revues plus détaillées de leurs travaux.

De la même façon, l'auditeur planifie la nature, le calendrier et l'étendue de la revue de leurs travaux sur la base des aptitudes et de la compétence individuelle de chaque membre de l'équipe qui les a réalisés. »

L'objectif poursuivi en procédant à ces tâches préliminaires est d'aider l'auditeur à s'assurer qu'il a pris en considération tous événements ou circonstances qui peuvent affecter négativement la possibilité de planifier et de réaliser la mission d'audit en ayant réduit le risque d'audit à un niveau faible acceptable. Il pourra ensuite entamer l'exécution de sa mission.

2.1.1.2 La phase d'exécution de la mission

Selon le Manuel d'audit du cabinet Era Baker Tilly (2011 :52) « L'exécution de la mission, est d'ordinaire la plus longue des étapes d'audit. L'équipe de mission ayant déjà recueilli de l'information sur le fonctionnement de l'unité en question, procède au contrôle des comptes annuels sur lesquels porte son rapport de certification.

En gros, cette phase fait beaucoup plus appel aux capacités d'observation, de dialogue et de communication. Elle se compose des étapes suivantes ci-après qui lui accordent le droit d'être essentiel. »

2.1.1.2.1 Evaluation du contrôle interne

A la suite de la création du dossier permanent et de l'idée générale que le commissaire aux comptes a pu se faire sur l'organisation générale de l'entreprise, celui-ci procédera à l'évaluation du contrôle interne de l'entreprise de manière à en dégager les points forts et les points faibles.

Selon Renard (2011 : 167), évaluer le contrôle interne c'est donner une photographie sur la façon dont les risques sont maîtrisés au sein de l'organisation. Du même coup c'est mettre en évidence les points faibles susceptibles de nuire à la réalisation des objectifs.

Cette étape rendue nécessaire devant l'impossibilité d'un contrôle exhaustif des comptes annuels est primordiale dans la mesure où elle détermine l'étendue des contrôles ultérieurs à effectuer.

Le commissaire aux comptes apprécie le contrôle interne de l'entreprise en fonction de son objectif de certification des états de synthèse. En conséquence, il ne procédera à une étude et à une évaluation du contrôle interne que pour les systèmes conduisant à des comptes significatifs qu'il ait identifiés lors de la phase de planification de sa mission.

Selon Ahouangansi (2010 :402), l'appréciation du contrôle interne comporte les étapes suivantes :

-La description des systèmes des procédures

L'auditeur prend connaissance du contrôle interne de l'entreprise en s'efforçant de saisir l'ensemble des méthodes qui ont trait à son organisation comptable. Il utilise à cette fin, un mémorandum ou des diagrammes de circularisation.

- La confirmation de la compréhension du système

L'auditeur s'assure qu'il a bien compris le système en vérifiant la description qu'il en a reçue : il met en œuvre à cette fin des tests de conformité (ou test de compréhension).

- L'évaluation préliminaire du contrôle interne

L'auditeur procède à une première évaluation du contrôle interne. Il le fait normalement sur la base du questionnaire et de la grille d'analyse. Il détermine à ce stade les points forts théoriques du contrôle interne et les points faibles du contrôle interne

L'auditeur s'intéresse d'abord aux points forts. Il abandonne en effet momentanément les points faibles; ceux-ci sont examinés ultérieurement lors de l'examen des comptes.

- La confirmation de l'application de points forts

L'auditeur cherche à assurer que les points forts sont appliqués de manière permanente. Il met en œuvre à cette fin des tests de permanence.

- L'évaluation définitive du contrôle interne

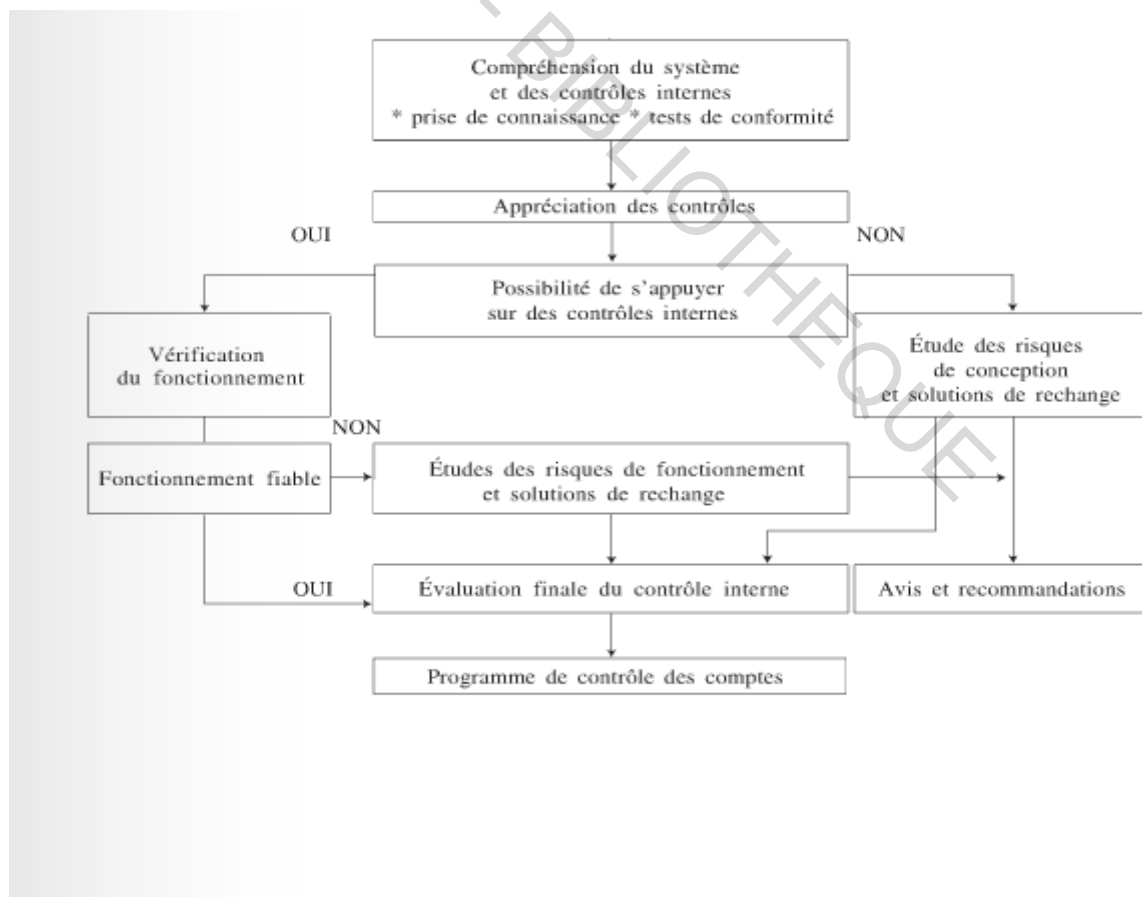
A ce stade, l'auditeur est à même de faire la distinction entre les points appliqués, les points forts théoriques mais non appliqués et les faiblesses. L'ensemble de ses éléments lui fournit des bases de son évaluation définitive du contrôle interne qu'il porte dans un document de synthèse(ou tableau d'évaluation du système)

- Résultat de l'appréciation du contrôle interne

Le commissaire aux comptes ne doit pas s'appuyer sur les contrôles internes s'il conclut qu'ils ne sont pas efficaces. Il doit réviser son plan d'audit en conséquence.

Pour enlever l'ambiguïté qui existe dans cette procédure d'évaluation du contrôle interne, les auteurs Lejeune et Emmerich ont préconisé un schéma pratique montrant le chemin à suivre et répondant aux questions causant des points d'ombre.

Figure 2 : Schéma d'appréciation du contrôle interne



Source : Lejeune & Emmerich, (2007 :109)

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

2.1.1.2.2 Le contrôle des comptes

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

L'examen des comptes consiste à comparer les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuves : actes notariés, factures, bon de commande ou de livraison, relevés bancaires, fiches de paie, etc.

Le contrôle direct des comptes revient toujours à justifier un chiffre par une pièce comptable ou partout autre élément probant.

Selon Antoine (2002 :292), le contrôle des comptes se définit comme «un ensemble d'opérations pratiquées annuellement ayant pour but de vérifier, exhaustivement ou par sondage (selon la nature de la mission et l'objet de la rubrique concernée) que les comptes communiqués aux tiers sont établis conformément aux règles et principes comptables et donnent une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise »

Cependant il n'existe pas de normes d'audit indiquant quelle quantité de contrôles directs doit être menée en fonction de la bonne ou de la mauvaise qualité des procédures du contrôle interne ou en fonction du seuil de signification.

2.1.1.3 La phase de conclusion

La phase de conclusion de la mission peut être assimilée aux travaux de fin de mission et à la rédaction du rapport.

2.1.1.3.1 Les travaux de fin de mission

Les travaux de fin de mission précèdent l'émission des rapports finaux. Ces travaux interviennent à l'issue des travaux de contrôle sur les comptes.

A cette étape, le commissaire aux comptes consulte les événements postérieurs au bilan. A partir de là, il effectue des diligences qui lui permettent de connaître l'impact de ses événements sur l'exercice qui vient de s'achever.

Parmi ces diligences on peut citer l' « Exit Conférence » qui est une réunion formelle entre les audités et l'équipe de mission. Cette réunion donne aux deux parties la possibilité de discuter des points provisoires qui découlent de la mission.

2.1.1.3.2 Les rapports

Le rapport d'audit est défini comme « un rapport qui doit répondre à toute une série de conditions de forme : titre, identification des comptes concernés, résumé des normes appliquées, signature et identification du reviseur, et date. Cette dernière est particulièrement importante pour délimiter la période couverte par le contrôle et pour soumettre à un régime distinct le sort des événements postérieurs à cette date. » (Causin ,2002 :305)

A ce titre, l'auditeur prépare les projets des différents rapports à émettre en prenant en considération :

- la norme rapport applicable à la mission considérée ;
- les problèmes qu'il a relevés dans la note de synthèse.

Ces projets sont discutés avec l'associé et sont, ensuite, soumis à la procédure de revue indépendante le cas échéant.

A la lumière de ce chapitre, nous retenons qu'une mission de commissariat aux comptes ne doit se dérouler au gré et à la commande du chef de mission. Elle doit dégager une méthodologie qui est conforme aux normes généralement admises en la matière.

Le tableau suivant présente le processus à suivre pour effectuer une mission d'audit.

Tableau 1: Synthèse des étapes de la méthodologie de commissariat aux comptes

Phases	Etapes	Objectif(s)	Résultats(ou matérialisations)
Phase préliminaire	Acceptation de la Mission	-Conditions de déroulement de la mission -Apprécier la possibilité d'effectuer la mission	Acceptation ou non de la réalisation d'un travail
	Prise de connaissance	Comprendre les événements pouvant avoir une incidence significative sur les comptes.	Identification et Evaluation des risques
	Note d'orientation	-Evaluer l'étendue des travaux d'audit	Programme de travail
	Budget détaillé	Fixer le programme d'intervention	Etendue des contrôles (appréciation temporelle)
	Lettre de mission	Renseignement sur les modalités d'intervention	Signale le démarrage de la mission dès réception
	Planification de la mission	-Attribution des travaux aux membres de l'équipe -Coordination du travail de l'équipe de mission	-Identification des problèmes potentiels en temps voulu
Exécution	Evaluation du contrôle interne	-Identification des risques -Sauvegarde du patrimoine	-revue détaillée du système (éventuellement rapport sur le CI) -Système d'autorisation et d'approbation
	Contrôle des comptes	-Vérifier l'image fidèle de la situation financière conformément aux règles et principes comptables	-Juger du caractère significatif ou non des comptes -Exécution des contrôles prévus

Conclusion	Travaux de fin de mission	- Connaitre l'impact des événements sur l'exercice écoulé	-Bouclage -Obtention de la lettre d'affirmation
	Rapport	Production du rapport d'audit	-Rapport -Certification ou non des comptes

Source : Nous-mêmes à partir de la revue de littérature.

Toute cette description sera appréciée par rapport aux normes de conduite d'une mission auxquelles se voient obligés d'appliquer les commissaires aux comptes durant leur mission.

2.1.2 Comparaison de notre démarche par rapport aux normes de la profession

Cette comparaison portera sur l'application effective des éléments de base que sont le respect des normes professionnelles de pratique de commissariat aux comptes, le respect du code de déontologie, le suivi des différentes phases de déroulement de la mission et enfin l'utilisation des outils qui pourraient s'avérer utiles lors de l'exécution de la mission.

Ainsi une description narrative de la mission sera le support d'analyse. Par ailleurs une revue de la documentation disponible au niveau du service d'audit permettrait d'avoir une vue d'ensemble du fonctionnement.

C'est ainsi qu'à partir du processus de la mission déjà décrite, que nous élaborerons des tableaux synthétisant les normes de bonne conduite d'une mission conformément au code de déontologie et aux normes d'exercice professionnelle exigées par la profession de commissariat aux comptes.

Les aboutissants de ces tableaux synthétiques guideront partiellement notre appréciation qualitative de la mission dès lors qu'ils font l'objet d'un outil comparatif de ce qui est appliquée lors des missions par rapport à ce qui devrait être appliqué.

L'appréciation complémentaire à cette dernière, sera érigée sur des critères environnementaux et sociaux de travail en estimant au préalable que ces critères peuvent être le résultat escompté pour le cabinet d'atteindre les objectifs visés.

Un autre critère difficilement appréciable reste être la responsabilité et la compétence de chaque auditeur. Cette exigence de compétence requiert un niveau de connaissances théoriques et pratiques, et leur mise en œuvre appropriée à chaque mission.

Mais selon notre procédé de contrôle comparatif, pour apprécier cet axe de la qualité du commissaire aux comptes, nous avons développé la question concernant l'expérience et l'expertise du CAC puisée du code de déontologie professionnelle de la CNCC en son article 3 qui indique que « la compétence est assurée par les diplômés, la formation continue et vérifiée périodiquement par les examens d'activité. Il s'assure également que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité de ceux-ci ».

Donc pour apprécier cet axe de la qualité de l'audit, nous avons développé des items, eux-mêmes déclinés en différentes questions de compétence.

A cet égard, une appréciation évaluative sera dressée contre le commissaire aux comptes sur l'application des exigences qualitatives auxquelles il est soumis pour exécuter les missions.

Le résultat de ces points comparatives fera l'objet d'un tri dans le point suivant afin d'en résumer le jugement que nous portons sur les failles entravant l'atteinte des objectifs de nos missions ou les facteurs clé de succès de nos missions.

2.2. Analyse de la mission

Nous analyserons dans ce point la mission et porterons un jugement sur l'utilisation des certains outils au détriment d'autre. Et nécessairement le résultat de cette évaluation déboucherait sur les causes, les forces et les faiblesses.

L'utilisation des outils et techniques d'audit est un moyen efficace pour obtenir des éléments probants et concourir à la bonne réalisation d'une mission de commissariat aux comptes.

Il s'agira de porter un jugement de valeur quant à l'adoption de certains outils au détriment d'autres qui s'avéreraient plus adéquats où la non utilisation de certains qui à notre avis déboucheraient sur de meilleurs résultats.

A cet effet la base d'évaluation choisie sera répartie en forces et faiblesses, mais aussi les causes et les conséquences se rapportant à ces dits forces et faiblesses.

-Pour les forces : il s'agira de relever à travers le déroulement de la mission, l'ensemble des éléments qui ont des effets portant faveur au déroulement de la mission.

-Pour les faiblesses : il s'agira dans ce cas de relever les éléments pouvant avoir un impact négatif dans la réussite de la mission.

-Les causes : leur analyse consistera à relever les preuves qui auront à matérialiser les forces et les faiblesses relevées.

-Les conséquences : elles feront ressortir les points faibles pour en déduire ensuite les recommandations sans oublier de maintenir et renforcer les points forts.

2.3 Conclusion de l'évaluation

Il s'agira de faire le point sur l'évaluation de la mission afin de formuler des recommandations sur l'ensemble des règles qui gouvernent le fonctionnement du métier de commissariat aux comptes (normes générales, secret professionnel, code de déontologie..) ou tout autre document qui pourrait servir de base à l'évaluation proprement dite.

Pour mettre en œuvre le système d'évaluation, nous avons prévu une méthodologie de recherche pour nous orienter.

CHAPITRE 3 METHODOLOGIE DE L'ETUDE

Dans le cadre de notre étude, nous allons définir une méthodologie pour répondre aux objectifs de la recherche.

C'est ainsi que nous allons apprécier les pratiques du commissaire aux comptes à travers la mission de C.A.C réalisée par le cabinet Era Baker Tilly chez un de ses clients qui est Louis Dreyfus Sénégal.

Pour mieux aborder cette partie, notre méthodologie comprendra deux sous parties :

-Le modèle d'analyse

-La méthode de collecte de données

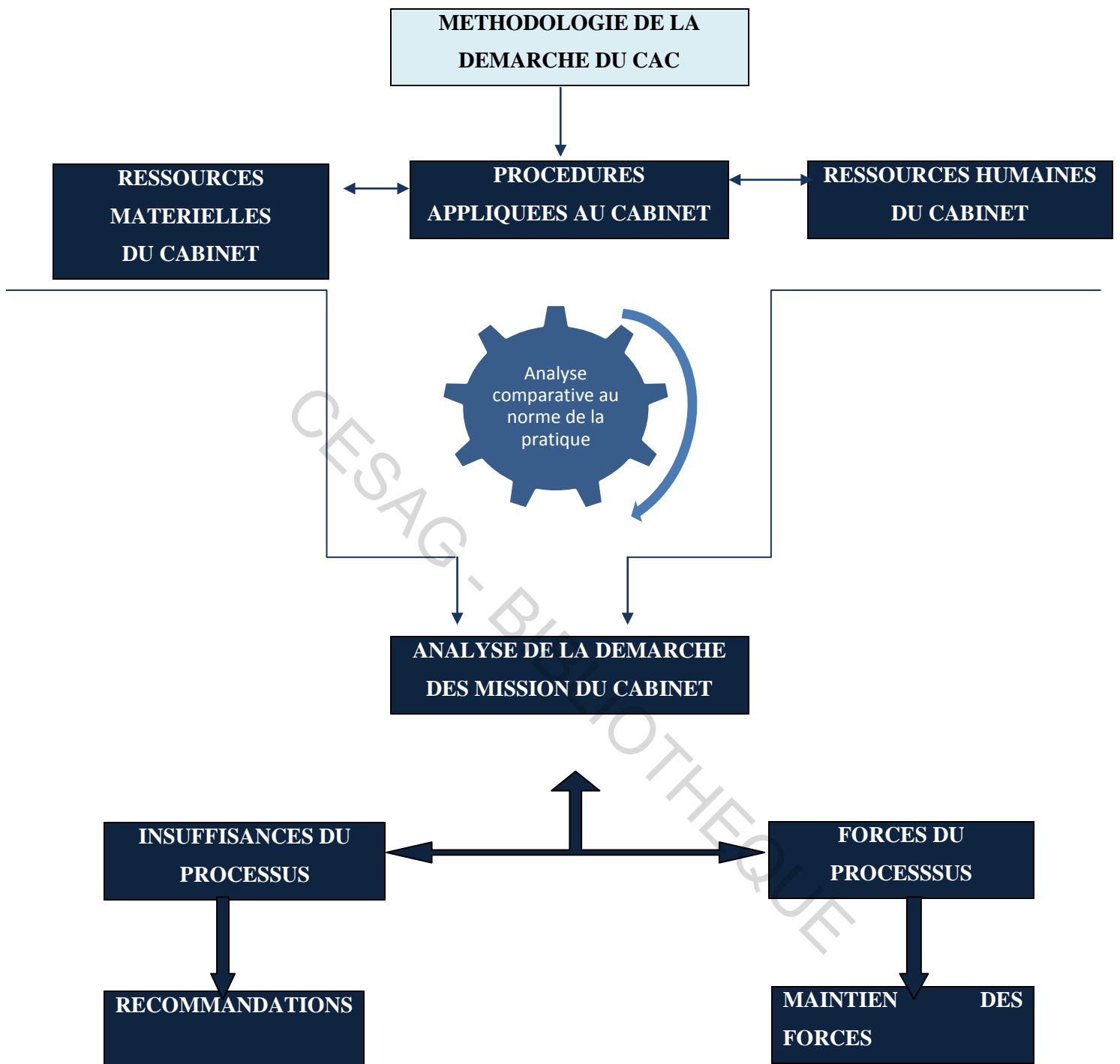
3.1 Le modèle d'analyse

La conception de notre modèle d'analyse est vierge de toute approche nous plaçant dans une situation d'évaluateur pouvant porter atteinte à la réputation que connaît déjà le cabinet.

Néanmoins, nous jugeons nécessaire autant pour le cabinet d'avoir en connaissance le résultat d'évaluation d'une mission de commissariat aux comptes effectuée chez un de ses clients.

Ainsi notre modèle d'analyse va se schématiser comme suit :

Figure 3: Schéma du modèle d'analyse



Source: Nous même

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

- d'analyser les moyens et les procédures mise en place par ce cabinet pour garantir le succès de ses missions ;
- d'analyser le processus d'audit qui résulte de ces moyens en vérifiant si les éléments essentiels dans une mission de CAC y figurent ;
- d'effectuer une analyse comparative des normes appliquées au cabinet, aux normes de pratique exigées par la profession du commissariat aux comptes ;
- de dégager les avantages et les limites éventuelles de ce processus ;
- de proposer aux responsables la mise en œuvre d'autres éléments pour parer aux limites éventuelles de leur processus.

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

3.2. Les outils de collectes de données

La collecte de données nous permettra d'obtenir des informations à l'aide de plusieurs supports sur la méthodologie d'évaluation d'une mission de Commissariat aux comptes.

Pour la collecte de données nous avons procédé aux techniques suivantes :

3.2.1 L'entretien

Il s'agira des entrevues effectuées avec les équipes de mission axées sur les points d'ombres rencontrés lors des missions, parfois sur leur motivation à l'égard de leur employeur face aux multiples difficultés qu'elles rencontrent.

Ainsi l'entretien peut être défini comme une conversation ou un dialogue et permet de recueillir des informations relatives aux objectifs énoncés et à atteindre.

Notre entretien aura pour avantage principal de recueillir des données reflétant la pensée et l'opinion des acteurs interviewés. Pour ce faire, nous nous sommes entretenus individuellement avec des commissaires aux comptes, avec des directeurs de mission, et avec des professeurs. Quelques entretiens ont aussi été réalisés avec le gérant associé qui explique et donne des astuces efficaces à notre conversation.

Il est procédé à la recherche documentaire pour élucider nos idées sur les entretiens.

3.2.2 La recherche documentaire

Elle consiste à consulter les documents disponibles à la bibliothèque du cabinet susceptibles de nous aider à mieux comprendre la méthodologie de commissariat aux comptes, de comprendre et d'analyser les rapports de commissariat aux comptes, de consulter les dossiers de travail contenant les travaux réalisés, d'avoir des explications plus approfondies sur les différentes correspondances échangées entre le cabinet et son client.

Les données recueillies seront étudiées afin d'en tirer des informations qui serviront à notre étude.

3.2.3 L'observation participante

Portant une importance à la formation d'audit que nous avons suivie au CESAG, le directeur du cabinet nous a dès le premier jour mis sur une mission avec un chef de mission. Et depuis nous avons su assurer les tâches qui nous étaient confiées tout en côtoyant les étapes des missions et nous adaptant aux techniques du cabinet.

Cette perception et cet esprit d'apprentissage nous a été favorable pour être choisi plusieurs fois comme participant aux différentes missions de commissariat aux comptes.

Nous décidons à cet effet de mettre en œuvre toutes ces méthodes de collecte de données sans doute bénéfiques pour ce mémoire vue les nombreuses missions de commissariat aux comptes auxquelles nous avons assistées.

3.2.4 La méthode d'analyse

Les données collectées à partir de l'entretien, et du questionnaire sont analysées et interprétées pour faire ressortir les forces et les faiblesses découlant d'une évaluation du mission du commissaire aux comptes effectuée dans un cabinet.

Nous avons fait plusieurs types d'analyse qui sont :

- l'analyse documentaire nous a permis d'approfondir notre culture générale sur l'étude et de comparer les aspects théoriques et pratiques de l'étude ;
- l'analyse des entretiens nous a permis d'étudier les idées qui sont ressorties lors des entrevues et d'en dégager des résultats pour répondre à la problématique de l'étude ;
- l'analyse de points essentielles observés lors des missions qui nous ont permis de confirmer ou d'infirmier les hypothèses théoriques, en faisant une analyse descriptive, explicative et compréhensive.

Conclusion de la première partie

Au niveau de cette partie, on se rend compte du rôle du commissaire aux comptes, de sa responsabilité et des principes qu'ils s'imposent lors des missions de commissariat aux comptes. La mission d'audit du CAC permet de garantir la fiabilité des informations comptables et financières en réduisant les asymétries d'information entre les différentes parties prenantes (actionnaires, Direction Générale, employés, fournisseurs...)

Ainsi le commissaire aux comptes a pour but de contrôler et de s'assurer : de la fiabilité et de la transparence de l'information financière, de l'évaluation des procédures de contrôle interne, et du renforcement de la conformité des comptes annuels audités lors de chaque mission.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION

Au terme de la 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.

Dans la même lancée le chapitre 2 de la première partie intitulé « Méthodologie d'évaluation d'une mission de commissariat aux comptes » permettra si elle est respectée d'améliorer notre productivité et d'augmenter la satisfaction des clients sachant que l'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité de ses états de synthèse, en fournissant une assurance élevée.

Mais une telle assurance ne peut exister en audit, en raison de nombreux facteurs, tels que, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne, le recours au jugement et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des convictions.

Nous analyserons dans la deuxième partie la démarche adoptée par le cabinet Era Baker Tilly et vérifierons si elle concorde avec celle que les règles du métier exigent. Et pour procéder à cette analyse nous nous baserons sur le modèle d'analyse et sur les techniques de collectes de données que nous venons de présenter.

PARTIE II : CADRE PRATIQUE DE L'ETUDE

CESAG - BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION

L'application de la méthodologie d'audit nécessite que le cabinet s'appuie sur des connaissances et des compétences. Chaque cabinet dispose des siennes. Mais on l'a bien compris tout au long des précédents développements, que les auditeurs ont en commun cette sensibilisation aux risques qui guident leur démarche.

Ainsi donc, les éléments étudiés en amont nous permettront certes de porter notre jugement sur la mission réalisée par l'équipe d'audit, mais également nous aurons à faire recours aux normes référentielles de la pratique du commissariat aux comptes.

Il sera donc procédé après la présentation de notre cabinet qui est le cabinet Era Baker Tilly Sénégal (Chapitre 4), une présentation de la conduite de notre mission de CAC effectuée à LDC (Chapitre 5).

Et enfin une analyse de la mission de CAC effectuée chez le client avant d'en venir aux recommandations (Chapitre 6).

Chapitre 4 Présentation du cabinet Era Baker Tilly

Dans un pays en voie de développement comme le Sénégal, et son capital devenu une cible des nouvelles entreprises et des nouveaux investisseurs, force est de constater conjointement une apparition fréquente de nouveaux cabinets faisant face aux grands cabinets de renom implantés depuis plusieurs décennies.

Et dans ce cas il peut s'en suivre comme résultat pour ces nouveaux entrants, soit un gain conséquent de marché et une réputation ascendante, ou soit un discrédit de sa réputation devant la prospérité des affaires qui profite aux autres.

Dans ce sens, le cabinet adhère plus ou moins dans cette dernière hypothèse avec à peine quinze ans d'expérience au Sénégal pouvant inciter de nouveaux entrants dans le métier en sus de son imposition dans le domaine d'expertise qui laisse à désirer.

Après une présentation du cabinet, nous analyserons la démarche de sa mission de CAC, qui fera probablement apparaître des failles nous amenant à formuler des recommandations.

4.1 Création du Cabinet

Le Cabinet ERA est un cabinet d'audit et de conseil créé en avril 1996, composé de professionnels ayant une maîtrise de leur environnement d'activité. Il ambitionne d'opérer dans la sous région de l'Afrique de l'Ouest (Sénégal, Mali, Guinée -Conakry, Guinée - Bissau).

Depuis septembre 2001, le cabinet ERA Audit et Expertise est membre du Groupe France Audit (GFA). Depuis juin 2003, le Groupe France Audit est membre indépendant du réseau mondial Baker Tilly, occupant le 8^{ème} rang mondial des réseaux de cabinet d'audit, d'expertise - comptable et de conseil.

Son nom commercial est devenu ERA BAKER TILLY.

Le réseau Baker Tilly est présent dans 60 pays et regroupe 460 bureaux, 1850 associés et 17000 collaborateurs dans le monde.

Installé à Dakar, il a pour vocation d'offrir aux entreprises implantées au Sénégal et dans l'Union Economique et Monétaire Ouest-africaine (UEMOA) une offre globale de services dans les principaux domaines d'activité du conseil, de l'audit et de l'expertise comptable :

-Audit légal et contractuel ;

-Expertise comptable ;

-Conseil stratégique général aux entreprises privées et institutions (identification et évaluation de portefeuille d'activités, études institutionnelles, études d'impact, plan stratégique, programme de mise en œuvre...),

-Stratégie industrielle et appui à la mise en œuvre de décisions stratégiques (implantation, restructuration, reconversion...) dans les secteurs agroalimentaire, minier, de ressources naturelles, d'industries de transformation, et de services ;

-Ingénierie financière (élaboration de schéma de financement, fusions acquisitions, schéma de recapitalisation d'entreprises en restructuration....) ;

-Organisation des systèmes d'information et assistance à l'implantation de systèmes automatisés de gestion de ressources financières (gestion de trésorerie, gestion des moyens matériels, gestion des équipements).

4.1.1. Réseau du cabinet

Le cabinet ERA a depuis sa création, choisi de développer le partenariat international. Il fait ainsi partie du réseau Baker Tilly International et de Baker Tilly France qui représente plus de cent experts comptables associés, collaborateurs et plus de 20 000 clients.

Un réseau professionnel fort qui est au cœur de la vie des entreprises, des préoccupations des managers et des institutions. Cette place privilégiée d'expert et de conseil renforce les interventions et les champs d'actions pour répondre à la problématique de chaque entreprise quel que soit son niveau d'activité et son secteur professionnel. Baker Tilly France sait s'entourer des partenaires compétents pour apporter une réponse globale et intégrée à ses clients.

4.1.2 Activités du cabinet

Le cabinet est spécialisé en audit et expertise comptable. Il intervient également sur des missions juridiques et fiscales de conseil et de formation. S'y ajoute la complémentarité des compétences ainsi que le rayonnement géographique qui permettent aux membres du réseau

Baker Tilly d'accompagner leurs clients sur tout type de missions, de métier quelle que soit la taille de l'entreprise.

Aussi pour répondre aux divers besoins exprimés par les entreprises ou autres entités, le cabinet propose des prestations dans les domaines suivants :

- Audit
- Expertise comptable
- Conseil juridique et fiscal
- Formation

4.1.3 Missions du cabinet

Le cabinet s'active dans les types de missions suivantes :

-Missions juridiques : elles sont effectuées pour un certain nombre de clients et concerne la constitution de sociétés, le secrétariat juridique, les opérations exceptionnelles (fusion, augmentation de capital, etc.....), la dissolution et la liquidation de sociétés.

-Missions sociales : Le rôle ne se limite pas à l'établissement des paies. Il procure des conseils sur les embauches, les contrats, les procédures de licenciements.

Auprès de plusieurs clients, il a réalisé des audits sociaux leurs permettant de régulariser leurs dysfonctionnements en fonction des obligations légales ou découlant de leur convention collective.

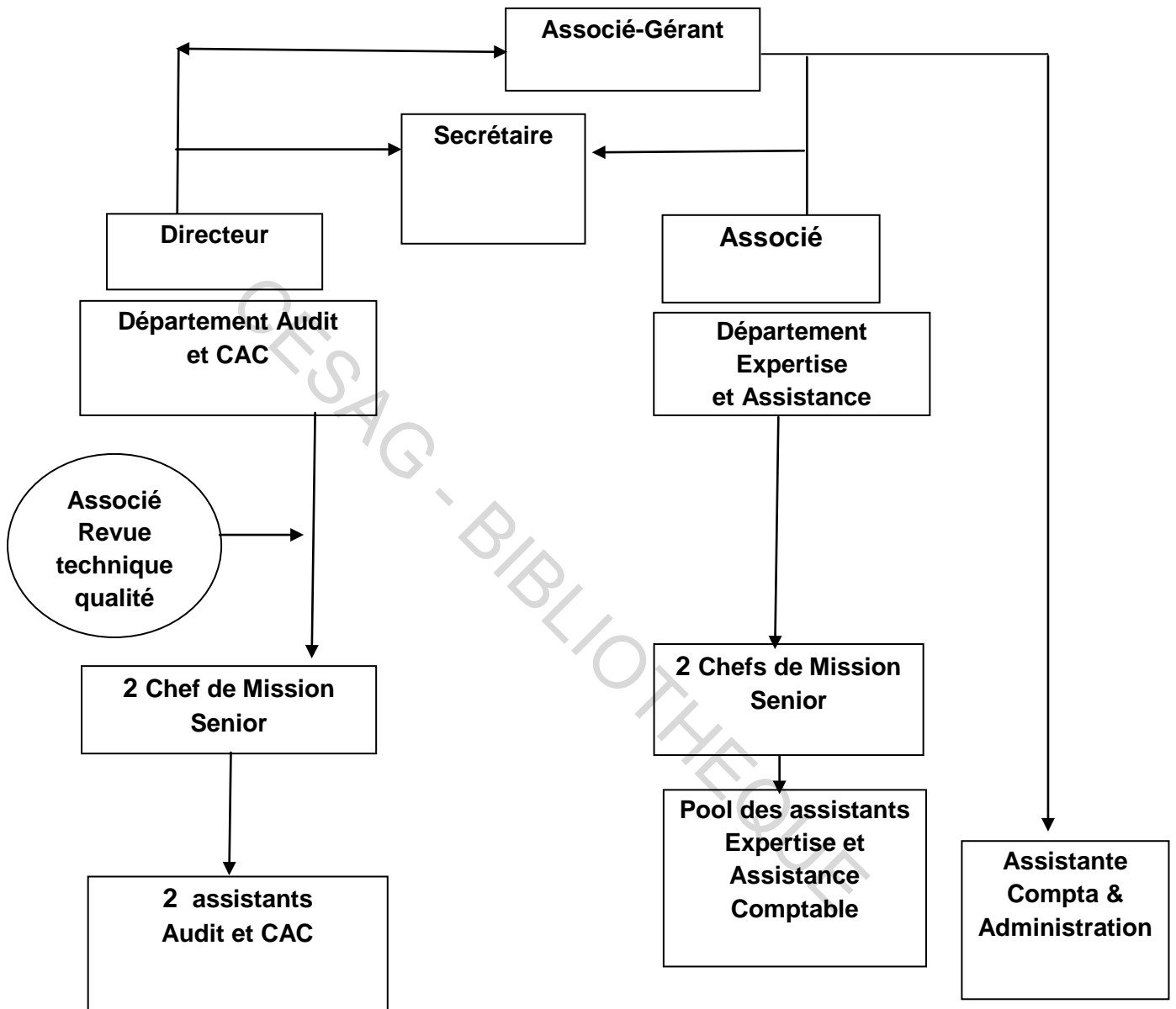
-Missions fiscales

Outre le conseil en matière fiscale (demande de dégrèvement, recherche d'optimisation....), le cabinet assiste en cas de contrôles fiscaux.

Pour les particuliers, il établit les déclarations IRPP, ISF et fournit des conseils dans la gestion de leur patrimoine.

4.1.4 Organigramme du cabinet

Figure 4 : Organigramme du cabinet



Source : Cabinet Era Baker Tilly (2011 :13).

4.2 Présentation des ressources du cabinet

Pour exécuter les missions qui lui sont confiées et mieux répondre aux exigences des clients, le cabinet doit mettre en œuvre les ressources nécessaires pour atteindre ses objectifs. Nous pouvons citer les ressources humaines et les ressources matérielles.

4.2.1 Les ressources humaines

La présentation des ressources et compétences du cabinet s'impose pour bien connaître l'ensemble de ses moyens qui sont mis en œuvre pour l'exécution des missions. Il est composé de plusieurs ressources dont une fondamentale : celle des ressources humaines.

Celles-ci restent fondamentales pour exécuter une mission d'audit et demeurent un atout dans la profession libérale lorsqu'elles font preuve de professionnalisme.

Dans le cabinet Era Baker Tilly, on distingue une dizaine de collaborateurs. Et dans le Département Audit nous avons :

- le gérant associé du cabinet qui est aussi le directeur des missions ;
- deux auditeurs seniors et chef de mission ;
- deux auditeurs assistants

En ce qui concerne le département comptabilité, il est composé par

- deux comptables chefs de mission ;
- trois assistants comptables pour assurer le complément des tâches comptables ;
- une secrétaire pour la gestion des tâches administratives.

Le cabinet est dirigé par le responsable associé qui se charge de la gestion du cabinet et coordonne toutes les activités exécutées dans les deux départements. Il négocie aussi les principales missions qu'il confie aux chefs de mission lors des réunions hebdomadaires.

Le recrutement des stagiaires lui est dévolu sur demande d'un chef de mission.

4.2.2 Les ressources matérielles

Era Baker Tilly est situé au cœur des nouveaux quartiers d'affaires qui abritent de nos jours plusieurs cabinets bénéficiant d'une proximité au centre-ville et des nouveaux domaines industriels qui s'implantent aux alentours.

Les ressources matérielles sont essentiellement constitués par :

-le siège du cabinet : Il s'agit d'un bâtiment de deux niveaux. Le premier abrite le département comptabilité, conseil, formation et le second pour le département audit avec quatre salles de taille moyenne dont une pour le directeur de mission et le reste pour les auditeurs chef de mission.

-Le matériel informatique : chaque collaborateur dispose d'une machine à son poste avec plus d'ordinateurs fixes au département comptabilité qu'au département audit.

-Le matériel didactique : pour mettre à jours les connaissances et s'imprégner des normes et pratiques qui s'attèlent à l'expertise comptable et financière, le cabinet s'est doté d'une bibliothèque depuis sa création à la grande salle de conférence.

Les différentes ressources que nous avons énumérées sont ceux que le cabinet utilise pour ces missions en matière d'audit comptable et financier.

Ce chapitre nous a permis de découvrir que les ressources utilisées pour l'exécution d'une mission d'audit requièrent un respect sérieux en termes d'organisation et de ressources. Ce qui n'est pas toujours le cas dans les cabinets notamment le cabinet Era Baker Tilly. Mais ce dernier point sera à l'épreuve d'une analyse en termes de forces et de faiblesses après avoir déroulé la conduite de notre mission de CAC à Louis Dreyfus Sénégal.

Chapitre 5 Conduite de la mission de CAC au cabinet Era Baker Tilly

La société LDC (Louis Dreyfus Commodities) est une société anonyme avec conseil d'administration au capital de 50.640.000, créé en 2003 sous le nom de la Cigogne.

Depuis fin 2010 son capital est détenu à hauteur de 99% par la SSI France, un groupe de société de droit français via leur filiale Suisse Trading international Louis dreyfus Commodities.

La société a pour objet l'exploitation sous quelque forme que ce soit de toutes affaires industrielles et/ou commerciales se rapportant aux engrais, à tout produits chimiques, phytosanitaires et/ou à toute matière nécessaire à l'agriculture, à l'élevage, à l'industrie, à l'environnement, ou au commerce.

En 2011, LDC a eu des activités supplémentaires comme la commercialisation de denrées de première nécessité comme le riz, le blé, le sucre et le lait en poudre.

Cette mission de commissariat aux comptes s'exécute courant mars 2012 et constituera la 6ème mission de notre premier mandat. Et notre démarche d'audit s'exécute suivant les faits qui marquent l'exercice concerné.

Nous parlerons de la nature et de l'objectif de la mission, de la composition de l'équipe de mission à travers les normes d'audit, avant d'en venir à la démarche pour laquelle nous répondrons aux questions à savoir : Quelles sont les étapes principales de la démarche adoptée ? Quels sont les moyens mis en œuvre dans le cadre de cette mission ?

5.1 Description de la démarche d'audit

Pour dérouler la démarche d'audit, nous nous camperons sur les parties qui marquent essentiellement le contrôle interne, le contrôle des comptes, la constitution des dossiers, et la rédaction du rapport.

Rappelons que les normes et plan d'audit appliqués par le cabinet restent quasi inchangés et pour celle-ci qui concerne l'entreprise LDC, la démarche est encore standard.

Comme nous l'avons précédemment annoncé, nous allons présenter d'abord la mission et l'équipe qui a exécuté la mission en faisant le rapport avec les normes relatives à la profession de commissariat aux comptes.

5.1.1 Par rapport aux normes de comportement professionnel

Par rapport aux normes de comportement professionnel, nous étudierons les points essentiels qui les déterminent à savoir la nature de la mission, l'équipe de la mission, le professionnalisme et l'objectivité existant dans cette dernière.

5.1.1.1 Nature de la mission

L'exercice 2011 constituera notre 6ème mission de commissariat aux comptes de notre premier mandat. Cette mission est un audit légal résultant de l'article 702 de l'acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et des GIE.

Elle a pour finalité essentielle de garantir la fiabilité de l'information comptable et financière produite par l'entreprise.

A ce titre, le commissaire aux comptes se prononcera sur les états financiers annuels arrêtés par le conseil d'administration. Ces états seront soumis à l'approbation de l'AGO qui doit se tenir au plus tard le 30 juin de l'année suivante.

5.1.1.2 L'équipe de mission

En conformité avec leur plan d'intervention, il était prévu que trois personnes travaillent sur cette mission dans la note d'orientation avec :

- un associé gérant de la mission qui sera comptable de l'opinion donnée au terme de la mission. Il effectuera aussi la revue finale des dossiers et des rapports qui seront émis.
- un chef de mission qui sera chargé de la coordination et de la supervision. Il proposera des projets de rapports et supervisera la mission sur le terrain. Il établira les programmes de travail et se chargera aussi d'émettre les différents rapports décrits dans la nature de la mission.
- un collaborateur (nous-mêmes) qui se chargera d'exécuter les programmes de travail qui lui seront remis par le chef de mission. Tous ses travaux sont effectués sur des feuilles de travail homologuées ERA Baker Tilly ou à son choix aussi d'utiliser les canevas pré-saisi en Word ou Excel répondant aux critères de travaux qui lui sont confiés.

Ses travaux se caractérisent par l'analyse et la justification des différents soldes obtenus en fin d'exercice. Il s'agit essentiellement de s'assurer que le bilan coïncide avec la balance. Cette dernière avec le grand livre, et enfin le grand livre avec les pièces justificatives fournies.

Signalons que parmi ces travaux, celui concernant le pointage du bilan et de la balance est fait dans la semaine qui précède la mission.

Finalement deux personnes à savoir le collaborateur et le chef de mission seront à temps plein durant la mission chez l'entreprise audité. Quant au gérant associé de la mission, il effectue comme on l'a dit la revue finale au cabinet et détient l'opinion qui sanctionne nos travaux.

5.1.1.3 Objectivité et compétence professionnelle de l'équipe

Cette première notion à savoir l'objectivité est difficilement appréciable. Toutefois nous tenterons de l'examiner suivant la notion d'indépendance qui est le nerf. Pour cela nous allons récapituler les points saillants de cette indépendance dans un tableau qui répondra au comportement indépendant de l'équipe de mission.

Tableau 2: Table estimative de l'indépendance de l'auditeur

Type d'indépendance étudiée	Oui	Non	N/A	Observation
Indépendance financière				
Posséder des actions du client;		x		
Devoir de l'argent ou en prêter à son client (sauf honoraires ou banque)		x		
Client représentant à lui seul une grande portion du chiffre d'affaires du cabinet.		x		
Fournir au client des services de consultance de gestion		x		
Etre nommé et rémunéré par la direction				
Indépendance d'esprit			N/A	
Indépendance d'ordre social				
Parents alliés jusqu'au 4eme degré		x		
Apporteur, fondateur, conjoint (dans l'équipe)		x		
Indépendance dans l'enquête				
Temps de travail et honoraires adéquat				
Temps insuffisant (travail bâclé)	x			Points en suspens
Réduction des contrôles	x			Points en suspens
Atteinte à la fiabilité de l'opinion	x			

Source : Nous-mêmes

En ce qui concerne la compétence professionnelle de notre équipe, elle s'est avérée plus ou moins acceptable avec le chef de mission qui maîtrise d'ores et déjà l'environnement de l'entité auditée, un collaborateur qui sait s'initier aux pratiques du cabinet et qui maîtrise ces procédures. Quant au directeur associé nommé comme participant dans la lettre de mission, sa présence n'est pas effective mais il effectue la revue de nos travaux au cabinet.

5.1.2 Par rapport aux normes de travail

La phase d'exécution de la mission comporte principalement le contrôle des comptes qui consiste à comparer les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuve.

Mais avant cela nous allons parler de la constitution de nos dossiers qui à eux seuls constituent des repères et répondent instantanément aux questions couvrant la vue sur la société.

5.1.2.1 La constitution des dossiers

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 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 termes de référence matérialisés dans la lettre de mission ;
- les réponses de lettre de confirmation des soldes des comptes et les relèves bancaires ;
- les documents relatifs à la gestion des trois (3) derniers exercices : Il s'agit des états financiers certifiés des exercices précédents (3) et autres documents sur l'entreprise ;
- le dossier fiscal et social ;
- la liste des dossiers de contentieux ;
- les documents présentant la structure et l'organisation de l'entreprise ;
- les procès-verbaux des conseils d'Administration.etc.

Notons que le dossier permanent a été élaboré en 2004

Tous ces documents figurant sur la liste du dossier permanent ont servi à l'exécution de la mission. A ce dossier permanent, nous ajouterons pour la constitution de notre dossier de travail les pièces ci-dessous :

- la balance générale ;
- les procès-verbaux des inventaires de la caisse ;
- les balances «tiers» ;
- les grands livres des comptes à soldes significatifs ;
- les états de rapprochement bancaires;
- l'historique des comptes de tiers : clients fournisseurs ;
- procès-verbaux d'inventaire des immobilisations, etc.

5.1.2.2 L'appréciation du contrôle interne

L'objectif de cette partie de la mission est de vérifier que les procédures de contrôle interne mises en place au niveau de LDC sont correctes et fonctionnent correctement.

Les objectifs spécifiques visent à donner, au terme de notre mission, à la Direction Générale, l'assurance que :

- les actifs de LDC sont protégés contre toute utilisation frauduleuse ou non autorisée,
- les transactions sont effectuées par les employés de LDC conformément aux instructions de la Direction Générale et sont correctement enregistrées en comptabilité,
- enfin, les procédures en place permettent d'exécuter les transactions courantes avec efficacité et efficience.

Pour les besoins de l'exécution de la mission, nous avons passé en revue tous les cycles de contrôle interne (Trésorerie, Achats/Fournisseurs, Ventes/clients, Ressources de financement, Paie/Personnel...).

Notons toutefois qu'il existe un écart temporel considérable entre les travaux d'intérim et le contrôle des comptes. Par conséquent le corrélat informationnel entre ces deux travaux est remis en cause.

Ainsi à la fin de la mission, il est rédigé un rapport de contrôle interne qui nous a permis de formuler des recommandations constructives destinées à pallier les faiblesses décelées dans l'application des procédures administratives et comptables mises en place au niveau de LDC.

5.1.2.3 Le contrôle des comptes

Dans cette phase, nous allons effectuer le contrôle des comptes qui consiste à comparer les chiffres des comptes annuels avec divers justificatifs qui vont servir de preuve.

Ce programme de contrôle se déroule quand l'entreprise est en mesure de fournir des états financiers ou des balances comptables suffisamment proches des comptes définitifs.

Pour cette sixième mission, le collaborateur avait les cycles suivant à traiter :

- les fournisseurs ;
- les comptes Trésorerie ;
- le personnel et les organismes sociaux ;
- et les frais généraux ;

Le reste des comptes est assuré par le chef de mission qui a fait le partage des travaux.

Pour mettre en œuvre son travail, on reçoit comme conseil et directive de notre chef de mission, de consulter les dossiers de travail des missions précédentes, et d'avoir en tête les recommandations passées non appliquées pour ne pas s'y attarder.

Et pour chaque cycle il est procédé à un contrôle de cohérence avant de passer à la validation du compte. Il incombe à l'entreprise audité aussi, conformément aux directives érigées dans la lettre de mission, de veiller au respect de nos diligences notamment celles nous amenant à demander la confirmation écrite de certaines déclarations.

Cette confirmation écrite rappelle la responsabilité des dirigeants en matière d'établissement des comptes, de conception et de mise en œuvre de système et de contrôle interne destiné notamment à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes.

Ainsi pour le **cycle des fournisseurs**, le contrôle de cohérence vise à s'assurer de la cohérence entre la balance auxiliaire et le balance générale et de le matérialiser par des pointages sur ces balances. Il s'assure aussi que la balance générale ne compense pas de soldes fournisseurs créditeurs et débiteurs à partir de la balance auxiliaire.

Pour sa validation, le collaborateur sélectionne des fournisseurs dans la balance auxiliaire atteignant 80% du solde, reporte la sélection sur un papier de travail et met en évidence le pourcentage contrôlé ainsi que la méthode de sélection des comptes à revoir. Ensuite il pointe ces soldes avec la balance auxiliaire et matérialise le pointage. Les lettres de circularisation quant à elles, sont l'œuvre du chef de mission qui choisit les fournisseurs à circulariser.

Pour les comptes de trésorerie, le contrôle de cohérence effectué par le collaborateur consiste à s'assurer de la concordance des états de rapprochement bancaire avec la balance générale au

31/12/2011 et de matérialiser le pointage. Pour la validation des soldes il est rapproché les soldes rapprochés de l'état de rapprochement avec la balance générale et le relevé bancaire au 31 décembre. Ensuite le collaborateur suit les apurements des suspens avec la période subséquente et vérifie que les écritures passées par la banque et non par la société ont été provisionnées.

Et enfin il procède à quelques contrôles sur pièces sur les opérations qui ne s'apurent pas. Pour la caisse se rattachant au cycle, il rapproche les soldes de caisse avec les PV d'inventaire de caisse à la clôture, et rapproche le solde de la caisse avec le solde du brouillard.

Pour le **personnel et les organismes sociaux**, le contrôle de cohérence nécessite de s'assurer de la correspondance entre la balance auxiliaire personnel et de la balance générale et de matérialiser le pointage de concordance sur le papier de travail. Ensuite de s'assurer que la balance générale ne compense pas de soldes créditeurs et débiteurs à partir de la balance auxiliaire.

Pour la validation des soldes du personnel et des organismes sociaux, le stagiaire est face à plusieurs comptes du bilan pour lesquels il doit confirmer leurs soldes. Ces comptes sont les suivants :

Avances et acomptes

Le collaborateur s'assure pour ce comptes que les avances et acomptes ont été accordés sur des bases fiables et qu'ils ont été accordés par une personne habilitée

Il s'assure aussi que les employés concernés sont toujours dans l'entreprise. Dans le cas contraire, il vérifie une provision à hauteur de leur dette.

Enfin il vérifie que des prêts au personnel n'ont pas comptabilisés dans le compte avance.

Rémunérations dues

Pour ce compte le stagiaire vérifie de la correcte évaluation des avantages en nature et s'assure que la rémunération des dirigeants est autorisée par l'assemblée générale ou le conseil d'administration.

Il vérifie ensuite que les rémunérations sont conformes aux contrats et s'assure que le compte personnel ne dissimule pas les prélèvements de certains associés ou dirigeants.

Cotisations sociales

Pour les cotisations sociales, il vérifie les bases, les taux et les calculs des montants dus aux organismes sociaux. Il vérifie ensuite si les conditions de délais sont respectées par l'entreprise et estime les éventuelles pénalités relatives au défaut ou retard de reversement.

Charges provisionnées

Pour les charges provisionnées, le collaborateur vérifie que les congés payés ont été correctement évalués et provisionnés.

Il vérifie aussi que les provisions pour régime de prévoyance ont été correctement calculées et provisionnées mais le chef de mission souligne toutefois que ceci n'est pas une obligation et exige à ce qu'on vérifie la permanence des méthodes.

En dépit de toutes ces directives sur les comptes de personnel et des organismes sociaux, d'autres tâches supplémentaires sont envisagées sur ces comptes si le stagiaire dispose de suffisamment de temps. Ce qui est arrivé lors de cette mission. Il s'agit entre autres :

- de décrire le mode de calcul des primes de fin d'année, des primes de bilan, des primes accordées aux commerciaux, puis tester ces calculs ;
- de vérifier la conformité des rémunérations des administrateurs avec les décisions du CA ou de l'AG ;
- de lister les 5 (ou 10) personnes les mieux payées dans l'entreprise et relever les salaires annuels correspondants ;
- de s'assurer que les informations relatives au personnel figurent dans l'état annexé.

Enfin, les frais généraux sur lesquels le stagiaire effectue la revue analytique de tous les comptes et porte une attention particulière sur les comptes ayant diminué ou augmenté de 50%.

Pour la validation des comptes de charge, le collaborateur va obtenir des analyses détaillées des comptes de charges jugés significatifs et notamment :

- Les achats de matières et marchandises pour lesquels il va obtenir par entretien et vérification sur pièces, l'explication des variations significatives sur l'année.

Le collaborateur teste aussi les achats sélectionnés en s'assurant à partir des dossiers d'importation que les charges ont été comptabilisées dans les comptes de charge par nature.

-Pour les entretien et réparation, il vérifie qu'aucune dépense importante devant être immobilisée n'est enregistrée en charge de l'exercice et vérifie aussi que les pièces de rechange, produits d'entretien et diverses fournitures non utilisés à la date de clôture de l'exercice sont correctement exclus des charges et comptabilisés en stocks ou charges constatées d'avance.

-Pour les honoraires, il s'assure que les honoraires versés aux avocats ou huissiers ne concernent pas des litiges en cours non encore identifiés. Si oui, il faut mesurer l'impact financier éventuel sur les états financiers.

-Pour les commissions et redevances, il s'assure que les montants payés durant l'année civile sont déclarés au 31 janvier 2011 et obtient une copie des contrats et accords.

Pour les impôts comme la patente il prendra une copie de l'avertissement de patente, et vérifiera la vraisemblance des éléments déclarés et s'assurer du cut-off.

Pour les autres impôts, le stagiaire doit obtenir les différentes déclarations, vérifier les bases de calcul, s'assurer de la correcte comptabilisation des impôts auxquels la société est assujettie.

Pour les **charges du Personnel**, il rapproche les salaires enregistrés en comptabilité, les sommes figurant sur les états de centralisation des salaires et les salaires déclarés et enfin vérifie que les avantages en nature et divers avantages en espèces sont correctement fiscalisés.

Une fois les comptes analysés, il devient impératif de tirer des conclusions sur les papiers de travail concernés ou sur un support informatique.

Finis ces travaux, ils sont imprimés et classés dans le dossier de travail. Et aucun document n'entre dans ce dernier s'il ne fait pas l'objet de Quid de référence pour les ordonner afin de faciliter la compréhension du chef de mission.

5.1.2.4 Délégation et supervision des travaux

La supervision des travaux est effectuée par l'associé gérant qui n'est pas présent lors des missions sur le terrain. Son travail devrait consister à exercer sur ses collaborateurs une

supervision lui permettant d'assumer, en connaissance de cause, la responsabilité de l'ensemble des opérations d'audit.

Toutefois le collaborateur est soumis à une séance d'explication des points relevés au chef de mission. Et ceci peut mettre le collaborateur soit en posture d'informateur utile dans la mesure où ses conclusions sont jugées pertinentes, ou soit en stagiaire incompris qui remplit seulement les papiers de travail. Et dans ce dernier cas, une liste de travaux supplémentaires est élaborée par le chef de mission après revue des travaux.

Nous allons tenter de récapituler ces points relatifs aux normes de travail dans un questionnaire pour en déceler clairement les points non appliqués qui peuvent conduire à des faiblesses.

Tableau 3 : Tableau d'évaluation des points composant les normes de travail

Réf	Le travail effectué comprend-il ?	NEP	OUI	NON	N/A	Observation
	Connaissance générale de l'entité	315	X			
	Appréciation des domaines importants	315	X			
	Sélection des assertions significatives	315	X			
	Evaluation du risque inhérent global	250	X			
	Evaluation des risques inhérents par cycles	250	X			
	Analyse du contrôle interne	315	X			
	Tests de procédures	315	X			
	Organigramme contrôle interne	315		X		
	Synthèse d'appréciation du contrôle interne	315	X			
	Organisation informatique (Questionnaire)	315		X		
	Mise en œuvre des diligences programmées		X			Pas dans tous les cas
	Détermination des seuils de signification et d'investigation	320	X			Non expliqué
	Evaluation des services d'audit interne	315				
	Revue des dossiers de l'Expert Comptable	630			N/A	
	Evaluation des risques d'anomalies provenant de fraudes	240				
	Supervision des travaux sur le terrain par l'expert			X		
	Elaboration d'un plan de travail		X			

Source : Nous-mêmes

La suite qui sanctionne l'exécution de la mission, est le rapport rédigé par le commissaire aux comptes.

5.1.3 Par rapport aux normes de rapport

Pour les missions de commissariat aux comptes, le cabinet Era Baker Tilly transmet en plus du rapport d'opinion, un rapport sur le contrôle interne, et un rapport sur le contrôle des comptes adressé au conseil d'administration.

Le rapport sur le contrôle des comptes est aussi appelé Rapport Article 715. Ce rapport n'est pas celui dans lequel nous présentons notre opinion. Il est destiné à fournir au conseil d'administration ainsi qu'à la direction générale, d'une part le contenu des comptes et d'autre part, les constatations faites et les recommandations formulées à l'issue de nos travaux, conformément aux dispositions de l'article 715 de l'acte uniforme relatif aux sociétés commerciales de l'OHADA.

Ce rapport comprendra trois parties avec une première qui fait une observation et une conclusion synthétique découlant de nos travaux.

La deuxième partie comportera les états financiers avec le bilan, le compte de résultat, et le TAFIRE et l'état annexé.

Et enfin une troisième partie pour les analyses et commentaires sur les principales rubriques des états financiers.

En dehors du rapport 715, le cabinet produit un rapport d'opinion appelé « Rapport général et Rapport spécial ».

Ces deux rapports composent un seul dossier, avec le rapport général qui comporte l'opinion de l'expert comptable conformément aux principes et règles édictés par le SYSCOA.

Le rapport spécial quant à lui tient compte des conventions réglementées en application de l'article 440 de l'acte uniforme sur le droit des sociétés commerciales et du GIE.

Le tableau suivant va élucider les travaux effectués en application des normes exigées dans la rédaction du rapport.

Et enfin nous avons un rapport sur le contrôle interne et les procédures administratives comptables et financières.

Notons que ce rapport découle des travaux d'intérim précédant les travaux sur le contrôle des comptes.

Nous allons évaluer les normes de rapport de notre mission dans le tableau suivant.

Tableau 4: Tableau d'évaluation des points composant les normes de rapport

Réf	Le travail comprend-il ?	NEP	Oui	Non	N/A	Observation
	Diligences contrôle de l'annexe	230	x			
	Evènements postérieurs	560	x			
	Questionnaire de fin de mission			X		
	Exemple de plan de la note de synthèse	230				
	Continuité d'exploitation	570	x			
	Rapport de gestion					
	Budget détaillé (temporel)		x			
	Réunion de synthèse			X		
	Rapports sur les comptes		x			
	Rapport 715		x			
	Exit conference			X		

Source : Nous-mêmes

Après étude des normes, nous allons évaluer la démarche du CAC par rapport à ses droits et à ses obligations.

5.1.4 Par rapport aux droits et obligations juridiques du CAC

En vertu de l'article 718 à 724 OHADA, le cabinet agit sur ses droits et opère des vérifications et contrôles qu'il juge opportuns à tout moment de l'année. Le plus important de ses droits qu'il exerce sur ses clients est de se faire communiquer, sur place toutes pièces qu'il estime utile à l'exercice de la mission. Au cas contraire, une limitation de diligences peut être évoquée par le CAC.

La raison de notre présence aussi comme collaborateur à la mission découle d'un droit du CAC de se faire assister par les collaborateurs et experts de son choix dans l'exercice de ses contrôles.

En ce qui concerne les obligations du CAC relatives à la mission à LDC, nous avons procédé à une analyse des travaux obligatoires à effectuer suivant les différentes obligations auxquelles est astreint le CAC.

Tableau 5 : Tableau analytique des travaux obligatoires du CAC suivant ses obligations

Les différentes obligations	Travaux obligatoires	Oui	Non	N/A	Observations
Obligations de contrôle	vérifier les livres et les valeurs de la société	x			
	contrôler la régularité et la sincérité des comptes	x			
	vérifier la sincérité des informations dans les rapports du Conseil d' Administration	x			
Obligations de certification	Certification du bilan et des comptes				
	-contrôle des erreurs et irrégularités qui n'altèrent pas l'image de la société	X			
	-contrôle des erreurs et irrégularités qui entraînent une certification sous condition (Refus de certifier ou régularisation avant l'assemblée)	x			
	Les autres certifications				
	-Vérification des rémunérations versées aux personnes les mieux payées	x			
Obligations d'information	Faire apparaître dans les rapports les informations sur:				
	-les contrôles et vérifications effectuées	x			
	-les modifications nécessaires à effectuer sur les postes du bilan et les documents comptables	x			liste des corrections comptables
	-les irrégularités et les inexactitudes constatées sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice	x			Dans la revue analytique
Obligations professionnelles	-Respect du secret professionnel			X	Non appréciable
	-Respect de l'obligation déclarative des faits délictueux				Non appréciable
	-Suivie des recommandations		x		
	-Respect des délais		x		

Source : Nous-mêmes

Nous allons avec cette démarche adoptée par le cabinet et les rapports qui s'y produisent effectuer une analyse complémentaire

Chapitre 6 Evaluation de la mission de CAC et recommandations

Une analyse en termes de forces et de faiblesses scindera ce chapitre en deux points. L'un concernera notre démarche pour exécuter une mission de CAC. L'autre sur les moyens mis en œuvre pour atteindre les objectifs.

6.1 Analyse des principales forces et insuffisances du processus

L'importance croissante de la démarche d'audit en vue de la certification des comptes à la disposition des investisseurs accroît l'intérêt d'apprécier les déterminants de la qualité d'audit pour les préparateurs des états financiers et les auditeurs.

Pour mettre en évidence les déterminants de la qualité de notre mission de commissariat aux comptes, nous allons analyser les forces et les faiblesses de notre démarche.

6.1.1 Les forces du processus d'audit

Les forces du processus d'audit du cabinet ERA se situent au niveau de la phase préliminaire, d'exécution et de travaux de fin de mission.

6.1.1.1 La phase préliminaire (à la planification)

Planifier un audit implique d'établir un plan de mission décrivant la stratégie générale d'audit adoptée pour la mission et de développer un programme de travail dans le but de réduire le risque d'audit à un niveau faible acceptable.

La planification demande la participation de l'associé gérant, du chef de mission et des autres membres clés de l'équipe affectée à la mission afin de bénéficier de leur expérience et de leur apport personnel et de rendre le processus de planification plus efficace et plus efficient.

Par conséquent au sein du cabinet avant d'accepter un mandat, le commissaire aux comptes appréciera la possibilité d'effectuer la mission. Et avec le collaborateur, ils essayent d'avoir une connaissance suffisante des particularités de l'entreprise, de ses risques généraux pour évaluer les moyens nécessaires au bon déroulement de la mission.

6.1.1.2 La phase d'exécution

Elle concerne les sous étapes suivantes :

-L'évaluation du contrôle interne :

Précédemment à la mission de commissariat aux comptes, une mission sur contrôle interne de procédures administratives comptables et financières est effectuée chez l'entité auditée en application des normes d'audit, notamment la norme ISA 315.

Cette étude a aidé l'équipe de mission à la connaissance de l'entité et de son environnement et de pouvoir évaluer les risques d'anomalies significatives.

Et dans le rapport qui en découle, des points sur l'organisation générale, sur le cycle Achat-fournisseur, et sur le cycle Vente-client y sont traités avec des recommandations sur les risques considérables.

-Le contrôle des comptes

Avec ce travail en amont sur le contrôle interne, le contrôle des comptes vient ensuite affermir notre démarche. Et pour la plupart des cabinets d'audit qui privilégient le contrôle des comptes, notre cabinet en demeure un, et accentue ces ressources professionnelles à cet effet.

Et d'une façon précise, ce contrôle des comptes est pratiquement effectif dans toutes nos missions et vérifie avec d'une part la présentation des écritures comptables et des états de synthèse conformément aux prescriptions du code général de normalisation comptable, et d'autre part, la véracité de la traduction comptable des événements qu'a connus l'activité de l'entreprise au cours de l'exercice.

Comme force aussi, il est appliqué préalablement au contrôle des comptes, la revue analytique des comptes qui offre une vision cartographique sur les comptes à analyser et une idée des sondages à effectuer sur les comptes.

-La constitution des dossiers de travail

Elle constitue aussi une force durant l'exécution de la mission. Nous, l'équipe de mission, sommes tentés de recenser, rassembler et de retrouver les informations récoltées ou produites au cours de la mission.

Et le point fort dans ce cas réside dans le fait que les données toujours convenablement classées, structurées et archivées répondent à toute question ou contestation et permettent à l'auditeur de justifier les conclusions de son rapport.

Malgré toutes ces forces mises en œuvre dans le processus d'audit, nous avons remarqué quelques insuffisances susceptibles de ponctuer sur le processus d'audit et de tirer vers le bas le poids des forces.

6.1.2 Les faiblesses du processus d'audit

Des faiblesses peuvent exister dans tout processus notamment celui de l'audit pour lequel les risques inhérents sont élevés dans toutes les phases de la mission.

6.1.2.1 La phase préliminaire (à la planification)

Certains cabinets, estimant qu'ils connaissent bien leurs clients et maîtrisent leurs risques, ignorent parfois quelques étapes du processus d'audit et minimisent relativement l'importance de la phase préliminaire.

Et parmi eux, notre cabinet. Cette défaillance est principalement constatée lors des étapes de mise à jour des connaissances sur le client. Et dans ce cas le chef de mission détient toute la latitude d'information sur l'entité audité et néglige l'importance de mettre au parfum son collaborateur sur quelques points d'ombre qu'il n'est pas censé maîtriser.

Et ceci est à l'origine d'une réduction significative des efforts d'audit et de la négligence de certains éléments de contrôle importants, sous prétexte que le cabinet connaît bien son client et maîtrise ses processus.

La déficience dans ce cas réside dans le fait qu'il y'a un déséquilibre informationnel dans l'équipe suite à une détention réticente d'information primordiale notamment, sur la note d'orientation, la lettre de mission ou quelques mises à jour concernant le dossier permanent non spécifiées et non classées dans ledit dossier.

Ils s'y ajoutent que certains auditeurs se montrent par ailleurs fortement réticents lorsqu'il s'agit de fournir les preuves et les éléments matériels qui leur ont permis d'élaborer leur plan d'audit ou de décider de l'étendue de leurs contrôles.

6.1.2.2 La phase d'exécution

Les déficiences liées à cette étape concernent des insuffisances constatées dans la conception et l'évaluation des procédures de contrôle interne du client mais aussi dans le contrôle des comptes et la matérialisation des tests d'audit.

Malgré notre évaluation du contrôle interne constituant une force pour nos missions, elle est la plupart du temps victime d'une mauvaise appréciation et bascule sur une mauvaise appréciation des risques inhérents de l'organisation par l'équipe d'audit.

Ceci s'explique du fait que l'équipe ayant accompli les travaux sur le contrôle interne est la plupart du temps pour ne pas dire toutes les fois, responsable au même moment d'une autre mission de commissariat aux comptes et pour laquelle elle n'est pas aussi responsable desdits travaux (travaux sur le contrôle interne).

Cette incompréhension accroît le risque d'acceptation par le cabinet des justifications peu convaincantes de la part de son client relatives au traitement de certains éléments techniques, ou encore la manipulation de tests de contrôle.

En plus, cette rotation simultanée de l'équipe d'audit conduit à une appréciation erronée des risques et par conséquent à une mauvaise orientation des travaux d'audit puisqu'elle est faite sans mesurer le risque d'incompréhension des travaux de l'audit interne effectués par d'autres équipes.

Et l'effet dans ce cas, reste visible sur nos dossiers qui soit manquent un contrôle sur un élément important, soit il est fait d'une manière légère. Notons que les collaborateurs et stagiaires en demeurent plus victimes que les chefs de mission.

Par conséquent les dossiers d'audit sont très souvent creux, entravant la bonne appréciation par le contrôleur du travail de l'auditeur.

Une autre faiblesse relative aux travaux sur la sécurité administrative et financière du client doit aussi être relevée. Il s'agit du questionnaire sur la sécurité informatique dans lequel le CAC examine la fiabilité de l'actif informationnel du client en mettant en évidence notamment la vulnérabilité du système d'information.

Pour le contrôle des comptes, la première faiblesse dégagée par notre étude concerne le manque de cohérence entre les risques détectés et les programmes d'audit des comptes.

Il se manifeste des difficultés pour justifier le programme d'audit des comptes par référence aux conclusions des étapes en matière d'appréciation des risques. Ceci peut s'expliquer par l'utilisation systématique par l'équipe d'audit, de programmes standards d'audit, prévus par les manuels internes au cabinet, sans faire l'effort de les adapter aux spécificités de

l'entreprise à auditer et aux risques qui ont été identifiés dans les précédentes phases du processus.

La seconde faiblesse est liée à la supervision des travaux par l'associé gérant qui ne participe pas aux missions sur le terrain. Ceci peut d'une part réduire les atouts de l'équipe de mission dans l'accomplissement des diligences sur le terrain, et d'autre part remettre en cause les travaux déjà effectués à la dernière minute. Et malgré tout, il s'en suit un rapport certifié sans réserve

6.1.2.3 La phase de fin de mission

Les insuffisances dans la phase de conclusion touchent principalement les travaux de fin de mission.

Ces derniers sont pratiquement élagués lors de nos missions et devraient porter sur les points relatifs aux éléments significatifs de la mission, les options prises et les points en suspens.

Il n'est pas effectué de diligences qui lui permettent de connaître l'impact de ces événements sur l'exercice qui vient de s'achever notamment, les vérifications spécifiques et la réunion de clôture.

Ces dernières s'avèrent rarement respectées et ne sont effectuées qu'oralement entre la direction de l'organisation auditée et seulement le chef de mission.

Le questionnaire de fin de mission qui a pour objectif de permettre à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a oublié aucune étape importante.

Pour compléter notre évaluation, une analyse des ressources nécessaires pour exécuter les missions fera l'objet du point suivant.

6.2 Analyse des principales ressources du cabinet

Nous allons dans ce point analyser les ressources humaines et matérielles du cabinet suite à la présentation des mêmes ressources faite au chapitre 4.

6.2.1 Forces des atouts en ressources humaines et matérielles

La gestion interne du cabinet, nécessite en sus de l'intelligence comportementale des collaborateurs, une gestion technique des missions. Ainsi, la qualité des prestations

rendues par le cabinet dépend autant des comportements que des compétences techniques pour la conduite des missions de l'expert-comptable.

Le cabinet Era Baker Tilly a l'avantage de disposer dans ses ressources humaines des chefs de missions diplômés des grandes écoles de gestion. Ces derniers s'affirment d'une grande expérience dans le métier de commissariat aux comptes grâce aux multiples missions qu'ils ont menées avec tous les clients du cabinet.

Ces compétences sont aussi liées aux compétences relatives à l'attitude et aux comportements positifs car l'efficacité, avec laquelle ils parviennent à maîtriser leurs interactions avec les clients est intégrée à la capacité que le cabinet possède pour faire preuve d'une gestion acceptable de ses ressources humaines.

Cette grille d'expériences, s'accompagne d'une disposition personnelle d'ordinateur pour chaque membre du cabinet et une connexion internet pour les besoins d'information à temps réel.

Notons aussi l'existence de photocopieuses et d'imprimantes numériques pour chaque département.

En plus, le cabinet dispose d'un grand local abritant deux appartements et un rez-de-chaussée. On peut dire que le cabinet ne manque pas de place pour son personnel et pour ses dossiers de travail.

Par voie de conséquence nous pouvons affirmer que le cabinet dispose en son actif les ressources humaines et matérielles pour la bonne exécution des missions d'audit comptable et financier.

Force est de constater que face à ces forces qui affermissent le succès des missions, le cabinet fait face à certaines faiblesses.

6.2.2 Faiblesses des insuffisances en ressources humaines et matérielles

De façon générale, les états financiers peuvent être présentés comme un ensemble de documents présentant des informations financières dans un format organisé, et qui permettent aux destinataires de juger de la situation comptable et financière de l'entreprise.

Ces destinataires pouvant être l'Etat, les actionnaires, les créanciers, les partenaires, etc., doivent à un moment donné dans l'année disposer des éléments qui leur permettraient

d'apprécier la capacité de l'entreprise à assurer la bonne fin des opérations qu'ils pourraient conclure avec elle, et cette assurance relève d'un travail minutieux du commissaire aux comptes qui est parfois entravé notamment par le non respect des délais, le manque de personnel pour les missions. Tel est le cas au niveau du cabinet Era Baker Tilly.

Il n'existe que deux chefs de mission et deux auditeurs assistants pour assurer une multitude de missions avant la tenue des AG.

A cet effet une nouvelle mission peut parfois être lancée sans que celle en cours ne soit totalement achevée. La voie de recours jusqu'à présent utilisée est la recherche de stagiaires pour prêter main forte à chaque chef de mission.

Cette solution ne garantit toutefois pas le succès, sachant que d'une part ces stagiaires sont novices dans le domaine d'audit et d'autre part les membres de l'équipe sont appelés à partager leurs connaissances et à s'appuyer sur leurs compétences et aptitudes mutuelles. Ce qui devient de plus en plus difficile.

Ceci est un processus planifié auquel les membres de l'équipe consacrent du temps et de l'énergie et donc, le respect des délais demeure toujours un compromis.

De même ces nouveaux stagiaires qui n'ont reçu aucune formation de la part du cabinet ne bénéficient d'aucune promesse de recrutement. Ils ont connaissance que s'ils évoquent la réglementation du droit du travail sénégalais sur les CEE, ils seront remplacés au profit d'autres stagiaires qui subiront le même sort.

Et si le cabinet leur propose de rester, les travaux restant à effectuer en dehors des missions sont exécutés par eux sans l'ombre d'un horizon prometteur et avec la même indemnité de transport. Ceci pousse certains stagiaires à partir vers d'autres structures où ils seront plus considérés et plus responsables sachant qu'ils commençaient à s'adapter à l'environnement du cabinet. En ce qui concerne les ressources matérielles, quelques insuffisances ont été identifiées notamment au niveau du matériel didactique qui depuis quelques années s'avère non fonctionnel et ne compte plus qu'un quart de son effectif après son dernier inventaire.

En sus du matériel didactique, le matériel informatique souffre de quelques imperfections avec les imprimantes et photocopieuses pour qui leur bon fonctionnement laisse à désirer.

Dans le souci de faire face aux règles applicables à une mission dans notre espace OHADA, nous allons dans le chapitre suivant intitulé, « recommandations », proposer des voies de recours pour pallier ces insuffisances

6.3 Les recommandations

Etre techniquement compétent, c'est acquérir les connaissances et le savoir-faire dans les divers domaines qui concernent les champs d'intervention de l'expert comptable au cours des études, des stages professionnels, les exploiter, les développer et les mettre à jour tout au long de la vie professionnelle.

En effet toutes les missions dont peut être chargé l'expert-comptable notamment celle de certification sont basées sur des critères de compétences et ont un trait commun qui est l'aide à la gestion du patrimoine des clients bien que faisant appel à des connaissances variées.

Sachant que les clients ne confient leurs dossiers qu'à des experts comptables dont ils reconnaissent la compétence technique c'est-à-dire la capacité à maîtriser les missions et les démarches qu'elles impliquent, ces dits experts, à l'instar de notre cabinet doivent formuler des jugements professionnels de qualité et accomplir leurs missions avec professionnalisme.

A cet effet, une remise en cause de nos ressources internes, et certains points constitutifs de notre démarche d'audit se verront subir des recommandations qui bien appliquées, peuvent garantir le bien fondé des opinions et une démarche d'audit efficacement irréprochable.

6.3.1 Recommandations sur les ressources du cabinet

Elles sont orientées en premier lieu vers les ressources obligatoires pour l'exécution d'une mission de commissariat aux comptes.

6.3.1.1 Amélioration des ressources humaines

L'excellence dans un domaine tend, de façon plus en plus marquée, à être l'œuvre d'un travail d'équipe et d'un esprit d'équipe solide.

Cependant il urge pour le cabinet de mettre en œuvre une politique de ressources humaines axée sur le recrutement, et la formation de nouveaux stagiaires.

De nos jours, le volume des connaissances nécessaires pour l'exécution des missions est devenu si important qu'aucun expert-comptable ne peut prétendre tout connaître. Une

stratégie d'apprentissage, de travail collectif et de coopération s'avère indispensable pour maintenir et développer les connaissances individuelles et bénéficier de l'intelligence collective du cabinet.

Pour ce faire le cabinet peut profiter de l'avidité de jeunes diplômés qui n'aspirent qu'à débiter leur carrière dans un cabinet en développant leurs compétences individuelles par des formations sur les différentes normes et pratiques de l'audit comptable et financier.

Après la formation, les cabinets ne peuvent avoir de préoccupation plus grande que le comportement et la performance de leurs membres : ce sujet touche tous les niveaux hiérarchiques particulièrement les chefs de missions car une telle vulnérabilité face aux comportements nécessite en retour la mise en place d'une stratégie visant le contrôle et le développement des compétences comportementales des collaborateurs.

Par voie de conséquence toutes les tentations positives qu'exerce l'expert-comptable sur ses collaborateurs impliquent pour ces derniers une obligation de faire preuve d'exemplarité à travers des comportements lui permettant :

- de manier avec lucidité les styles de management créant un climat interne de résonance;
- de créer un esprit d'équipe au travail basé sur la conscience de soi, l'autogestion et l'empathie, permettant au cabinet de bénéficier, à la fois, de l'intelligence collective de ses collaborateurs et de l'effet d'apprentissage personnel que le travail d'équipe procure aux collaborateurs.

Il convient après cette étape d'encenser leurs motivations par soit une augmentation d'indemnité pour les stagiaires, ou une promotion d'auditeur junior ou senior pour les nouvelles recrues.

Une fois cette démarche appliquée, une remise à niveau des moyens matériels est nécessaire.

6.3.1.2 Amélioration des ressources matérielles

Le cabinet doit investir pour renouveler son parc informatique afin d'améliorer et rendre vélocité les tâches quotidiennes exercées au cabinet.

Il doit aussi investir pour des machines portables à disposition des stagiaires qui utilisent leur propre machine pour concourir à la valeur ajoutée des missions.

Le matériel didactique doit aussi faire l'objet d'une remise à jour en le dotant de manuels, de revues pouvant éventuellement assurer une formation théorique sur la pratique de l'audit comptable et financier.

Les ressources humaines et matérielles dont dispose un cabinet sont les conditions nécessaires à l'acceptation et à l'exécution de toute mission d'audit comptable et financier. Une fois cette exécution achevée, il doit s'en suivre un contrôle continu sur amélioration des méthodes de travail.

6.3.1.3 Amélioration de la qualité des travaux

L'expert-comptable peut profiter des périodes de sous activité du cabinet pour procéder à des activités de contrôle interne dites audit à blanc pour s'assurer de la bonne application des méthodes de travail.

Cet audit constitue un outil de détection des anomalies et d'amélioration des méthodes de travail et de contrôle continu. L'audit de qualité consiste à simuler une situation de contrôle subie par le cabinet par les instances compétentes.

Cette procédure rarement appliquée par les cabinets de la place est très bénéfique dans la mesure où elle permet aux collaborateurs de se mettre à la place de la personne chargée du contrôle de leurs travaux, d'une part et à la place de l'expert-comptable chargé de la défense de la qualité de ces travaux, d'autre part.

Dès lors, la rigueur avec laquelle est menée la simulation de contrôle externe, conditionne les résultats ainsi que les avantages procurés par l'audit de qualité. Il est à souligner que les outils de contrôle de la qualité les plus utilisés en pratique, consistent dans la supervision et la revue indépendante des travaux.

Enfin, la bonne application des méthodes de travail dépend en grande partie de la qualité d'encadrement des collaborateurs par l'expert-comptable.

6.3.2 Recommandations sur les outils de mise en œuvre de la mission de CAC

Nous allons proposer des recommandations en nous basant sur les faiblesses que notre évaluation a pu déceler dans les différentes phases de la mission d'audit.

6.3.2.1 La phase préliminaire

La gestion interne du cabinet, nécessite en sus de l'intelligence comportementale des collaborateurs, une gestion technique de la planification des missions.

Ainsi, la qualité des prestations rendues par le cabinet dépend autant des comportements que des compétences techniques pour la conduite des missions de l'expert-comptable.

Le chef de mission doit définir et communiquer aux collaborateurs les méthodes de travail permettant de mettre en œuvre les démarches imposées par les différentes missions de façon efficace.

Les méthodes ainsi définies doivent être appliquées, de façon minutieuse par les collaborateurs. Ces derniers doivent, à cet effet, bénéficier d'un encadrement de qualité. En ce sens, l'expert-comptable est appelé à assurer une bonne affectation des tâches aux collaborateurs et à mettre en place un système d'évaluation des performances.

Il convient aussi de mettre en place des procédures de contrôle de qualité en procédant, notamment, à la supervision continue des travaux et à la prise en compte du feedback externe, particulièrement des clients sur la qualité des travaux.

En complément, le déséquilibre informationnel chez les collaborateurs nécessite l'adoption d'une démarche méthodologique et la mobilisation de certaines compétences comportementales. Nous proposons une démarche de résolution constituée des trois étapes suivantes :

-faire preuve, d'abord, d'une volonté pour trouver des solutions et aider le collaborateur, plutôt que se lancer dans une escalade agressive. En effet, le chef de mission est tenu de discuter avec son collaborateur afin d'exposer son point de vue, en termes neutres, et cerner les sources du conflit ;

-essayer, ensuite, de trouver, en coordination avec le collaborateur, les solutions adéquates et de planifier leur mise en œuvre.

-contrôler, enfin, l'évolution des comportements du collaborateur.

Cette démarche peut paraître simple. Néanmoins, sa mise en œuvre de façon adroite exige la mobilisation de certaines compétences comportementales, notamment, la conscience de soi, la maîtrise de soi, la confiance en soi et l'empathie.

Cependant, il demeure primordial d'adopter une remise à niveau des connaissances avant toute mission sur le terrain par des réunions en interne sachant qu'elles facilitent l'attribution des tâches aux collaborateurs, en coordination avec le travail qu'exige le type de mission.

6.3.2.2 La phase d'exécution

La phase d'exécution de notre processus démunie de quelques facteurs essentiels que nécessite la démarche d'audit comptable et financier doit tenir compte des recommandations ci-après pour une formulation d'opinion basée sur les normes légales et réglementaires.

Il s'agit de :

- relever toutes les incohérences relatives au contrôle interne en commençant par reléguer les missions de commissariat aux comptes au même chef de mission qui avait assuré leurs contrôles internes afin de favoriser une bonne appréciation des risques inhérents et une compréhension permanente de l'auditeur sur l'entité audité ;
- affiner la cohérence entre les risques détectés et les programmes d'audit des comptes en justifiant leurs programmes d'audit des comptes par référence aux conclusions des étapes en matière d'appréciation des risques ;
- de contourner les anciennes règles standards et d'adapter les programmes d'audit aux spécificités de l'entreprise et aux risques qui ont été identifiés dans phases préparatoires de la mission ;
- prévoir des journées d'intervention sur le terrain pour l'associé gérant afin de responsabiliser l'ensemble des opérations d'audit grâce aux corrections à temps réel qu'apporte cet associé gérant ;
- de mettre en place un questionnaire sur la sécurité informatique afin de permettre au CAC d'examiner la fiabilité de l'actif informationnel du client en mettant en évidence les risques qui pèsent sur le système d'information.

6.3.2.3 La phase de fin de mission

Les travaux de fin de mission constituant une étape préalable au rapport, doivent être opératoires dans toutes nos missions afin de fournir une vision d'ensemble spontanée sur les travaux effectués.

Ainsi, il est nécessaire pour le cabinet d'adopter les outils relatifs aux travaux de fin de mission et qui font références :

-aux vérifications spécifiques qui sont des contrôles spécifiques, de nature essentiellement juridique, détaillés dans le "Questionnaire des vérifications spécifiques du commissaire aux comptes" qui doit être rempli pour toute mission légale (égalité des actionnaires, conventions règlementées etc.).

- au questionnaire de fin de mission qui a pour objectif de permettre à l'auditeur de s'assurer qu'il n'a oublié aucune étape importante de la mission, c'est-à-dire qu'il a rempli toutes les diligences requises par les normes de la profession et du cabinet, et qu'il n'existe pas de points en suspens qui feraient obstacle à l'émission du rapport.

-à l' « Exit Conférence » qui cette fois sera exécutée en présence de toute l'équipe de mission et récapitulera avec la direction de l'entité auditée les éléments significatifs de la mission autour d'une réunion.

Cette dernière section s'avère importante, car c'est elle qui justifie, en grande partie, l'opinion émise et qui évite les prises de position contradictoires d'année en année.

La mise en œuvre de ces outils dans leur processus leur permettra de limiter considérablement non seulement les risques d'émettre des opinions entachées mais aussi d'effectuer leur mission de manière efficace et dans les délais.

Conclusion de la deuxième partie

Au niveau de cette deuxième partie, grâce aux informations retenues lors de notre étude nous avons présenté les différentes phases d'évaluation d'une mission de commissariat aux comptes par rapport aux normes qui régissent la profession. Par la suite, nous avons décrit l'existant en présentant pratiquement le déroulement de la mission. Enfin nous avons analysé ces pratiques par rapport aux normes en débouchant sur des résultats nous amenant à lister les principales forces et faiblesses de la mission. Ainsi l'analyse de ce dernier point de notre étude nous a permis de faire ressortir les actions posées par le CAC nécessitant des améliorations et d'émettre des recommandations.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

CESAG BIBLIOTHEQUE

Le souci de chaque professionnel est le développement d'un portefeuille de clients important et fructueux. Toutefois, la tendance générale des nouveaux diplômés, notamment, qui consiste à exercer directement dans le libéral sans développer au préalable les compétences nécessaires à la réussite professionnelle, associée à l'augmentation du nombre des professionnels, exerçant dans un marché inefficace, a fait submerger une stratégie d'acceptation des clients basée sur le nombre et non pas sur la qualité des affaires.

Une telle stratégie ne peut avoir pour conséquence que de renforcer la nature de la demande prédominante sur le marché sénégalais, notamment, dans le segment des affaires de petites et moyennes tailles, basée sur le modèle professionnel du client avec les risques qu'elle engendre

Si aujourd'hui le cabinet Era Baker Tilly, en application de nos recommandations arrive à réaménager la qualité de sa démarche, il serait toutefois difficile d'émettre une opinion immaculée pour ses anciens clients à cause de la relation contractuelle assimilable à une relation d'agence. Comme l'affirme Watts et Zimmerman (1978:112), « l'auditeur peut avoir exercé ses compétences de détection et développé un comportement opportuniste en marge des normes pour entrer dans une relation de coopération avec le dirigeant qui va lui faire perdre de vue les obligations auxquelles il est soumis. »

La qualité d'une démarche d'audit est déterminée par la capacité de l'auditeur, tant intellectuelle que de moyens, à mettre en évidence les éventuelles carences du système audité et son indépendance à rendre compte des « découvertes » mises en évidence lors de ses travaux et de formuler une opinion qui tient compte uniquement de la réalité des états financiers et non de favoritisme à l'égard des dirigeants.

C'est à cet effet qu'on s'est interrogé sur ce que sont les déterminants qualitatifs de nos missions d'audit et ceci s'est soldé par une vision restreinte de quelques pratiques d'audit, un comportement inadapté entre collaborateurs, une intégrité parfois compromise et une lassitude lors de la conduite des missions.

Et dans cet environnement concurrentiel où évolue le cabinet, seule la qualité des missions et l'expérience que l'auditeur en tire peuvent lui permettre de développer son activité et d'être reconnu parmi les « Big ».

Toutes ces réalités inconnues sur les missions de commissariat aux comptes, conduisent la plupart du temps à des pratiques anti-professionnelles pouvant affecter la sécurité financière des clients astreints à avoir un commissaire aux comptes.

Néanmoins, tout en respectant les normes et pratiques professionnelles, cette analyse sur l'évaluation de leur mission permettra d'adapter une démarche normalisée et efficace qui se conforme aux exigences de la profession.

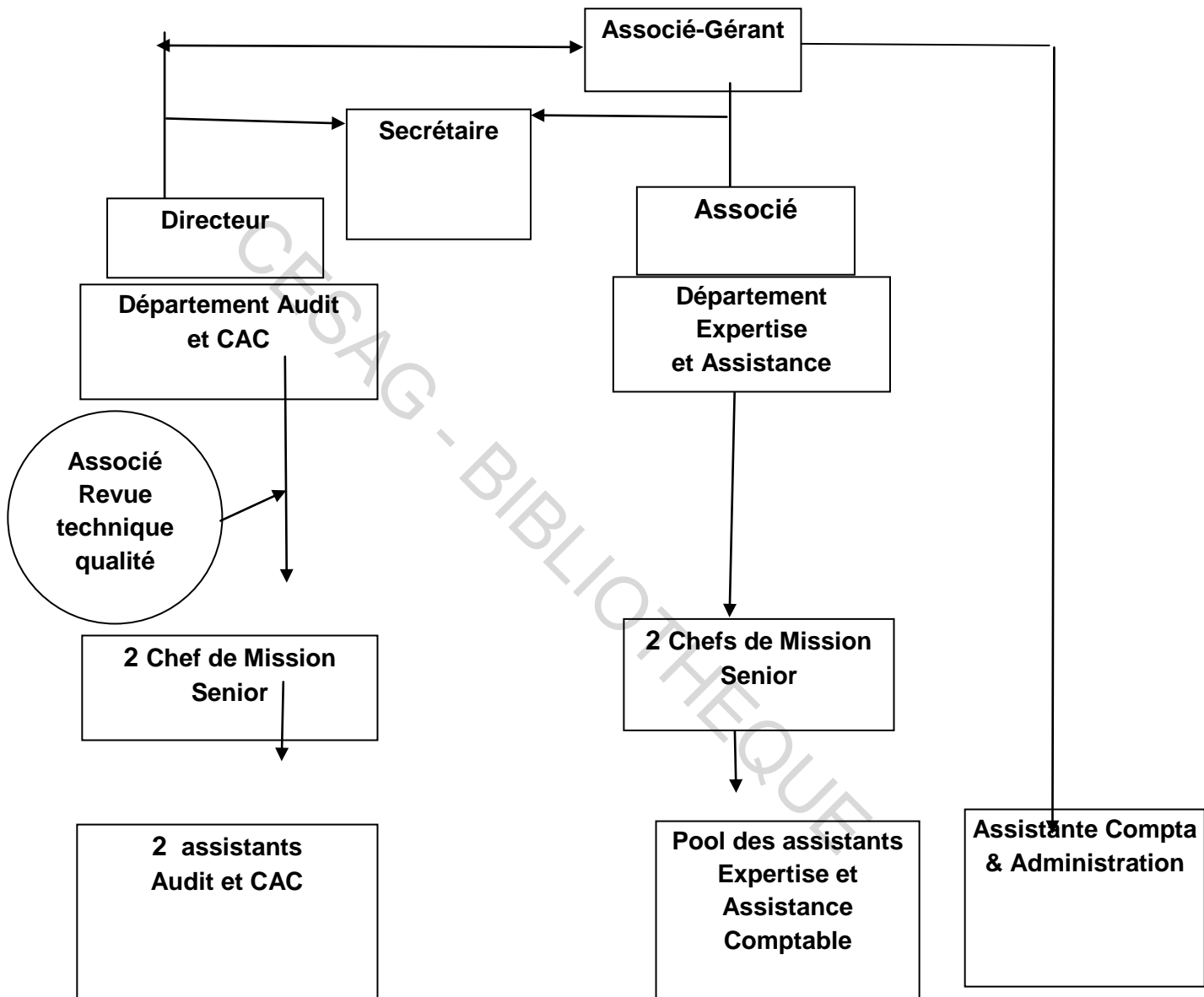
Au terme de cette étude, nous ne saurions avoir la prétention d'avoir exploré le sujet dans tous ses contours. Nous espérons toutefois que ce mémoire pourra être exploité et amélioré dans le cadre de nouvelles recherches.

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXES

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 1: Organigramme du Cabinet Era Baker TILLY



ANNEXE 2 : Listes NEP (Normes d'Exercice Professionnelle), table synthétique des normes et textes des NEP à jour au 1^{er} Octobre 2010, CNCC

NEP 100 (exercice collégial)	A. 823-03
NEP 200 (principes d'audit)	A. 823-02
NEP 210 (lettre de mission)	A. 823-01
NEP 230 (documentation)	A. 823-04
NEP 240 (fraudes)	A. 823-15
NEP 250 (textes légaux)	A. 823-16
NEP 300 (planification)	A. 823-05
NEP 315 (évaluation des risques)	A. 823-07
NEP 320 (seuil de signification)	A. 823-06
NEP 330 (réponses aux risques)	A. 823-08
NEP 500 (éléments probants)	A. 823-09
NEP 501 (éléments probants)	A. 823-10
NEP 505 (demandes de confirmation)	A. 823-11
NEP 510 (bilan d'ouverture)	A. 823-21
NEP 520 (procédures analytiques)	A. 823-12
NEP 530 (sondages)	A. 823-13
NEP 540 (estimations comptables)	A. 823-17
NEP 560 (événements postérieurs)	A. 823-19
NEP 570 (continuité)	A. 823-18
NEP 580 (déclarations et lettre d'affirmation)	A. 823-14
NEP 610 (audit interne)	A. 823-23
NEP 620 (expert)	A. 823-24
NEP 630 (expert-comptable)	A. 823-25
NEP 700 (rapport sur les comptes)	A. 823-26
NEP 705 (justification des appréciations)	A. 823-27
NEP 710 (chiffres comparatifs)	A. 823-22

NEP 730 (changements comptables)	A. 823-20
NEP 910 (petites entreprises)	A. 827-3-1
NEP 2410 (examen limité)	A. 823-28
NEP 9010 (audit DDL)	A. 823-31
NEP 9020 (examen limité DDL)	A. 823-32
NEP 9030 (attestations DDL)	A. 823-30
NEP 9040 (procédures convenues DDL)	A. 823-34
NEP 9050 (consultations DDL)	A. 823-33
NEP 9060 (prestations DDL lors d'acquisitions)	A. 823-35
NEP 9070 (prestations DDL lors de cessions)	A. 823-36
NEP 9505 (rapport sur le rapport de contrôle interne)	A. 823-29
NEP 9510 (rapport de gestion et autres documents)	A. 823-9-1
NEP 9605 (blanchiment et traçfin)	A. 823-37

CESAG - BIBLIOTHEQUE

ANNEXE 3 : Quelques définitions de la notion de signification, Cornier (1994 :8)

TABLEAU I

Quelques définitions de la notion de **seuil de signification**

DECCA (France)

« Le réviseur doit juger si les redressements ou reclassements entraînent une modification dans l'appréciation qui peut être faite des états financiers par les différents utilisateurs¹. » (A)

AICPA (États-Unis)

« La publication de l'information financière se résume à la divulgation de l'information suffisamment pertinente pour influencer les évaluations ou les décisions². » (A) et (B)

ICAEW (Royaume-Uni)

« Une opération est significative si sa non-divulgation, son inexactitude ou son omission peuvent fausser la fidélité des comptes³. » (A)

ICAA (Australie)

« Un élément financier devrait être considéré significatif si sa non-publication ou si son inexactitude faussait l'information présentée aux états financiers et, de là, modifierait les évaluations et les décisions des utilisateurs⁴. » (A) et (B)

IASC (International)

« Les états financiers doivent révéler tous les faits et toutes les opérations dont l'importance peut influencer sur les évaluations ou les décisions⁵. » (A) et (B)

AAA (États-Unis)

« Le test ultime est l'utilisation qui sera faite des états financiers. Un élément est significatif si sa connaissance influence le jugement d'un utilisateur informé⁶. » (A) et (B)

SEC (États-Unis)

« Le terme « importance », lorsqu'il est utilisé pour définir une exigence en matière de publication d'information, fixe les paramètres de l'information requise par rapport à ce qu'un investisseur prudent est en droit de connaître⁷. »

« L'information requise à l'égard d'un état financier doit être présente. À cet égard, tous les éléments matériels doivent être divulgués afin d'assurer que l'information n'est pas fallacieuse⁸. » (A) et (B)

Notes :

- (A) Effet sur les évaluations
- (B) Effet sur les décisions
- (A) et (B) Effet sur les évaluations et sur les décisions

Ces définitions sont tirées de :

1. Ordre des experts-comptables et des comptables agréés, *Le seuil de signification*, Recommandation n° 8, mai 1976, p. 10.
2. American Institute of Certified Public Accountants, *Accounting Principles Board, Statement No. 4*, octobre 1970, par. 128 (traduction libre).
3. Institute of Chartered Accountants in England and Wales, *Statement V 10*, « The Interpretation of "Material" in Relation to Accountants », 1968, par. 1 (traduction libre).
4. Institute of Chartered Accountants in Australia, *Statement of Accounting Standards D S 7* « Materiality in Financial Statements », 1974, par. 4 (traduction libre).

Extrait :L'utilisation de méthodes quantitatives en vérification 3e édition, (1994 :8)

CESAG - BIBLIOTHEQUE

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

1. AHOUANGANSI Evariste, (2010), *Audit et révision des comptes : aspects internationaux et espace OHADA*, 2^{ème} Edition, Edition : MondExperts, Abidjan, 923pages.
2. ALBARIAN Alexis, (2011), *Actualité jurisprudentielle: Droit commercial, droit des sociétés commerciales*, Edition Rueil Malmaison, 432 pages.
3. ALDO Levi et CONSTANT Anne Sophie, (2012), *Mémento LMD - Réussir mémoires et thèses*, 4^e édition, Editeur: Gualino, 187 pages.
4. ANTOINE Joseph, CORNIL Jean Paul, (2002), *Lexique thématique de la comptabilité: Dictionnaire spécialisé explicatif*, Editions De Boeck Supérieur, 484 pages.
5. Association technique d'harmonisation de cabinets d'audit et de conseil, (1991), *AUDIT FINANCIER : Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, Volume(1),125pages.
6. ATH, (1991), *Audit financier, Guide pour l'audit de l'information financière des entreprises*, Edition CLET, Paris. 341pages.
7. BARBIEI Jean-François, (1996), *Commissariat aux comptes*, Edition GLN JOLY, 288pages.
8. BIZET Jean-François, (2011), *Entreprises publiques locales: SEM, SPLA, SPL* Edition : Wolters Kluwer, France.
9. CABINET ERA BAKER TILLY, (2010-2011), *Support de séminaire sur la pratique du commissariat aux comptes*.
10. CAMARA Moussa, (2008), *L'essentiel de l'audit comptable et financier*, Edition Harmattan, Paris, 154pages.
11. CNCC (Compagnie Nationale de Commissariat aux comptes), (Juillet 2007), *Les instruments réglementaires et doctrinaux de la profession*, (Reprise du référentiel CNCC 2003) 145pages.
12. CNCC, (Juin 2005), *Le Guide du commissaire aux comptes – Normes d'exercice professionnel*, (reprise du Référentiel CNCC 2003), 695pages.
13. CORNIER Denis, (1994), *L'utilisation de méthodes quantitatives en vérification*, 3^e édition, Edition Presses de l'Université du Québec, 263 pages.
14. COUSIN Eric, (2002), *Droit comptable des entreprises*, Edition Larcier, 968 pages

15. EDDINE Nacer Sadi, (2009), *Analyse financière d'entreprise: méthodes et outils d'analyse et de diagnostic en normes françaises et internationales IAS-IFRS*, Edition l'Harmattan, Paris, 279pages.
16. GATSI Jean, (2011), *Le droit OHADA des sociétés coopératives*, Editions L'Harmattan, 200 pages.
17. GUILLON Bernard, (2008), *Méthodes thématiques pour la gestion des risques: Oriane*, 2eme édition, Editions L'Harmattan, 366 pages.
18. HAMAZOUI Mouhamed, (2005), *Audit : Gestion des risques d'entreprise et contrôle interne : normes ISA200, 315, 330,500*, Edition Pearson, Paris, 243pages.
19. IFAC, Normes internationale d'audit, (1998-2003), *ISA 200 « objectifs et principes généraux en matières d'audit*, 65pages.
20. IFAC, Norme Internationale d'Audit ISA 300, (Juin 2006), *Planification d'une mission d'audit des états financiers*, 72pages.
21. KROLL Pascale et FIORI Debora, (2011), *Les métiers de l'audit - Le guide 2010-2011* Edition L'Etudiant ,171pages.
22. LEJEUNE Gerard et EMMERICH Jean-Pierre, (2007), *Audit et Commissariat aux comptes*, Editeur: Gualino, 329pages.
23. MACCARIO Nicole Ferry, KLEINHEISTERKAMP Jan, LENGELARTFrançois, MEDJAD Karim , STOLOWY Nicole, (2006), *Gestion juridique de l'entreprise*, Edition Pearson Education , France,368 pages.
24. MANDZILA Eustache Ebondon Wa, (2005), *La gouvernance d'entreprise : une approche par l'audit et le contrôle interne*, Editions Harmattan, Paris, 349pages
25. MIKOL Alain, (1999), *Les audits financiers: Comprendre les mécanismes du contrôle légal*, 1ere édition, Edition D'Organisation, 198pages.
26. MIKOL Alain, (2010), *Audit et commissariat aux comptes*, 10ème édition, Editione-theque, 166pages.
27. MOULIN Philippe, (2010), *Manuel d'initiation à l'audit légal*, Edition PL informatique, 181pages.
28. OBERT Robert et MAIRESSE Marie-Pierre, (2007), *DSCG 4 - Comptabilité et audit : Manuel et applications*, Edition Dunod, Paris, 584 pages.
29. OECD, (2012),*Les lignes directrices de l'OCDE sur la gouvernance des Assureurs*, Edition OCDE, 98pages.
30. OEC, (Ordre des experts-comptables), (Janvier 2012), *Guide d'application de normes professionnelles* 34pages.

31. OHADA, AUDSC-GIE, (1998), *Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales et Groupements d'Intérêt Economique de l'OHADA*, Editions comptables et juridiques, 297 pages.
32. RENARD Jacques et NUSSBAUMER Sophie, (2011), *Audit interne et Contrôle de gestion*, Edition Eyrolles, 231pages.
33. RENARD Jaques, (2006), *Théorie et pratique de l'audit interne*, 6ème Edition, Edition D'Organisation, Paris, 479pages.
34. TSAPI Victor (2009), *les implications économiques, comptables et fiscales dans le système OHADA*, Editions l'Harmattan, 249 pages.
35. VALIN Gérard, GAVANOU Jean François et GUTTMAN Catherine, (2006), *Controlor et auditor*, Editeur Dunod, Paris, 485pages.
36. WATTS RL et ZIMMERMAN JL, (1973), *Toward a positive theory of the determination of Accounting standard*, Edition The accounting review, 134pages.

WEBOGRAPHIE

1. CNCC(2012), Les normes d'exercice professionnelles NEP 700, www.cncc.fr/sections/documentation_profes/documentation_de_ref/norme_et_doctrine_pr/table_synthetiques_d/nep-700
2. Conseil Supérieur de l'Ordre des Experts-Comptables(2009), www.experts-comptables.fr/csoec/Version-francaise-du-Code-de-deontologie-de-l-IFAC

CESAG - BIBLIOTHEQUE

CESAG - BIBLIOTHEQUE