

REPUBLIQUE DU SENEGAL

Un peuple - un but - une foi



MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE



Ecole supérieure de commerce de Dakar (Sénégal)

07, Avenue Faidherbe-BP : 21354 Dakar-Sénégal

Tel : +(221)338496919-Fax : +(221) 338215074

Site web : www.supdeco.sn

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

En vue de l'obtention du diplôme de master of science in management

PROGRAMME GRANDE ECOLE (Bac+5)

Option : Audit et contrôle de gestion

**IMPACT DE LA NORMALISATION COMPTABLE
INTERNATIONALE DANS LE PROCESSUS DE
CERTIFICATION DES COMPTES D'UNE ENTREPRISE :
CAS DE SONATEL**

Présenté par :

Yandé CISSE

Encadreur

M. Mamadou Badiane

Professeur en Audit et contrôle de
Gestion

Juillet 2013

REPUBLIQUE DU SENEGAL

Un peuple - un but - une foi



MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT SUPERIEUR ET DE LA RECHERCHE SCIENTIFIQUE



Ecole supérieure de commerce de Dakar (Sénégal)

07, Avenue Faidherbe-BP : 21354 Dakar-Sénégal

Tel : +(221)338496919-Fax : +(221) 338215074

Site web : www.supdeco.sn

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

En vue de l'obtention du diplôme de master of science in management

PROGRAMME GRANDE ECOLE (Bac+5)

Option : Audit et contrôle de gestion

**IMPACT DE LA NORMALISATION COMPTABLE
INTERNATIONALE DANS LE PROCESSUS DE
CERTIFICATION DES COMPTES D'UNE ENTREPRISE :
CAS DE SONATEL**

Présenté par :

Yandé CISSE

Encadreur

M. Mamadou Badiane

Professeur en Audit et contrôle de

Gestion

Juillet 2013

**IMPACT DE LA NORMALISATION
COMPTABLE INTERNATIONALE DANS LE
PROCESSUS DE CERTIFICATION DES
COMPTES D'UNE ENTREPRISE: CAS DE LA
SONATEL**

DEDICACES

Je rends grâce à Dieu le tout puissant, le miséricordieux de m'avoir donné la foi et la force de terminer ce travail.

- ❖ A ma mère Mme Seynabou Diop, pour tous les efforts et sacrifices consentis pour ma réussite
- ❖ A mon père Cheikhna Cissé, mes frères et sœurs, Mouhameth, Babacar, Khady Massaly, Oumou Cissé, Nansou Cissé et toute ma famille pour tout le soutien et l'affection qu'ils me portent
- ❖ A mon mari Abdoulaye Faye, pour sa compréhension, son soutien et son amour.
- ❖ A mon père Barkham Thiam, pour toutes les prières formulées à mon égard
- ❖ A ma grand-mère Ndioufa, que le bon Dieu l'accueille dans son paradis
- ❖ A toute la famille Faye, Diop, Cissé
- ❖ A tous mes amis, mes tantes, cousines, oncles et à toutes les personnes de près ou de loin qui ont contribué à ma réussite

REMERCIEMENTS

- ❖ Je tiens à remercier monsieur Mamadou Badiane pour sa disponibilité, ses orientations et ses conseils.
- ❖ Mes remerciements vont à l'endroit de l'équipe pédagogique de supdeco qui nous ont accompagné durant tout notre cursus.
- ❖ A messieurs Abdourakhmane Diouf, Arthur Faye du CDI
- ❖ A tous mes professeurs qui ont su nous encadrer, nous inculquer tout le savoir nécessaire à notre formation.
- ❖ A tous les étudiants de supdeco que j'ai eu à côtoyer tout au long de mon cursus à l'école et leur souhaite pleins de succès dans le travail qui les attend.
- ❖ Merci à toutes les personnes qui ont contribué de près ou de loin dans la réalisation et la réussite de ce travail.

SIGLES ET ABBREVIATIONS

CAC : Commissaire Aux Comptes

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

H3C: Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

IAS: International accounting standards

IASB: International Accounting Standards Board

IASC: International Accounting Standards Committee

IFAC: International Federation of Accounting

IFRIC: International Financial Reporting International Committee

IFRS: International Financial Reporting Standards

ONEAAS: Ordre National des Experts et Evaluateurs Agréés du Sénégal

ONECCA : Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés

ROSC: Reports on the Observance of Standards and Codes

SAC: Standards Advisory Council

SONATEL : Société Nationale des Télécommunications

SYSCOA: Système Comptable Ouest Africain

UEMOA: Union Economique et Monétaire Ouest Africain

LISTE DES FIGURES

Figure 1 : schéma de la démarche générale de l’audit	24
Figure 2 : schéma de l’évolution du contrôle interne.....	27
Figure 3 : carte de l’application des normes IFRS dans le monde.....	44



RESUME

Afin d'assurer plus de transparence dans la publication des comptes, pour une comparaison des états financiers dans un contexte international, de faciliter la lecture pour les grands acteurs de la gouvernance des entreprises et d'améliorer la qualité de l'information financière publiée par les sociétés et une plus grande fiabilité de l'instrument financiers, les normes comptables internationales(IFRS) sont créées .

La transparence des états financiers reste un facteur clé de garanti pour les investisseurs .C'est la raison pour laquelle les entreprises africaines doivent réfléchir sur des moyens efficaces leurs permettant de faciliter les échanges dans les marchés des capitaux et la compréhension des états financiers mais également d'assurer la fiabilité de nos états financiers.

Pour ce faire, il est nécessaire que les dirigeants et acteurs économiques réfléchissent sur une éventuelle adoption ou une cohabitation de ces normes internationales. Et par conséquent voir quels impacts ces normes comptables internationales ont-elles sur la qualité des états financiers de nos entreprises.

SOMMAIRE

▪ Dédicaces	
▪ Remerciements	
▪ Listes des sigles et abréviations	
▪ Listes des tableaux et graphiques	
▪ Résumé du mémoire	
▪ INTRODUCTION.....	1
▪ PREMIERE PARTIE:CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE.....	4
 CHAPITRE1:CADRE THEORIQUE.....	4
SECTION 1: Problématique.....	4
SECTION 2: Intérêt du sujet.....	5
SECTION 3 : Revue critique de la littérature.....	6
SECTION 4 : Objectifs de la recherche.....	8
SECTION 5 : Hypothèses de recherche.....	9
 CHAPITRE 2 : CADRE METHODOLOGIQUE.....	10
SECTION 1 : Cadre de l'étude.....	10
SECTION 2 : Délimitation du champ de l'étude.....	10
SECTION 3 : Techniques de recherche.....	10
SECTION4 : Difficultés rencontrées.....	11
▪ DEUXIEME PARTIE : CADRE CONCEPTUEL ET ORGANISATIONNEL.....	12
 CHAPITRE 1 : CADRE CONCEPTUEL.....	13
SECTION 1 : Normalisation comptable.....	13
SECTION 2 : Audit comptable.....	19
SECTION 3 : Commissariat aux comptes.....	29
SECTION 4 : Certification des comptes.....	32
 CHAPITRE 2 : CADRE ORGANISATIONNEL.....	35
SECTION 1 : Historique.....	35
SECTION 2 : Partenariat.....	36
SECTION 3 : Valeurs de l'entreprise.....	37

SECTION 4 : Fonctionnement.....	38
▪ TROISIEME PARTIE : CADRE ANALYTIQUE.....	40
CHAPITRE 1 : COLLECTE ET INTERPRETATION DES DONNEES.....	41
SECTION 1 : Méthodologie de collecte de données.....	41
SECTION 2 : Présentation et interprétation des données.....	41
CHAPITRE 2 : ANALYSE ET RECOMMANDATIONS.....	50
SECTION 1 : Analyse des résultats.....	50
SECTION 2 : Recommandations générales.....	54
SECTION 3 : Recommandations spécifiques.....	56
SECTION 3 : Tests de conformité des hypothèses.....	56
CONCLUSION.....	58
BIBLIOGRAPHIE	
ANNEXES	
TABLE DES MATIERES	

INTRODUCTION

Pendant des années, l'audit a été un moyen de contrôle et de vérification de la réalité et de la sincérité de contrôle des comptes d'une entreprise.

Avec la mondialisation des échanges, la libération des activités, l'émergence de la technologie, l'exigence des clients et l'intensification de la concurrence dans le monde économique, l'audit a connu une évolution considérable. Ainsi, on parle actuellement d'audit marketing, d'audit social, d'audit environnemental etc.

Les marchés financiers internationaux revêtent de plus en plus d'importance pour les entreprises cherchant à accéder à des sources de financement à l'échelle internationale. Le nombre des transactions menées sur les marchés monétaires et financiers internationaux enregistre une croissance sans précédent. La transparence devient alors un facteur-clé de l'efficacité des marchés de capitaux. C'est précisément pour cette raison qu'il est indispensable de pouvoir comparer les états et résultats financiers des différentes entreprises du monde entier.

La qualité de l'information financière est en première place sur la liste des facteurs de choix des investisseurs. Cette information étant d'une importance capitale dans le développement économique de l'entreprise, il est normal de mettre en place des normes comptables internationales afin de faciliter les échanges dans les marchés des capitaux et la compréhension des états financiers.

Dans le contexte actuel, l'harmonisation internationale, ou encore la réduction des différences entre réglementations comptables nationales, est donc devenue un enjeu pour les entreprises, cette harmonisation leur permettra notamment d'accéder à tous les marchés financiers sans avoir à établir un jeu de comptes particuliers pour chaque place financière. Parallèlement les investisseurs auront facilement les informations nécessaires pour prendre une décision.

Toutefois, après les scandales financiers (ENRON, WOLDCOM etc.) du début des années 2000 survenu en Europe et aux Etats unis, la question de la fiabilité des normes a fait l'objet de débat entre les créateurs des normes et les acteurs économiques.

Ainsi, afin de renforcer la confiance du public et de garantir une meilleure transparence de l'information financière, les organismes publics mettent en place des normes comptables internationales appelés IFRS (International Financial Reporting Standards) reconnues à l'international.

La comptabilité est un outil essentiel au service de l'information des acteurs de l'entreprise. Il est donc essentiel de fonctionner avec un règlement comptable non plus national mais international, une convergence des normes comptables appliquées dans le monde.

Cependant, la question de la fiabilité des états financiers de nos entreprises reste un problème majeur en Afrique et leur accès pose d'énormes difficultés tant pour le public mais également les investisseurs. De nombreuses entreprises se voient refuser la certification de leurs comptes faute de non respect des normes comptables.

Depuis le 01 janvier 2005, avec l'adoption des normes IFRS, le monde de l'entreprise a connu un grand bouleversement. Dès Mars 2002, le conseil européen adopte un règlement rendant obligatoire l'adoption d'un modèle unique pour les normes comptables internationales simplifiant les comparaisons économiques entre entreprises au niveau mondial.

Ainsi, depuis quelques années l'idée d'adoption des normes comptables internationales suscite beaucoup de débat en Afrique. En particulier au Sénégal, les documents comptables font défaut et cela pose d'énormes difficultés pour démontrer la transparence et la crédibilité de nos entreprises. Cependant, pour avoir des entreprises concurrentielles avec celles du monde en particulier de l'Europe et s'imposer dans le classement mondial des affaires, il est nécessaire d'être en phase avec l'évolution du monde économique.

Toutefois, avant l'adoption ou la cohabitation des normes IFRS, il est important de voir ***l'impact des normes comptables internationales dans le processus de certification des comptes de l'entreprise.***

Pour cela nous avons choisi de traiter notre mémoire en trois (3) parties. Dans un premier temps nous parlerons du cadre théorique et méthodologique du thème. Dans un deuxième, nous évoquerons le cadre conceptuel et organisationnel c'est-à-dire expliquer clairement les termes et différents concepts relatifs au sujet et également faire une présentation de la SONATEL. Dans la troisième partie, nous procéderons à l'analyse des points forts et faibles des données collectées et formuler des recommandations.

PREMIERE PARTIE : CADRE METHODOLOGIQUE ET THEORIQUE

1ère PARTIE : CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE

CHAPITRE 1 : CADRE THEORIQUE

SECTION 1 : Problématique

La comptabilité financière constitue une partie très importante dans le fonctionnement de l'entreprise. Elle a pour fonction principale de fournir des informations fiables, pertinentes et fidèles sur la situation économique et financière aux dirigeants, aux actionnaires et aux tiers.

Avec la mondialisation des marchés financiers, où on parle d'entreprises internationales, pour une bonne harmonisation et une facilitation des échanges, la comptabilité financière doit être identique selon la réglementation de chaque pays. Toutefois les entreprises doivent mettre en place tous les moyens nécessaires pour présenter des états financiers compréhensibles par les acteurs économiques afin que ces derniers puissent faire une analyse et une comparaison des états financiers et par conséquent de prendre des décisions économiques qui s'imposent.

Cependant, pour atteindre ces objectifs, un système de normalisation comptable ou IAS/IFRS est mis en place afin d'assurer une certaine comparabilité des états financiers des entreprises établies, étant donné que chaque pays ou zone géographique a ses propres règles d'établissement des états financiers.

La fondation de l'IASC (International Accounting Standards Committee) créée en 1973 à Londres, devenue IASB (International Accounting Standard Board) en Avril 2001 avait pour objectif « d'élaborer et de publier, dans l'intérêt du public, des normes comptables internationales qui devront être respectées lors de la présentation des comptes annuels et des états financiers afin d'assurer l'acceptation et l'application de ces normes à l'échelon mondial ».

L'accès à l'information financière des entreprises en Afrique pose d'énormes difficultés. Les entreprises n'ont pas coutumes de diffuser leurs états financiers au public de peur que certaines anomalies ou irrégularités y soient notées.

Les scandales financiers qui ont secoué le monde économique ces quelques années particulièrement en Europe et aux Etats unis ont fait l'Objet de questionnements sur la fiabilité des normes comptables.

Pour toutes ces raisons, l'entreprise a besoin de certifier ses comptes par un expert comptable ou commissaire aux comptes afin d'assurer la validité et la crédibilité de leur situation financière et par conséquent rassurer les acteurs économiques tels que l'état, actionnaires, investisseurs, les clients etc.

Face à ce constat, nous portons notre réflexion sur certaines questions :

- ✓ Quel est le rôle des normes comptables dans le processus de certification d'une entreprise ?
- ✓ De quelles manières la normalisation comptable impacte-t-elle sur le processus de certification d'une entreprise ?

SECTION 2 : Intérêt du sujet

Les normes comptables sont au cœur de l'actualité économique mondiale. Elles jouent un rôle très important tant pour les investisseurs que pour les acteurs économiques dans le fonctionnement de l'entreprise. Dès lors, depuis quelques années des débats, des discussions, des réflexions sont organisés sur les normes comptables entre les fabricants des normes comptables (IASB), les utilisateurs, les entreprises et les pouvoirs publics.

Depuis les scandales financiers qui ont secoué le monde et particulièrement l'Europe, une controverse sur le rôle des normes comptables s'est installée avec force chez les acteurs économiques. Les règles comptables sont-elles fidèles ou déforment-elles la réalité ?

Les normes comptables sont appliquées dans le marché financier en Europe depuis 2004 et aussi en dehors de l'Europe, dans une dizaine de pays.

Cependant les normes comptables ont réalisé un progrès considérable dans la qualité de l'information financière dans les entreprises cotées.

L'application des normes comptables permet à l'entreprise de privilégier une information comptable pertinente, fiable pour les gestionnaires et les investisseurs. La qualité de l'information financière assure à l'entreprise une crédibilité auprès des investisseurs et autres, une ouverture dans le marché financier mondial, et aussi une valorisation des échanges extérieurs et par conséquent le développement de ses activités.

Vu sous cet angle, l'entreprise se doit d'appliquer les normes comptables qui constituent une preuve de sa fiabilité. En effet, pour un renforcement de cette crédibilité, il est nécessaire que l'entreprise certifie ses comptes par un expert comptable qui aura pour rôle d'évaluer l'exactitude et la fiabilité des états financiers. Ce qui explique la pertinence de notre sujet.

SECTION 3 : Revue critique de la littérature

Afin de bien cerner notre thème, il nous est indispensable de faire une recherche et une classification des lectures relatives à notre sujet de recherche. Il s'agira de consulter les livres, mémoires, les revues, les rapports, etc. qui font ressortir les concepts et ayant des liens particuliers avec notre thème.

Ainsi, nous avons centré notre revue littéraire sur : l'audit, l'audit comptable et financier, les normes comptables internationales et la certification des comptes.

- **« Contolor & auditor »¹**

Dans cet ouvrage les auditeurs nous ont fait revivre l'histoire de l'audit en retraçant son origine, son évolution, les métiers de l'audit externe et interne, des différents organismes internationaux de régulation ainsi que de la méthodologie et des outils de l'audit et du contrôle.

L'audit, pendant des années était limité au départ à l'appréciation des informations comptables et financières, cependant avec la mondialisation et aux rythmes très accélérées que vont les choses il couvre actuellement un champ de plus en plus large qui touche différents domaines. Ainsi on parle d'audit social, d'audit qualité, d'audit environnemental etc. Toutefois il reste une démarche indépendante de contrôle, de vérification, d'évaluation et de recommandations basés sur des référentiels explicites.

Ils ont clairement relaté la différence qui existe entre l'audit externe ou légal et l'audit interne. Selon eux l'audit interne concerne essentiellement la taille des entreprises, leur stratégie et leur type d'activité. Elle constitue une démarche de diagnostic, d'expression et de suivi d'une mise en œuvre de recommandations d'une situation financière, d'une activité opérationnelle ou d'une approche stratégique à travers des procédures et normes internes en réalisant un plan de vérification et de contrôle qui sont imposés aux auditeurs travaillant au sein de l'entité. Quant

¹ VALIN, Gérard ; GAVANOU, Jean-François; GUTTMAN, Catherine. Contolor & auditor, 2006

à l'audit externe, elle est généralement réalisée par un commissaire aux comptes. Elle exprime une opinion de l'auditeur sous forme de rapport annuel de certification des comptes d'une entreprise. L'auditeur se réfère sur un plan comptable et des normes comptables permettant la mise en œuvre de diverses procédures de vérification.

Ils nous renseignent aussi sur l'évolution de l'audit face aux mutations du monde économique. Avec la globalisation des entreprises, et les rythmes d'évolution qui s'accroissent brutalement, ainsi que les crises financières notées depuis quelques années, l'audit a mis en place des référentiels tels que les normes IFRS (International Financial Reporting Standards), le FASB (Fédération Accounting Standards Board), ou des systèmes généraux de contrôle interne lui permettant une meilleure maîtrise de la situation mais aussi de mener dans des délais très courts des missions annuelles de certification des comptes et d'apprécier globalement la situation des entreprises.

La tenue de la comptabilité, l'assistance à partie prenante, l'expertise judiciaire financière ou comptable, l'audit légal à travers la mission générale annuelle de certification et les missions spécifiques à certaines opérations sont les missions confiées à l'auditeur externe d'après Gérard Valin et ses collaborateurs.

A travers ce livre, nous avons appris les différentes phases d'une mission d'audit qui se décompose en trois parties : phase de préparation, phase préliminaire, et la phase finale.

- **« Audit comptable et financier »²**

Ce livre relate les généralités sur l'audit financier et la révision comptable en expliquant de manière très détaillée les notions de l'opinion motivée de l'auditeur ainsi que le référentiel. Ils définissent l'audit comme « l'émission d'une opinion motivée sur la correspondance entre un existant et un référentiel ». Ces auteurs définissent également dans cet ouvrage la notion de l'audit comptable et financier et les différents acteurs de l'audit tels que les auditeurs externes et les auditeurs internes. En effet, l'auditeur externe est un expert qui est indépendant et n'est pas un agent interne de l'entité donnée et est nommé commissaire aux comptes. Il a pour mission de vérifier la conformité des documents financiers émis par certaines sociétés, vérifier également la sincérité et la concordance des comptes annuels de l'entreprise. Ainsi, l'auditeur met en place une méthodologie lui permettant d'atteindre son objectif qui est de donner un

² GRAND, Bernard ; VERDALLE, Bernard .Audit comptable et financier 2^e édition ,2006

avis sur la sincérité et la régularité des documents financiers et de s'assurer du respect des droits fondamentaux des investisseurs et des tiers. De ce fait, les deux auteurs divisent la démarche en trois phases : une phase de connaissance générale de l'entreprise, une phase d'évaluation du contrôle interne et une phase de l'examen des comptes.

▪ **« Audit et commissariat aux comptes »³**

C'est un ouvrage de Gérard Lejeune et de Jean Pierre Emmerich. Ils relatent dans ce livre l'origine du commissariat aux comptes et de son rôle dans l'histoire. En effet, les écritures comptables ont débuté vers la fin du XVIII^{ème} siècle, mais c'est au XIX^{ème} siècle que le métier de commissariat aux comptes a été créé afin de mieux contrôler les gestionnaires et de préserver les intérêts des actionnaires. Néanmoins c'est véritablement en 1936, après les graves scandales notées en 1920 et 1930 que des textes sont établis pour une meilleure organisation de ce nouveau métier.

A travers ce livre, ces auteurs mettent en exergue la différence entre le rôle de l'expert comptable et celui du commissaire aux comptes. Si l'expert comptable utilise une démarche, le CAC quant à lui intègre cette démarche pour servir de référentiel pour la certification des états financiers.

Ainsi, trois missions sont confiées au commissaire aux comptes nous disent ces auteurs : certifier les états financiers, surveiller la pérennité de l'entité dans laquelle il exerce sa mission en ayant l'obligation éventuelle de déclencher la procédure d'alerte, et de révéler au procureur de la république les faits délictueux significatifs et délibérés dont il a connaissance à l'occasion de sa mission.

Avec les scandales financiers du début des années 2000, certains pays ont jugé nécessaire de renforcer leur législation, c'est ainsi que le H3C (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes) est créé en France. Dans cette partie les auteurs nous expliquent clairement le rôle de cette institution dans le contexte économique actuel ainsi que sa structuration.

SECTION 4 : objectifs de recherche

Pour une meilleure compréhension du sujet, nous l'avons scindé en objectif général et en objectifs spécifiques.

³ LEJEUNE, Gérard ; EMMERICH, Jean-Pierre .Audit et commissariat aux comptes ,2007

Objectif général

Apprécier l'impact de la normalisation comptable internationale dans le processus de certification d'une entreprise

Objectifs spécifiques

De cet objectif général, nous avons ressorti quatre(4) objectifs spécifiques qui permettront d'atteindre notre objectif

- Montrer l'importance de la normalisation comptable internationale
- Analyser le processus de certification de l'entreprise
- Montrer l'avantage du suivi des normes internationales de comptabilisation dans le processus de certification
- Proposer des axes de recommandations

SECTION 5 : Hypothèses de recherche

Elles constituent une réponse provisoire aux questions spécifiques de recherche afin d'affirmer ou d'infirmer les questions de recherche.

Hypothèse 1 : la publication de l'information financière des entreprises au public n'est pas très avancée au Sénégal

Hypothèse 2 : les normes comptables internationales ne sont pas appliquées dans la comptabilité des entreprises au Sénégal

Hypothèse 3 : les normes comptables internationales ont un impact jouent dans le processus de certification d'une entreprise

CHAPITRE 2 : CADRE METHODOLOGIQUE

Cette partie sera composée du cadre de l'étude, de la délimitation du champ de l'étude, des techniques d'investigation et enfin des difficultés rencontrées.

SECTION 1 : cadre de l'étude

Dans notre cadre de l'étude nous parlerons de l'application des normes IAS/IFRS par la SONATEL dans leur processus de certification.

Depuis quelques années, les entreprises privées, publiques et para publiques font l'objet d'audit en particulier la SONATEL qui fait partie des grandes entreprises du Sénégal mais également la seule société cotée en bourse du pays.

Les normes comptables au Sénégal ont connu ces dernières années des évolutions notables dans les entreprises, qui permettent d'envisager une évolution favorable de la pratique comptable et d'audit à moyen terme .Mais, des améliorations sont nécessaires en matière de l'accès à l'information, de la normalisation comptable et d'audit pour permettre aux mécanismes de fonctionner efficacement.

Le renforcement de la qualité de l'information, de la fiabilité et de l'accès à l'information comptable au sein de l'entreprise participe à la stratégie de développement économique.

SECTION 2 : délimitation du champ de l'étude

Notre étude est centrée essentiellement sur les normes IAS/IFRS et sur l'effet de ces normes sur le processus de certification. Nous allons tout au long de cette partie retracer l'histoire des normes comptables en passant par son origine, objectifs et missions. Néanmoins, nous expliquerons le processus de certification des comptes d'une entreprise.

SECTION 3 : techniques de recherche

Pour bien cerner notre étude, il est nécessaire de collecter des données pertinentes. Il s'agit de s'orienter vers des outils et méthodes de recherche adéquats tels que :

La recherche d'information ou documentation : il s'agit là de passer en revue les mémoires, les livres, les articles et autres qui comportent des données qui parlent de notre sujet ou nous aident dans la rédaction de notre sujet.

La recherche en ligne consistant à faire des recherches sur les sites de l'internet en particulier Google, wikipédia et aussi les sites des organismes concernés.

De préparer des entretiens avec les responsables et cadres de la SONATEL, également avec certains professeurs qui dispensent des cours dans ce domaine, et de discuter le plus largement possible avec notre directeur de mémoire.

SECTION 4 : difficultés rencontrées

Dans tout travail de recherche, il y'a toujours des obstacles qui font que le travail ne se déroule pas comme souhaité. C'est ainsi que, nous avons rencontré d'énormes difficultés parmi lesquelles :

- La difficulté à trouver un stage d'étude en particulier à la SONATEL, ce qui a eu un impact majeur dans la gestion du temps de notre travail.
- L'inaccessibilité aux informations concernant les rapports financiers des entreprises pouvant nous permettre à vérifier nos hypothèses à cause de la réticence de nos interlocuteurs soumis aux secrets professionnels.
- L'obtention de rendez vous auprès des auditeurs a posé des problèmes sur le nombre de personnes qu'on aurait souhaité interrogé.
- La rareté des documents relatifs au thème de notre mémoire. Beaucoup de documents qui parlent des normes comptables internationales sont essentiellement adaptés à l'environnement Européen.

DEUXIEME PARTIE : CADRE CONCEPTUEL ET ORGANISATIONNEL

CHAPITRE 1 : CADRE CONCEPTUEL

SECTION 1 : Normalisation comptable

1.1. Définition

Le terme de normalisation est défini comme un ensemble de règles (normes) techniques résultant de l'accord des producteurs et des usagers, et visant à spécifier, unifier et simplifier quelque chose, en vue d'un meilleur rendement dans tous les domaines de l'activité humaine (le petit Larousse illustré, 2007).

Les normes comptables sont des règles de comptabilité qui visent l'amélioration des méthodes de tenue comptable et à la meilleure compréhension des comptabilités et de leur contrôle.

1.2. Historique de l'IASB

L'IASB organisme international (International Accounting Standards Board) a pour ancêtre l'IASC crée en 1973 par Sir Henry Benson et les instances de normalisation comptable de dix pays dont en particulier, les Etats-Unis, le Canada, l'Allemagne, le Royaume-Uni, le Japon, Mexique, Pays-Bas, Grande Bretagne, Irlande, Australie.

Le nombre de pays membres passe à plus de cent en 1998. Il se fixe pour objectifs

- De développer pour l'intérêt du public un ensemble de standards compréhensibles, applicables, à vocation mondiale, qui exigent une information de haute qualité, transparente et comparable dans des états financiers pour aider les acteurs des marchés financiers mondiaux et les autres utilisateurs à prendre des décisions économiques ;
- De promouvoir l'utilisation et l'application rigoureuse de ces standards ;
- De permettre la convergence des standards nationaux et des IFRS vers des solutions de haute qualité.
- 1975 Publication des deux premières normes dans leur version finale, soit IAS 1 (1975), Publication des méthodes comptables, et IAS 2 (1975), Valorisation et présentation des stocks selon la méthode du coût historique.
- 1982 Le Conseil de l'IASC est élargi pour comprendre jusqu'à 17 membres, ce qui inclut 13 pays membres nommés par le conseil de l'International Fédération of

Accountants (IFAC) et jusqu'à quatre représentants d'organisations qui ont un intérêt dans la présentation de l'information financière. L'IFAC reconnaît que l'IASC constitue le normalisateur comptable international et le considère comme tel.

- 1989 La Fédération des Experts Comptables Européens (FEE) appuie l'harmonisation internationale et une participation européenne accrue dans l'IASC. L'IFAC adopte des lignes directrices visant le secteur public pour exiger des entreprises gouvernementales qu'elles suivent les IAS.
- 1994 Établissement de l'IASC Advisory Council (Comité consultatif de normalisation de l'IASC) auquel sont confiées les responsabilités de surveillance et des finances.
- 1995 La Commission européenne (CE) appuie l'entente intervenue entre l'IASC et l'OICV en vue de l'établissement de normes principales, et conclut que les multinationales de l'Union européenne devraient appliquer les IAS.
- 1996 La Securities and Exchange Commission (SEC) des États-Unis annonce qu'elle appuie l'objectif de l'IASC d'élaborer, le plus rapidement possible, des normes comptables pouvant servir à la préparation d'états financiers dressés aux fins d'émissions sur les marchés internationaux.
- 1997 Le SIC (Comité permanent d'interprétation de l'IASC) est créé et compte 12 membres votants. Il a comme mission de rédiger des interprétations des IAS à soumettre à l'approbation finale de l'IASC.

Le Strategy Working Party est formé et est chargé de formuler des recommandations au sujet de la structure et du fonctionnement futur de l'IASC.

- 1998 Le nombre de membres de l'IFAC/IASC s'accroît et compte 140 organismes comptables dans 101 pays.

L'IASC termine les normes de base avec l'approbation d'IAS 39.

- 1999 Les ministres des Finances du G7 et le Fonds monétaire international insistent sur la nécessité d'appuyer les IAS pour « renforcer l'architecture financière internationale ».

Le Conseil de l'IASC approuve à l'unanimité la restructuration d'un conseil formé de 14 membres (12 à temps plein) relevant d'un conseil d'administration (trustees) indépendant.

- 2000 L'Organisation internationale des commissions de valeurs (OICV) recommande à ses membres de permettre aux émetteurs multinationaux d'appliquer les normes de l'IASC pour les émissions et les cotations effectuées sur les marchés internationaux.

Un comité de nomination spécial est formé et présidé par Arthur Levitt, président de la SEC, pour nommer les administrateurs qui superviseront la nouvelle structure de l'IASB.

Les organismes membres de l'IASC approuvent la restructuration de celui-ci et sa nouvelle constitution.

Le comité de nomination annonce qui seront les premiers administrateurs.

Les administrateurs nomment Sir David Tweedie (président du Conseil de l'Accounting Standards Board du Royaume-Uni) à titre de premier président de l'IASB restructuré.

- En 2001, suite à une restructuration de l'IASC visant à donner un nouvel élan au projet des normes internationales, il devient l'IASB et les normes IAS sont appelées IFRS afin de mettre l'accent sur la place qu'occupe la qualité de l'information financière. Les normes IFRS sont applicables aux entreprises cotées en bourse de l'UE depuis 2005 et les états membres peuvent aussi autoriser et obliger ces entreprises à appliquer ce système à leurs comptes annuels.
- 2002 Le SIC est renommé et devient l'IFRIC, dont le mandat consiste, en plus d'interpréter les IAS et les IFRS existantes, à fournir des lignes directrices en temps opportun sur des questions qui ne sont pas abordées dans les IAS ou les IFRS.

L'Europe exige que les sociétés cotées appliquent les IFRS à compter de 2005.

L'IASB et le FASB publient une entente conjointe sur la convergence.

- 2003 La première version finale d'une IFRS et le premier bulletin d'interprétation de l'IFRIC sont publiés.

Un projet d'améliorations est terminé; 14 IAS ont fait l'objet de révisions importantes.

- 2004 D'importantes discussions ont lieu au sujet d'IAS 39 en Europe et aboutissent à l'approbation par la Commission européenne d'IAS 39, de laquelle deux sections sont retirées.

Début de la diffusion Web des réunions de l'IASB. Publication des IFRS 2 à 6. Publication des IFRIC 1 à 5.

- 2005 Un membre du Conseil de l'IASB devient président du Conseil de l'IFRIC. Modifications de la constitution.

Publication de la feuille de route (Roadmap) de la SEC en vue de l'élimination du rapprochement des IFRS et des PCGR des États-Unis.

La CE élimine l'exclusion relative à la disposition de l'option de la juste valeur d'IAS 39.

Le grand public peut maintenant assister aux réunions des groupes de travail.

Publication d'IFRS 7.

Publication des IFRIC 6 et 7 (et retrait d'IFRIC 3).

- 2006 L'IASB et le FASB mettent à jour l'entente sur la convergence.

L'IASB publie une déclaration sur les relations de travail avec d'autres normalisateurs.

L'IASB annonce qu'aucune nouvelle norme importante n'entrera en vigueur avant 2009.

Publication d'IFRS 8.

Publication des IFRIC 8 à 12.

- 2007 L'IFRIC passe de 12 à 14 membres. La SEC des États-Unis laisse tomber les exigences en matière de rapprochement avec les PCGR des États-Unis imposées aux sociétés inscrites étrangères qui appliquent les IFRS et souhaite recevoir des commentaires sur l'application des IFRS par les sociétés inscrites américaines.

Publication des révisions apportées à IAS 1 et à IAS 23.

Publication des IFRIC 13 et 14.

Le Conseil propose des IFRS distinctes pour les petites et moyennes entités (PME).

- 2008 L'OICV publie une déclaration enjoignant les entités à indiquer clairement si elles se conforment entièrement ou non aux IFRS telles qu'elles sont adoptées par l'IASB.

L'IASB et le FASB accélèrent l'exécution des projets conjoints dont l'achèvement est prévu pour le milieu de 2011, d'autres pays étant susceptibles d'adopter les IFRS, notamment les États-Unis, vers 2014.

L'American Institute of Certified Public Accountants reconnaît l'IASB à titre d'organisme de normalisation conforme à ses principes en matière d'éthique.

La SEC propose aux sociétés américaines inscrites une feuille de route conduisant à l'adoption des IFRS.

Des amendements aux IFRS 1, IFRS 2, IFRS 3, IFRS 7, IAS 1, IAS 27, IAS 32 et IAS 39 sont publiés.

La première série d'améliorations annuelles est publiée.

Publication des IFRIC 16 et 17.

En réaction à la crise financière mondiale, l'IASB a pris certaines mesures; mentionnons à ce chapitre les nouvelles indications sur l'évaluation de la juste valeur, la procédure accélérée d'amendement d'IAS 39, l'accélération des projets sur l'évaluation de la juste valeur et la consolidation, les informations plus détaillées à fournir sur les instruments financiers ainsi que la nomination de deux groupes consultatifs d'experts.

- 2009 Le nombre de membres de l'IASB passe à 16 (y compris un maximum de 3 membres à temps partiel) et l'équilibre géographique est atteint. Un poste est vacant.

L'IASCF forme un Conseil de surveillance regroupant des organismes publics.

Des amendements aux IFRS 1, IFRS 2, IAS 24, IAS 32 et IFRIC 14 sont publiés.

IFRS 9 (qui porte sur le classement et l'évaluation des actifs financiers) est publiée dans le cadre de la première phase établie par le Conseil pour le remplacement d'IAS 39.

La deuxième série d'améliorations annuelles est publiée.

Publication des IFRIC 18 et 19.

La prise de mesures en réaction à la crise financière mondiale se poursuit, ce qui inclut les projets portant sur le remplacement d'IAS 39, y compris les pertes de valeur des prêts.

- 2010 Publication de modifications à IFRS 1, IFRS 7 et IAS 12.

Des exigences concernant les passifs financiers (classement et évaluation) sont ajoutées à IFRS 9 dans le cadre de la première phase du remplacement d'IAS 39.

Publication d'une version révisée du Cadre conceptuel de l'information financière, qui rend compte de l'achèvement de la phase A (objectifs et caractéristiques qualitatives).

La troisième série d'améliorations annuelles est publiée.

L'IFRS Practice Statement Management Commentary (énoncé de pratique IFRS sur les commentaires de la direction) est publié.

Les administrateurs achèvent la deuxième partie de l'examen de l'acte constitutif 2008-2010 et donnent leur aval aux changements de noms suivants : l'IAS Foundation devient l'IFRS Foundation, l'IFRIC devient l'IFRS Interpretations Committee et le Standards Advisory Council (SAC) devient l'IFRS Advisory Council.

L'IASB et le FASB apportent des modifications aux calendriers d'un certain nombre de leurs projets communs afin d'accorder la priorité aux projets d'envergure et de réduire le nombre d'exposés-sondages importants.

L'IASB publie deux types de recueils annuels des IFRS : l'un qui ne comprend que les normes en vigueur au moment de la publication et l'autre qui renferme toutes les normes émises.

- 2011 L'IASB et le FASB reportent la date d'achèvement de leurs principaux projets conjoints au deuxième semestre de 2011.

L'IASB publie le Red Book of International Financial Reporting Standards 2011, qui contient les IFRS et IAS ainsi que les interprétations des Comités IFRIC et SIC en vigueur qui ont été publiées en date du 1er janvier 2011. Il publie aussi les exemples, guides d'application et bases de conclusions qui s'y rapportent.

Les IFRS 10 à 13 sont publiées.

Des amendements des IAS 27 et IAS 28 sont publiés.

L'IASB est composé de quatorze membres en charge de l'élaboration des standards nommés par dix neuf dont au minimum cinq membres qui ont un passé d'auditeurs, trois de préparateurs, trois d'utilisateurs et un universitaire et sept doivent avoir une liaison officielle avec des normalisateurs comptables nationaux. Ces membres sont nommés par dix-neuf trustees dont leur composition doit respecter un certain équilibre en terme géographique et de profil de carrières. Ils sont responsables de mobiliser le financement nécessaire à la structure, de nommer les membres du board de l'IAS et son président, de l'IFRIC et du SAC et d'établir les procédures de ces trois entités.

1.3. Structure de l'IASB

L'IASB est structuré comme suit :

- **Le board** qui est chargé des sujets techniques et de son agenda
- **Le comité permanent d'interprétation : IFRIC** (International Financial Reporting Interpretation Committee) qui est le comité permanent d'interprétation, il est composé de douze membres nommés pour trois ans renouvelables et présidé par un des directeurs techniques de l'IASB qui n'a pas le droit de vote. Ce comité s'occupe des sujets d'intérêt général, est chargé de l'interprétation des normes IFRS pour leur meilleure compréhension et utilisation par ses membres mais aussi des sujets qui ne sont pas encore traités par les normes et qui font l'objet d'interprétation divergente.
- **Le comité consultatif : SAC** (Standards Advisory Council) composé de trente membres au moins, il donne son avis sur l'agenda, les priorités de l'IASB et sur les

projets de standards majeurs, sur tout aspect de son programme de travail ainsi que dans d'autres domaines.

Les normes comptables internationales encore appelées IAS/IFRS sont élaborées par l'IASB (International Accounting Standards Board) afin de promouvoir un jeu unique de normes comptables applicables au niveau mondial et sont orientées pour les besoins d'information des investisseurs afin de faciliter leurs prises de décisions.

1.4. Objectifs des IAS/IFRS

Les normes ont pour objectifs de :

- Répondre à la croissance rapide de l'internalisation des échanges ;
- Elaborer dans l'intérêt général un jeu unique de normes comptables de haute qualité ;
- Satisfaire les besoins des marchés financiers et donner à leurs états financiers une meilleure visibilité internationale et une meilleure crédibilité ;
- Assurer une meilleure comparabilité des états financiers au sein des entreprises cotées en bourse ;
- Satisfaire les besoins des investisseurs en matière d'information.

SECTION 2 : audit comptable

2.1. Définition du concept d'audit

Etymologiquement le terme d'audit vient du mot latin « audire » qui signifie écouter.

Il est défini comme « une procédure consistant à s'assurer du caractère complet, sincère, et régulier des comptes d'une entreprise, à s'en porter garant auprès des divers partenaires intéressés de la firme et, plus généralement, à porter un jugement sur la qualité et la rigueur de sa gestion. (www.larousse.fr)

En terme général, Il est défini comme étant l'examen d'informations par une tierce personne autre que celle qui les prépare ou les utilise, avec l'intention d'établir leur véracité et de faire un rapport sur le résultat de cet examen avec le désir d'augmenter l'utilité de l'information pour l'utilisateur.

2.2. Historique de l'audit

Depuis le XIII^{ème} siècle, l'audit est pratiqué en Europe. Il jouait un rôle important pour :

- Déjouer les fraudes
- Démasquer les fraudeurs
- Repérer les vols des clercs et du clergé et mettre à jour les excès libertins des conseillers des rois

En effet, en Italie l'auditeur d'une municipalité reçoit une prime proportionnelle à chaque fraude qu'il découvre. En France, la Cour des Comptes commence à examiner le bien fondé des dépenses publiques. Et en Angleterre, le Parlement refuse de voter le budget tant que le compte rendu précédent n'a pas été audité.

La période du XV^{ème} au XVII^{ème} siècle, décrite comme celle de la naissance du capitalisme, a vu naître aussi un nouveau genre de problème contre lequel devrait lutter le législateur en s'appuyant en partie sur l'auditeur – la fraude financière.

Ces exemples d'audit exercés par les tiers ont montré l'aspect du caractère indépendant du métier.

L'audit a très longtemps servi à nos institutions anciennes et a toujours eu une influence sur leur développement économique. Il s'agit d'une profession libérale autrement dit indépendante qui fonctionne selon des normes de travail, ordonne la durée et le contenu de la formation professionnelle et approuve les sanctions liées à des responsabilités civiles et pénales sur un plan personnel.

Ainsi, depuis quelques années l'audit a évolué et a progressivement pris place dans beaucoup de domaines. En plus de l'audit financier, on parle d'audit marketing, audit qualité, audit environnemental, audit social etc.

2.3. Définition de l'audit comptable et financier

L'audit comptable et financier est un examen des états patrimoniaux de l'entreprise, visant à vérifier leur sincérité, leur régularité, leur conformité et leur aptitude à refléter une image fidèle de l'entreprise, avec laquelle les comptes annuels d'une entité traduisant 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'entité a son siège.

En d'autres termes, l'audit comptable et financier est un examen critique des informations comptables, effectué par une personne indépendante et compétente en vue d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des états financiers d'une entité.

Le plus souvent professionnel indépendant, l'auditeur peut être interne ou externe, lié à l'entreprise par une mission contractuelle ou légale.

La mission d'audit financier est contractuelle lorsqu'elle est effectuée à la demande d'une entité ou d'un tiers, à des objectifs définis dans la convention avec l'auditeur.

La mission d'audit légal ou mission du commissariat aux comptes est prescrite par la loi sur les sociétés. Elle est constituée de deux éléments distincts :

Une mission d'audit financier externe, et un ensemble d'obligations spécifiques mises à la charge du commissaire aux comptes par des dispositions conformes aux lois et règlements.

Au-delà de cette mission de vérification, l'auditeur doit évaluer les risques inhérents à l'entreprise tenant compte de son environnement sectoriel, juridique, concurrentiel et de son organisation, apportant ainsi une dimension critique. Cette analyse lui permet alors de définir la situation financière de l'entreprise, sa position quant au respect des normes et principes comptables, et d'annoncer les restructurations nécessaires à la réussite de l'entreprise.

2.4. Les principes et normes d'audit comptable

L'auditeur fonctionne selon des principes qui sont l'expression du principe même de la comptabilité considérée comme un langage conventionnel devant traduire fidèlement les opérations et la situation financière de l'entreprise.

Les principes qui sont au nombre de huit(8) reconnus par les normes internationales sont les suivants :

- Le principe de continuité de l'exploitation
- Principe de spécialisation des exercices (ou d'autonomie des exercices)
- Principe de nominalisme (ou de stabilité monétaire ou de coût historique)
- Principe de prudence
- Principe de fixité ou de permanence des méthodes

- Principe d'importance significative
- Principe de la transparence
- Principe de l'intangibilité du bilan

L'exécution de toute mission requiert dans un premier temps des règles, normes exactes, formalisées, connues et acceptées des destinataires et destinataires de l'information soumises à l'audit. Ainsi, outre les principes comptables cités ci dessus, des normes d'audits définies par les associations professionnelles sont mises en place. Les normes constituent à la fois une aide dans la mise en œuvre des méthodes et techniques et un recours en cas de difficultés dans le déroulement de la mission.

Nous avons les normes générales, les normes de travail, et les normes de rapport.

Les normes générales

Elles sont de trois(3) ordres :

La science : il faut que l'auditeur ait une formation technique et des compétences professionnelles suffisantes en vérification

La conscience : l'auditeur se doit de réaliser la mission avec sérieux et la capacité attendue d'un professionnel

L'indépendance : il ne doit pas faire l'objet d'aucune influence et ni de pressions extérieures et fait preuve d'une totale objectivité

Les normes de travail

Elles constituent des référentiels et sont suggérées par l'ONEEAS (Ordre National des Experts et Evaluateurs Agréés du Sénégal) au décret présidentiel (décret 88-987 du 19 juillet 1988) et sont imposées à tous les auditeurs.

Elles sont divisées en deux parties :

- Les normes relatives aux missions contractuelles
- Et celles relatives aux diligences minimales en matière de commissariat aux comptes

Les normes de rapport

Cette norme indique à l'auditeur les différentes mentions qui doivent figurer sur le rapport .A savoir :

- La portée de l'examen c'est-à-dire le nom de l'entité, l'exercice et la période couverte
- Les normes mises en œuvre et les éventuelles limitations
- Les réserves et les incertitudes
- L'opinion (favorable, défavorable, avec réserve, impossibilité d'émettre une opinion)

2.5. Objectifs de l'audit financier

L'auditeur financier a pour mission d'émettre une opinion sur la régularité et la sincérité des comptes fournis par les entités.

Régularité : Il est primordial que les informations financières puissent être lues et comprises par tout le monde, sans équivoque. A cet effet, les comptes doivent être conformes aux normes et procédures en vigueur.

Sincérité : Elle résulte de l'évaluation correcte des valeurs comptables, ainsi que d'une appréciation raisonnable des risques et des dépréciations de la part des dirigeants : loyauté et bonne foi dans l'établissement des comptes

Image fidèle : Les faits traduits au travers de l'information financière doivent refléter l'image de l'entité. Cette notion est entièrement liée aux obligations de sincérité et de régularité ainsi qu'à l'application du principe de prudence.

Selon l'IFAC, l'audit financier a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états financiers ont été établis, dans tous les aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié.

C'est à ces définitions que l'auditeur se réfère pour mettre en œuvre sa méthodologie.

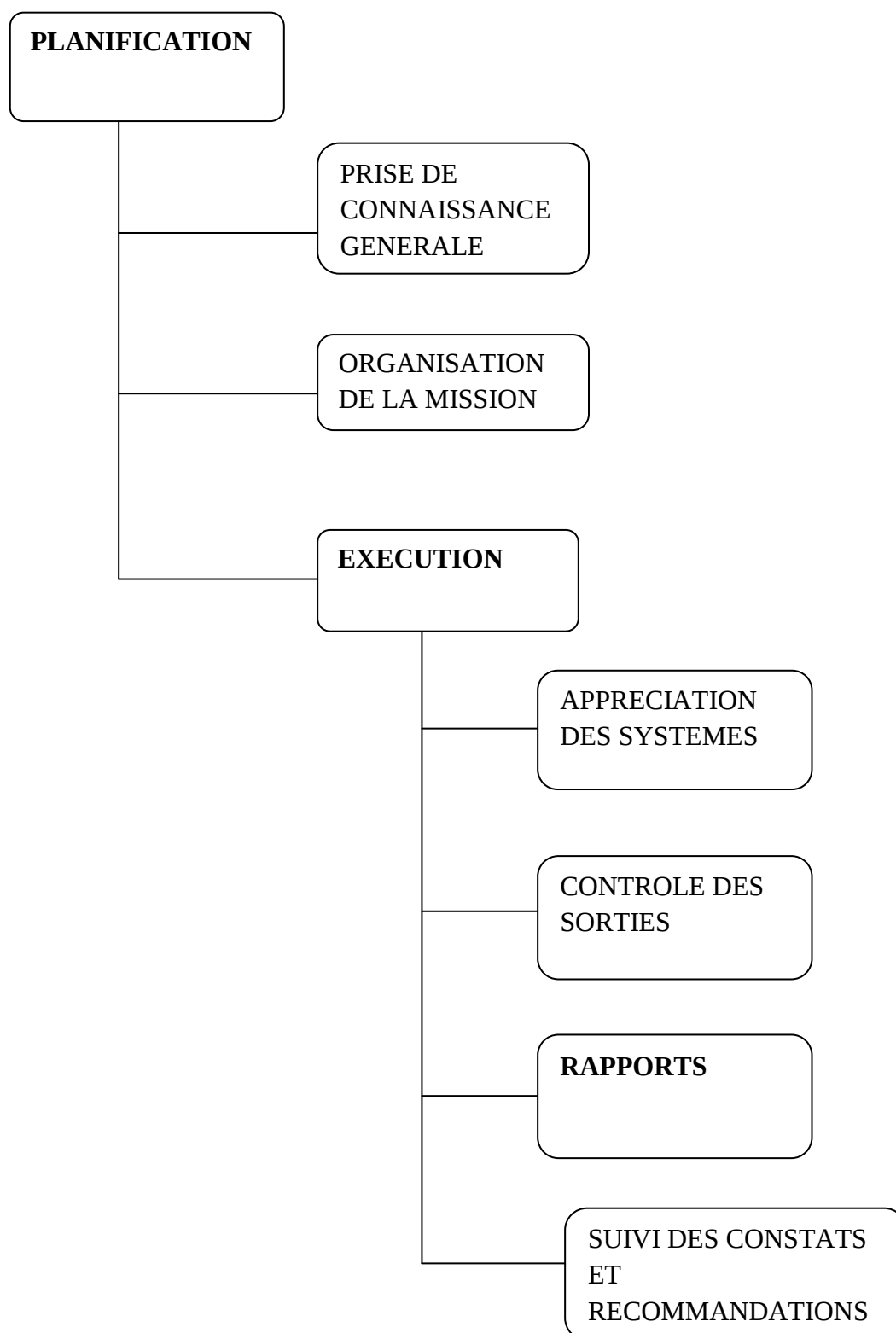
2.6. Méthodologie de l'audit comptable et financier

Afin de mener à bien sa mission, l'auditeur respecte une méthodologie à suivre. C'est une démarche générale visant la sécurité, la rigueur et la performance d'une mission d'audit.

Elle est constituée de 3 étapes : une étape de planification, une étape d'exécution et celle de finalisation. Ces trois phases doivent aboutir à l'émission d'opinion : certification, non certification, ou certification avec réserve.

- Phase de planification : elle concerne la prise de connaissance de l'entreprise et de l'analyse des zones de risques qui est une élaboration de la stratégie et du plan de mission
- Phase d'exécution : consiste à mettre en pratique le plan d'audit, l'obtention des preuves d'audit par des tests et enfin d'exécuter le plan de mission. Il comporte généralement :
 - Une appréciation du contrôle interne
 - Un contrôle portant sur les sorties
- Phase de finalisation ou phase des rapports

Schéma de la démarche générale



Source : cours audit comptable 4ème année, Badiane Mamadou

Ce schéma divisé en trois (3) phases, représente de manière claire les différentes étapes que doit suivre l'auditeur avant d'émettre son opinion sur les états financiers de l'entreprise.

Phase de planification :

Dans la mesure où l'audit financier doit permettre de certifier les états financiers de l'entreprise ou d'un groupe d'entreprises, afin de présenter un rapport, il est important de s'assurer que l'ensemble des travaux sera terminé au moment prévu. A cet effet, il s'agit de planifier la mission qui a comme objectifs de bien mesurer les zones de risques et d'organiser la mission.

Il s'agit pour l'auditeur financier de déterminer les zones à risques par des examens spécifiques et détaillés afin de vérifier l'existence des problèmes et mesurer son ampleur et enfin d'apporter des éléments de résolution et des recommandations. Cette phase se fait en deux étapes : la connaissance générale de l'entreprise et organisation de la mission.

Prise de connaissance générale :

C'est la photographie de l'entreprise. Elle est très importante pour le bon déroulement de la mission de l'auditeur. En effet, il s'agit pour l'auditeur de collecter le maximum d'informations sur l'entreprise, en essayant de comprendre l'entité et ses particularités, d'identifier les transactions significatives et d'identifier les zones de risques.

Pour obtenir ces informations, l'auditeur utilise divers moyens tels que :

- Des entretiens avec les dirigeants, les cadres responsables des divers services afin de prendre des renseignements sur son activité, son historique, son organigramme, la liste de ses unités de production, de ses établissements, des problèmes techniques, sociaux, environnementaux etc.
- Réunir les documents financiers et les états prévisionnels ainsi que les documents financiers (les rapports du commissaire aux comptes, et rapports d'audit externe, les budgets, plans de développement, rapports des services d'audit interne ou de conseils) du secteur de façon à faire une comparaison.
- Visiter les lieux

Cette phase termine par la mise à jour d'un dossier permanent ou plan de mission c'est-à-dire l'enregistrement des risques généraux de l'entreprise et la mise au point du programme de travail.

Organisation de la mission :

Pour le succès de la mission, l'auditeur doit organiser rigoureusement la phase de préparation. Ainsi, la mise en place d'une équipe d'auditeurs va se présenter à travers une distribution de responsabilités précises et l'utilisation de techniques efficaces et également une évaluation du temps nécessaire à la mission.

Exécution de la mission :

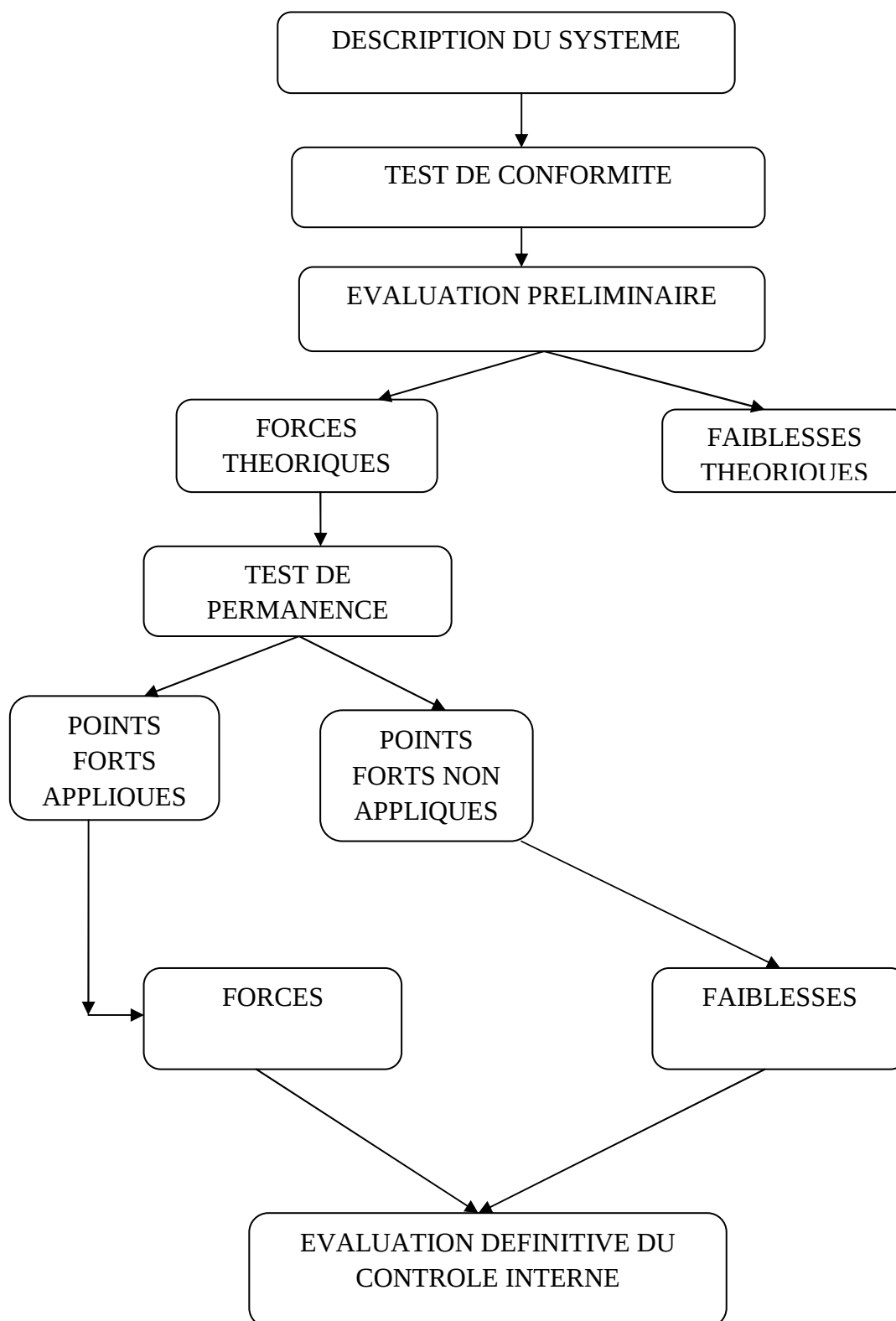
L'auditeur comptable et financier doit comprendre les procédures qui lui permettent de comprendre l'entreprise. A cet effet, il doit faire une évaluation du contrôle interne et à l'examen des comptes financiers.

Evaluation du contrôle interne :

Le contrôle interne est un processus qui vise à assurer la maîtrise de l'entreprise. Il permet d'assurer la protection, la sauvegarde de l'entreprise et l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances. Le contrôle interne a pour objectif de prévenir les erreurs et les fraudes, de protéger l'intégrité des biens et des ressources, d'assurer une gestion rationnelle et un enregistrement correct des opérations.

L'auditeur comptable passe par différents processus pour l'évaluation du contrôle interne. Tout d'abord, il fait une revue des procédures soit de manière descriptive, soit de manière graphique (flow chart). Par la suite, il procède à une analyse des forces et faiblesses appelée tests de conformité. En effet, pour éviter le risque de déformer la réalité lors de la matérialisation de sa compréhension des systèmes, l'auditeur procède à un test de vérification de l'existence du système. Ce test consiste à s'assurer que la procédure est respectée sur un échantillon de documents. S'il constate une erreur, il consulte d'autres documents afin de s'assurer qu'il s'agit d'une déviation ponctuelle et non pas d'une mauvaise description. Par contre, s'il s'agit de procédure solide, il va effectuer à un test de permanence qui a pour objectif de s'assurer de l'application permanente des procédures.

EVALUATION DU CONTROLE INTERNE



Source : cours audit comptable 4ème année, Badiane Mamadou

Ce schéma illustre la procédure à suivre pour l'auditeur afin d'apprécier le contrôle interne de l'entreprise. Cela regroupe différentes phases qui commencent par une description du système, passe par le test de conformité également par une évaluation préliminaire des forces et faiblesse du système et enfin une évaluation définitive du contrôle interne.

Le contrôle des comptes :

Au-delà de sa connaissance de l'entreprise, des forces et faiblesses de l'entreprise et du contrôle interne, l'auditeur comptable et financier a pour objectif de s'assurer de l'enregistrement exhaustif des mouvements de valeurs de « flux ». Pour rappel, la finalité de l'audit comptable est d'exprimer une opinion motivée sur la régularité et la sincérité des comptes d'une entreprise. Dans le contrôle des comptes l'auditeur cherche à vérifier certaines qualités sur les comptes financiers .A savoir :

- L'exhaustivité c'est-à-dire que toutes les opérations soient enregistrées
- Existence
- Propriété
- Imputation
- Valorisation /évaluation
- Indépendance des exercices
- Centralisation des enregistrements au bilan, compte de résultat et hors bilan

Si le contrôle interne est efficace, l'auditeur s'arrête à une brève revue des comptes. Si le CI est faible, il procède à un renforcement des tests afin de faire un examen détaillé des comptes et d'obtenir une mesure des risques en cours.

Phase de finalisation ou des rapports :

Le travail de l'auditeur doit aboutir à l'élaboration de rapports qui émettent son opinion sur la mission qui lui a été confiée.

L'opinion exprimée dans le rapport doit être juste le reflet des conclusions de la mission telles illustrées par le dossier, et compréhensible par tout le monde. Cette opinion dépend de l'évaluation des résultats des travaux d'audit, de l'étendue de ces travaux, de la conformité

aux principes comptables généralement admis, de l'information présentée et des autres informations financières communiquées avec les états financiers.

C'est au niveau de cette phase que l'auditeur, utilise toutes les informations collectées lors des différentes étapes de l'audit pour aboutir à des conclusions sur lesquelles il fonde son opinion. Il exerce son jugement professionnel pour déterminer si les éléments probants collectés sont suffisants et appropriés.

SECTION 3 : commissariat aux comptes

3.1. Définition

Le commissaire aux comptes(CAC) peut être défini comme une personne ayant une mission d'audit qui le conduit à certifier que les comptes d'une entreprise répondent aux qualifications légales de régularité, de sincérité, d'image fidèle, en vue d'assurer la protection et l'information des investisseurs et des tiers face aux dirigeants.

Il est aussi défini comme une personne exerçant à titre libéral une profession réglementée dont le rôle est de contrôler la régularité des écritures comptables des entreprises et la véracité de leurs constatations au regard des documents qui les justifient. Il dispose d'un droit d'alerte pour le cas où il constaterait des irrégularités dans la gestion du personnel dirigeant.

3.2. Objectifs de la mission du CAC

Afin d'assurer la fiabilité de l'information financière aux différents utilisateurs (associés, créanciers sociaux), il est essentiel de recueillir l'avis d'un professionnel indépendant, le commissaire aux comptes.

Le commissaire aux comptes a pour mission de contrôler les comptes annuels qui comprennent : le bilan, le compte de résultat, et l'annexe. Elle consiste à certifier que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise.

Il s'agit aussi d'un examen comptable approfondi et non superficiel effectué en application des règles de diligences édictées par des textes législatifs et des règles professionnelles. La comptabilité doit satisfaire dans le règle de la prudence aux obligations de régularité et de sincérité.

Le CAC doit se forger une opinion et la formuler sur le point de savoir si les comptes reflètent bien la situation économique de l'entreprise.

Quelque soit l'entité contrôlée, le commissaire aux comptes doit surveiller la pérennité de l'entité dans laquelle il exerce sa mission en ayant l'obligation éventuelle de déclencher la procédure d'alerte.

3.3. Choix et nomination du commissaire aux comptes et de son suppléant

En France, les entreprises telles que les sociétés anonymes, celles qui exercent une activité économique importante ou les associations subventionnées sont tenues d'avoir recours aux commissaires aux comptes.

Au Sénégal, le choix du CAC est obligatoire pour les sociétés anonymes (SA), les sociétés à responsabilité limitée (SARL) ou leur nomination ne s'impose que dans certaines conditions.

« Le contrôle est exercé, dans chaque société anonyme, par un ou plusieurs commissaires aux comptes » (Article 694).

Pour qu'une SARL, désigne un commissaire aux comptes il faut que l'une des trois (3) conditions suivantes soit remplie :

- Un chiffre d'affaires supérieur à 250.000.000 FCFA
- Un effectif permanent supérieur à 50 personnes
- Capital supérieur à dix millions de FCFA

Cependant, une SARL, qui ne remplisse pas ces conditions peut faire la demande auprès de la justice par un ou plusieurs associés détenant au moins le dixième du capital social.

L'inapplication de ces conditions est sujette à des sanctions pénales.

L'entreprise est tenue de désigner deux (2) commissaires aux comptes : un commissaire aux comptes et son suppléant qui sont nommés par l'assemblée générale ordinaire pour 6 exercices renouvelables à chaque échéance sans limitation (pour les SA, concernant la SARL la durée de trois exercices).

Ils se partagent le travail et la responsabilité du mandat. En cas d'empêchement, de démission ou de décès du CAC, il est remplacé par son suppléant jusqu'à la cessation de l'empêchement ou, lorsque l'empêchement est définitif, jusqu'à l'expiration du mandat du commissaire au compte empêché (Article 728).

Lorsque l'empêchement a cessé, le CAC reprend ses fonctions après la prochaine assemblée générale ordinaire qui approuve les comptes (Article 729).

Lorsque le CAC suppléant est appelé aux fonctions de titulaire, il est procédé, lors de la plus prochaine assemblée générale ordinaire, à la désignation d'un nouveau suppléant dont les fonctions cessent de plein droit lorsque le commissaire empêché reprend ses fonctions (article 730).

3.4. Le H3C (haut conseil du commissariat aux comptes)

Depuis les grands scandales comptables et financiers du début des années 2000 (Enron, Worlcom, Vivendi etc.) notés dans le monde et particulièrement en Europe, de nombreux pays ont renforcé leur législation en matière de sécurité financière.

En France, une institution du commissariat aux comptes a été créée par la loi de la sécurité financière du 01 août 2003 en créant une nouvelle autorité de contrôle de la profession de commissaire aux comptes : le Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Le H3C joue un rôle de contrôle externe à la profession du commissariat aux comptes. Elle est une autorité indépendante qui assure la surveillance des commissaires aux comptes avec le concours de la compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC).

Le rôle très important que joue l'information financière dans le nouveau contexte économique a poussé le législateur à renforcer le contrôle légal des comptes. Une grande partie des entreprises sont soumises à ce contrôle pour garantir la fiabilité des informations financières publiées par les entreprises. Ce contrôle est effectué par des professionnels indépendants, les commissaires aux comptes. De cette manière deux missions leur sont assignées :

- Assurer la surveillance de la profession
- Veiller au respect de la déontologie et notamment de l'indépendance des commissaires aux comptes

Ainsi, pour mener à bien leurs missions, le H3C est chargé de :

- D'organiser les contrôles de l'activité des professionnels
- D'émettre un avis sur le code de déontologie de la profession
- D'émettre un avis sur les normes d'exercice professionnel (normes d'audit)
- D'identifier et de promouvoir les bonnes pratiques professionnelles
- De définir et de superviser les orientations et le cadre des contrôles périodiques

Le H3C a également les compétences de jugement comme organe d'appel des chambres régionales en matière disciplinaire et en matière d'inscription.

3.5. Composition du haut conseil du commissariat aux comptes

Le haut conseil du commissariat aux comptes est composé de 12 membres :

- Trois magistrats issus, de la cours de cassation, de la cour des comptes, de l'ordre judiciaire, la présidence est assurée par le magistrat de la cour de cassation
- Le président de l'autorité des marchés financiers ou son représentant, un représentant du ministère de l'économie, un professeur des universités spécialisé en matière juridique financière, économique ou financière
- Trois personnalités qualifiées en matière d'appel public à l'épargne, une ayant une compétence dans le domaine des petites et moyennes entreprises ou en matière d'associations
- Trois commissaires aux comptes, dont deux ayant une expérience du contrôle des comptes des personnes faisant appel public à l'épargne ou à la générosité publique.

Les membres sont nommés par décret pour six ans, renouvelables par moitié tous les trois ans.

SECTION 4 : certification des comptes

4.1. Définition

La certification des comptes se définit comme l'opinion propre et motivée fournie par un organisme indépendant, et sous sa responsabilité, et sur les états financiers d'une entreprise au regard des règles comptables. C'est la confrontation des états financiers aux normes et principes et normes comptables qui leurs sont applicables permettant de conclure que ceux-

ci sont exempts d'anomalies significatives et donnent une assurance raisonnable de leur régularité, sincérité et une image fidèle.

Si l'audit représente une démarche, le commissariat aux comptes intègre cette démarche d'audit pour constituer le corpus de référence de certification des états financiers.

En effet, à l'issue des travaux effectués, le CAC émet un rapport d'opinion sur la régularité, la sincérité et la fidélité des comptes annuels présentés par l'entité et la fidélité de l'image donnée par ces comptes annuels. Ce rapport est un document de synthèse de la mission de certification des comptes annuels dans lequel il relate l'accomplissement de sa mission.

4.2. Structure du rapport général

Il comprend une introduction et trois parties :

L'introduction :

Dans l'introduction est indiquée la nature de la mission et la date de nomination du commissaire aux comptes ainsi que l'organe qui a arrêté les comptes et sur lesquels il doit prononcer une opinion.

Première partie :

Elle concerne l'opinion sur les comptes annuels. C'est dans cette partie que le commissaire aux comptes présente les objectifs et la nature de la mission d'audit en précisant que les travaux d'audit ont été faits suivants les normes professionnels.

Ensuite, il donne son opinion sur les comptes annuels qui peut être :

- Certification sans réserve : les comptes présentés sont conformes aux normes comptables et à l'image de l'entreprise
- Certification avec réserve : les réserves portent sur un point particulier des comptes sans pour autant être suffisantes pour en rejeter la totalité
- Refus de certifier : dans ce cas le CAC a constaté une non-conformité aux normes comptables et/ou considère les comptes non conformes à la réalité

Dans les deux derniers cas, il précise clairement les raisons de l'incidence et même si possible en chiffre.

Deuxième partie :

Elle correspond à la partie où le commissaire aux comptes justifie ses appréciations. Cela permet au destinataire du rapport de mieux comprendre les raisons pour lesquelles le CAC a émis cette opinion.

Troisième partie :

Cette partie présente les conclusions issues de certaines vérifications spécifiques ainsi que des informations que la loi au cas échéant, fait l'obligation au commissaire aux comptes de signaler.

Après la rédaction du rapport général, le commissaire aux comptes doit faire une communication de celui-ci. Il doit déposer le rapport général au siège social de l'entreprise concernée au moins quinze jours avant l'assemblée générale.

Et enfin le CAC est présent à l'assemblée générale et procède à la lecture du rapport.

Soit il répond oralement aux questions qui lui seront posées ou donner des indications dans les limites du rapport.

CHAPITRE 2 : CADRE ORGANISATIONEL

SECTION 1 : Historique

Le groupe SONATEL (Société Nationale des Télécommunications) offre des solutions globales de télécommunications dans les domaines du fixe, du mobile, de l'Internet, de la télévision et des données au service des particuliers et des entreprises. Leader au Sénégal, présente au Mali depuis 2002, en Guinée Conakry et Guinée Bissau depuis 2007, SONATEL est l'opérateur global et sous –régional de référence.

SONATEL a construit un réseau moderne, entièrement numérisé par des boucles de transmission et des liaisons internationales par câbles sous-marins à fibres optiques haut débit. SONATEL dispose de l'une des bandes passantes Internet les plus importantes d'Afrique 6.5 Gbits/s

SONATEL est une entreprise structurante pour l'économie de son pays et a fait du Sénégal un hub de trafic et un acteur majeur dans le développement des télécommunications en Afrique et dans le monde.

A travers sa marque commerciale Orange, le groupe SONATEL fait vivre à ses millions de consommateurs les meilleures opportunités de la convergence entre les technologies du mobile, de l'internet et de télévision.

Avant de devenir leader parmi les entreprises des télécommunications au Sénégal, le groupe SONATEL a parcouru chemin remarquable décliné ci-dessous :

1985-1986 : achèvement du réseau PANAFTEL avec la réalisation de l'axe Kaolack-Banjul-Ziguinchor-Cacheu-Tambacounda-Kédougou

1986-1987 : Projet Grand –Dakar, installation de 7 nouveaux centraux de communication

1987-1990 : Développement du réseau téléphonique au sud et à l'ouest du pays

1990-1991 : Introduction de la fibre optique sur l'axe Dakar- Louga-Saint Louis-Podor-Kidira. Télécom plus est créé pour gérer les télécommunications internationales.

1996 : projet Diourbel, développement et modernisation du réseau .Lancement du GSM au Sénégal.

1997 : privatisation de la SONATEL et entrée dans le capital de France télécoms à hauteur de 42.33%

1998 : entrée dans le capital de près de 10000 actionnaires et entrée en bourse de SONATEL à la BRVM

1999 : création de la Sonatel mobiles avec la marque ALIZE

2001 : création de la filiale Sonatel Multimédia chargée du développement de l'activité Internet sous la marque Sentoo

2002 : création de la fondation d'entreprise Sonatel-Inauguration du câble sous- marin SAT3/WASC/SAFE-création de la filiale Ikatel Mali

2003 : démarrage des activités d'Ikatel au Mali. Obtention de la certification ISO 9001 version 2000 par la Sonatel mobiles

2004 : libéralisation totale du secteur des télécommunications. Création de CGE et solution spécialisée dans les réseaux privés d'entreprise.

2006 : lancement de la télévision sur ADSL avec Keurgui TV-changement d'identité visuelle de la SONATEL et adoption de la marque commerciale Orange pour les activités du mobile, de l'internet et de la télévision au Sénégal et au Mali.

2007 : création de la filiale Orange en Guinée. Devenue 2eme opérateur en 2008.

SECTION 2 : partenariat

Pour réaliser ses performances Sonatel s'appuie sur un réseau de partenaires au premier desquels se trouvent les clients qui lui font confiance et qui constituent sa raison d'être et France Télécoms son groupe d'appartenance.

En effet, SONATEL et FT (France Télécom) entretiennent depuis plusieurs années de solides relations de partenariat basées sur l'échange et le partage de savoir et de savoir-faire.

L'État du Sénégal est aussi un partenaire privilégié du groupe SONATEL avec qui il entretient des relations de longues dates aussi bien dans les domaines économique, Social que stratégique.

Le personnel regroupé dans des structures syndicales connues pour leur sens de responsabilité et leur engagement pour l'entreprise constitue également un autre partenaire privilégié du groupe SONATEL.

SONATEL entretient également avec les investisseurs et l'ensemble de ses actionnaires aussi bien institutionnels que particuliers d'excellents rapports de partenariat basés sur la confiance et le partage d'objectifs.

Les fournisseurs et les distributeurs privés constituent aussi des partenaires très impliqués dans la stratégie de l'entreprise avec qui SONATEL entretient depuis de longues dates de très bonnes relations basées surtout sur la fidélité.

SONATEL entretient aussi avec l'Agence de Régulation des Télécommunications et des Postes (ARTP), Union Internationale de Télécommunication (UIT) et l'ensemble des opérateurs Télécoms au Sénégal et en Afrique, des relations privilégiées de partenariat fondées sur l'objectif commun d'assurer un développement international de l'activité Télécoms dans des bases saines et harmonieuses au bénéfice des utilisateurs.

En somme SONATEL a instauré et cultivé la notion de partenariat depuis des années dans ses relations directes ou indirectes avec les différents acteurs de son environnement.

SECTION 3 : Valeurs de l'entreprise

Exemplarité : les valeurs du groupe guident leurs actions de tous les jours. Par leurs attitudes, comportements et professionnalisme il représente un modèle.

Audace : il ose penser et agir différemment. La SONATEL challenge les situations avec pertinence et regarde loin devant. Il donne de la couleur à leurs façons de faire.

Dynamisme : leur énergie est constructive et tournée vers l'avenir. Il s'appuie sur leurs forces pour aller de l'avant. Leur enthousiasme et leur optimisme sont communicatifs.

Proximité : il donne de l'attention aux autres et est toujours à l'école. Leurs réponses sont adaptées aux besoins de chacun. Il aime réussir et partager les succès.

Simplicité : Il est direct et franc et utilise un langage aisément accessible à tous. Il s'efforce de simplifier le complexe. Il dégage l'essentiel et il s'y tient.

Transparence : il est ouvert et explique ses choix. Il a comme principe de dire ce qu'il fait et de faire ce qu'il dit.

Innovation : il valorise l'imagination dans tous les domaines et favorise la créativité. Il veut être le premier au bon moment.

Responsabilité : il respecte leurs valeurs et leurs engagements auprès de leurs clients, et partenaires, développe des actions et des comportements éthiques. Chacun participe à la réussite de l'entreprise.

Confiance : Il crée des relations transparentes et durables. Leurs paroles et leurs actes sont cohérents. Il est disponible pour agir à tout moment.

SECTION 4 : fonctionnement

Le Conseil d'Administration est toujours composé de neuf administrateurs dont un administrateur indépendant et d'un représentant du Contrôleur Financier, avec une voix consultative, ayant tous des compétences et expériences avérées, diverses et complémentaires garantissant une bonne prise de décision.

Ces administrateurs restent toujours les acteurs principaux à la bonne marche de la société car ils sont toujours bien impliqués dans la vie de la société. Ainsi au cours de l'année 2011, cinq réunions du Conseil d'Administration, une réunion téléphonique d'information, une revue des filiales étrangères de SONATEL et une Assemblée Générale des actionnaires ont été tenues.

Le Comité d'Audit de SONATEL, composé de trois membres s'est aussi réuni 4 fois en 2011.

Le Comité d'Audit s'assure ainsi de l'intégrité et de l'efficacité des systèmes de comptabilité, de la communication financière de SONATEL, des dispositifs de contrôle interne, des dispositifs de maîtrise des risques.

Les filiales de SONATEL ne sont pas en reste dans cette dynamique : 31 réunions du Conseil d'Administration et huit Assemblées Générales des actionnaires, soit au total 39 réunions des organes délibérants de ses filiales.

Les Directions Générales de SONATEL et de ses filiales sont ainsi constamment challengées, soutenues par cette participation active des parties prenantes à la gestion de SONATEL et de ses filiales.

Comme à l'accoutumée, on note toujours un fort taux de présence des administrateurs et actionnaires aux différentes réunions des organes délibérants dénotant leur disponibilité, leur engagement, leur intérêt pour SONATEL.

Au cours de l'année 2011, les administrateurs, les Directeurs Généraux, les Directeurs Généraux Adjointes de toutes les sociétés du Groupe SONATEL ont suivi une formation pour leur permettre de mieux comprendre les enjeux de leurs mandats sociaux.

Cette formation a porté sur :

- la Gouvernance (cadre réglementaire, principes, objectifs, acteurs, bonnes pratiques),
- le Conseil d'Administration (missions, organisation, fonctionnement, bonnes pratiques d'une société mère, bonnes pratiques d'une filiale)
- responsabilité des Administrateurs dans le contexte OHADA (principes, spécificités, jurisprudence, réduction des risques)
- les bonnes pratiques de l'Administrateur de filiale dans un groupe coté avant le Conseil, pendant et après le Conseil.

Les principaux acteurs à la conduite des affaires, à la gestion des sociétés du Groupe SONATEL sont donc en constante progression.

**TROISIEME PARTIE :
CADRE ANALYTIQUE**

CHAPITRE 1 : COLLECTE ET INTERPRETATION DES DONNEES

Dans ce chapitre, nous ferons une présentation et une interprétation des données collectées sur la qualité de l'information financière présentée par les entreprises et son accessibilité, sur l'application des normes comptables internationales ainsi que l'impact de ces normes dans le processus de certification. Ces données seront tirées du guide d'entretien que nous avons élaboré, également sur certains sites de recherche, et du rapport sur l'application des normes comptables et codes au Sénégal.

SECTION1 : Méthodologie de collecte de données

Pour rassembler toutes les informations nécessaires à notre recherche, nous avons mis en place une méthodologie de collecte de données sur laquelle nous nous baserons pour analyser notre sujet. Ainsi, nous avons élaboré un guide d'entretien pour les auditeurs externes mais également pour un auditeur interne de ladite société. Le guide est constitué de trois (3) thèmes : le premier porte sur l'information financière et comptable, le deuxième concerne l'application des normes comptables internationales dans les entreprises sénégalaises, et le dernier porte sur la certification des comptes. Nous avons aussi exploité les données du ROSC.

Nous avons choisi comme échantillon des professionnels d'audit. Ainsi, nous avons eu un entretien avec un auditeur interne de la SONATEL, des auditeurs internes d'autres entreprises mais également des auditeurs externes de certains cabinets comptables.

SECTION 2 : Présentation et interprétation des données

2.1. L' information financière et comptable

Dans cette partie, nous allons tenter d'interpréter les données obtenues lors de nos enquêtes sur l'appréciation de la qualité des informations financières dans l'économie du Sénégal .L'exploitation des données recueillies au niveau du guide d'entretien adressé aux auditeurs externes et à un auditeur membre du comité d'audit de la SONATEL nous a permis d'avoir une idée sur la qualité des états financiers fournis par les entreprises sénégalaises en particulier de la SONATEL.

Selon les réponses obtenues en rapport à la définition d'une information financière de qualité, certains estiment de façon générale qu'elle doit être *« conforme à la réalité de l'activité de l'entreprise, disponible rapidement, et fiable et compréhensible »*. D'autres pensent qu'une information de qualité est *« régulière, sincère, fiable et fidèle »*. Autrement dit, elle doit *« refléter l'image du patrimoine de l'entreprise mais également une traçabilité de l'information financière elle-même »*.

« L'information financière diffère d'une entité à l'autre. Les entités qui sont mieux structurées et bien organisées comme la SONATEL, avec un système de contrôle (interne et externe) bien huilé, disposent en général d'informations financières fiables et de qualité » selon l'auditeur interne.

Une information financière de qualité est d'une grande importance pour l'entreprise, mais également pour l'économie, elle *« permet le pilotage de l'entreprise, rassure les partenaires de l'entreprise, rend compte aux actionnaires, permet également à l'état de collecter l'impôt. L'information financière de qualité recouvre une importance capitale dans la mesure où elle permet aux actionnaires, bailleurs, investisseurs et banques d'avoir un aperçu global sur la rentabilité de l'entreprise »*.

De plus la qualité de l'information financière et comptable permet aux commissaires aux comptes de certifier les états financiers de l'entreprise.

Par conséquent, si l'information financière ne répond pas aux critères de transparence, elle peut conduire l'entreprise à un probable risque de redressement de la part des autorités compétentes ».

Cependant, ils jugent la qualité et l'accès aux états financiers fournis par les entreprises sénégalaises *« mauvaise et peu fiable et difficile d'accès, mais aussi qu'il est très difficile de juger vu que certaines entreprises falsifient leurs états financiers à leur convenance »*

Selon un auditeur externe *« il est tout à fait difficile pour une personne externe à la société d'accéder à une quelconque information financière. Ce qui ne permet pas aux particuliers d'effectuer leur recherche intellectuelle et de produire leur rapport à temps »*.

Par ailleurs, il est important pour une structure de pouvoir protéger ses informations en respectant le critère de confidentialité relative aux informations financières ».

Cependant, selon l'auditeur de la SONATEL *«rien n'oblige une entreprise à publier ses états financiers.Par contre la SONATEL est tenue de le faire en raison de sa situation c'est-à-dire qu'elle est cotée en bourse »*

Comme nous l'avons annoncé au début qu'en Afrique particulièrement au Sénégal qu'il est très difficile d'avoir accès aux informations financières des entreprises .Ce qui pose d'énormes difficultés aux investisseurs, aux acteurs économiques etc.

D'après le rapport du ROSC « la demande d'information comptable et financière n'est pas très développée au Sénégal, raison pour laquelle certaines entreprises ne publient pas leurs états financiers au public , les banques ont du mal à obtenir des états financiers audités afin d'octroyer du crédit, ainsi que la non soumission à l'obligation d'avoir recours à l'audit externe de leurs comptes des établissements publics industriels et commerciaux » .

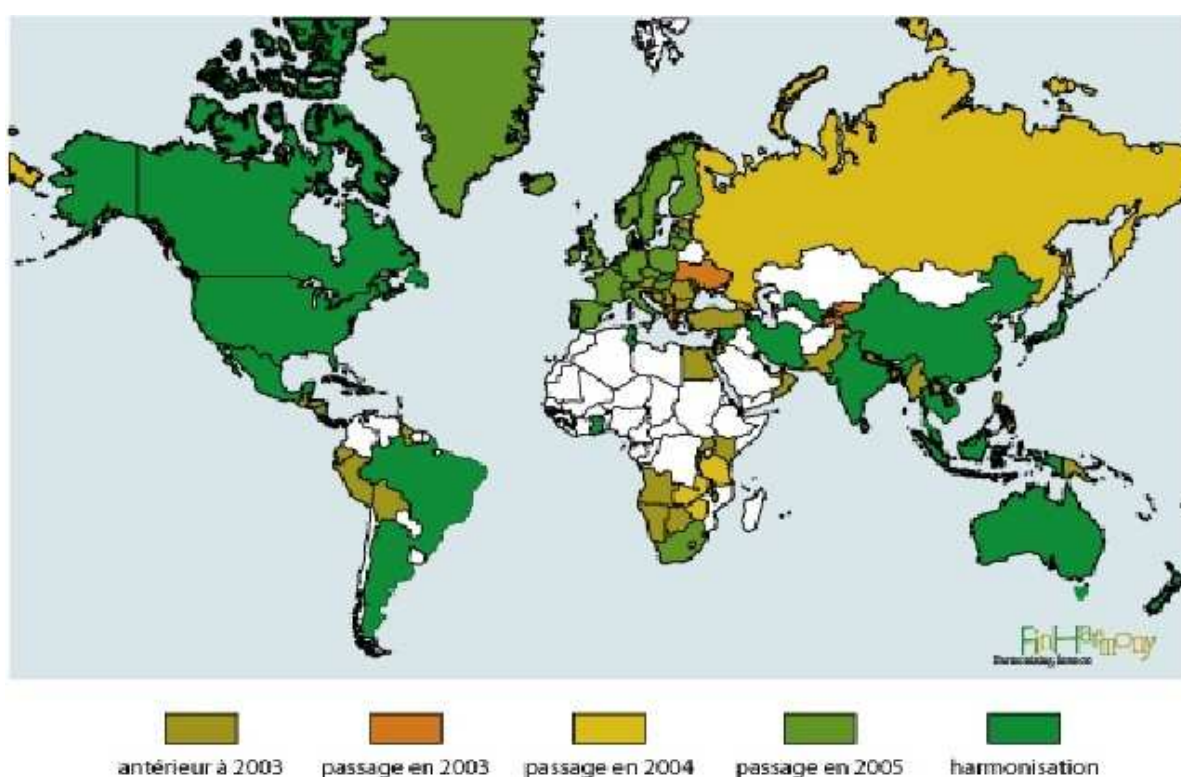
Egalement certaines entreprises, afin d'échapper à la fiscalité ne fournissent pas d'informations sur leurs états financiers. De nombreuses entreprises, certaines très significatives au plan national, appartiennent au secteur dit « informel » et ne produisent ainsi aucune information comptable. Il est aussi noté une difficulté de mise en œuvre de certains principes comptables du SYSCOA tels que :l'application très faible du système minimal de trésorerie prévu par le SYSCOA pour les entreprises très petites ,la complexité du tableau de financement , le traitement des engagements hors-bilan, en particulier en matière de départ à la retraite et d'opérations de location-financement ,non efficacité du SYSCOA comme outil de gestion et le manque de doctrine sur l'application comptable.

Selon le ROSC, beaucoup d'entreprises sénégalaises ne respectent pas l'obligation de présenter des comptes audités, et aussi dans les entreprises publiques et parapubliques, la cellule de gestion du portefeuille de l'état n'est pas encore en mesure d'exercer un contrôle sur les comptes de ces entreprises .Ainsi les états financiers de ces entreprises ne sont pas disponibles au public.

L'auditeur interne de la SONATEL juge l'accès à l'information financière des entreprises *« très difficile, surtout pour les entreprises non cotées. Dans nos pays, la diffusion au public de certaines informations financières peut avoir des conséquences néfastes pour l'entreprise (image, fisc, Etat, etc.). D'où la prudence des entreprises dans la diffusion de ses informations financières ».*

2.2. L'application des normes comptables internationales dans les entreprises sénégalaises

Concernant les normes IFRS, beaucoup d'auditeurs les connaissent et les définissent comme « des normes techniques plutôt adaptées aux grandes entreprises faisant appel à l'épargne publique ». Et d'autres pensent que « c'est une harmonisation de la comptabilité internationale ». Cependant, ils ont remarqué que les normes IFRS, ne sont pas vraiment appliquées au Sénégal ou à de rares exceptions près parce qu'il existe des multinationales au Sénégal.



L'application des normes IFRS dans le monde

Source : mémoire d'Omar Bengelloun ; impact des nouvelles normes sur la qualité de l'information

Sur cette carte nous notons nettement que les normes IFRS ne sont presque pas appliquées dans le continent Africain à l'exception de quelques pays de l'Afrique du sud. Par contre au Sénégal l'application de ces normes n'est pas encore permise.

Selon eux l'adoption de ces normes au Sénégal permettrait en l'absence d'organisme de normalisation, d'en adopter sans devoir en fabriquer.

Au Sénégal, se sont les normes régies par le SYSCOA qui sont appliquées par les entreprises. Ces normes se sont développées au milieu des années 1990 sous l'impulsion de la BCEAO. Les normes d'audit sont les seules qui sont régies par les lois nationales.

Une exploration du ROSC, nous a permis de noter que les normes d'audit du décret de 1988 s'inspirait des normes ISA. Toutefois des différences existent aujourd'hui dans la mesure où les normes d'audit sénégalaises n'ont pas évolué depuis leur création par contre les normes internationales ont fait l'objet de plusieurs amendements au cours de la période.

Il faut noter aussi l'existence de différences énormes entre le SYSCOA et les IFRS, ce qui explique jusqu'à présent son inapplication. Les utilisateurs des normes comptables au Sénégal pensent que « le SYSCOA est un système comptable complet. Il est très différent des normes IFRS, tant dans sa conception que dans son architecture d'ensemble ». Premièrement, le SYSCOA prend en considération la nature et les caractéristiques de l'information présentée dans les états financiers mais également de certains aspects très importants de la comptabilité. Deuxièmement, contrairement aux IFRS, le SYSCOA prend en compte en plus des grandes entreprises, il est conçu pour tout type d'entreprise, avec un niveau d'exigence variable selon la taille de l'entité.

L'inapplication des normes internationales par les entreprises s'expliquent aussi selon le ROSC parce que certains éléments tels que celui de la variation des capitaux et autres ne sont pas exigés par le SYSCOA contrairement aux IFRS. Et cela constitue une lourdeur pour la comptabilité des entreprises. Dans certains rapports des commissaires aux comptes des entreprises du Sénégal, se sont toujours les normes en vigueur du pays qui sont appliquées. « Les normes d'audit applicables au Sénégal sont définies par deux décrets qui remontent à 1988. Le décret 88-987 du 19 juillet 1988 établit 29 normes d'audit applicables par la profession comptable et le décret 88-1003 du 22 juillet 1988 définit les diligences minimales que le CAC doit accomplir dans le cadre de son mandat. L'adoption possible des normes internationales (ISA) fait actuellement l'objet de discussions au sein de la profession comptable sénégalaise »

Concernant l'application des normes IFRS par la SONATEL, l'auditeur interne nous a fait savoir que « *la société n'applique pas les normes IFRS dans sa comptabilité au Sénégal, elle s'inspire des normes du SYSCOA. Cependant, c'est au niveau des états financiers consolidés de France télécom que les normes IFRS sont appliquées* ».

Le ROSC indique que l'adoption des normes IFRS est très prématurée pour le Sénégal. L'existence et l'application du SYSCOA sont très récentes et que la taille du marché boursier ouest africain ne favorise pas l'utilisation des normes IFRS qui sont de nature complexe.

2.3. Impact des normes IFRS dans le processus de certification

« Une certification consiste à formuler une opinion positive par l'auditeur » selon les auditeurs. Elle est aussi « une attestation de la qualité de l'information financière et comptable par un auditeur indépendant ».

Le processus de certification aboutit à des conclusions de la part de l'auditeur qui à la fin de son travail met à la disposition des concernés un rapport.

Dans ce rapport il exprime son opinion, qui peut être soit :

Certification sans réserve

Le commissaire aux comptes formule une **certification sans réserve** lorsque l'audit des comptes qu'il a mis en œuvre lui a permis d'obtenir l'assurance élevée, mais non absolue du fait des limites de l'audit, et qualifiée par convention d'assurance raisonnable que les comptes, pris dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives.

Certification avec réserve

Le commissaire aux comptes formule une certification avec **réserve pour désaccord** :

- lorsqu'il a identifié au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées ;
- que les incidences sur les comptes des anomalies significatives sont clairement circonscrites ;
- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes formule une certification avec **réserve pour limitation** :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes ;
- que les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux sont clairement circonscrites ;

- et que la formulation de la réserve est suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Refus de certifier

Le commissaire aux comptes formule un **refus de certifier pour désaccord** :

- lorsqu'il a détecté au cours de son audit des comptes des anomalies significatives et que celles-ci n'ont pas été corrigées,

et que :

- soit les incidences sur les comptes des anomalies significatives ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes formule un **refus de certifier pour limitation** :

- lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre toutes les procédures d'audit nécessaires pour fonder son opinion sur les comptes,

et que :

- soit les incidences sur les comptes des limitations à ses travaux ne peuvent être clairement circonscrites ;
- soit la formulation d'une réserve n'est pas suffisante pour permettre à l'utilisateur des comptes de fonder son jugement en connaissance de cause.

Le commissaire aux comptes formule un **refus de certifier pour incertitudes** lorsqu'il est dans l'impossibilité d'exprimer une opinion en raison de multiples incertitudes dont les incidences sur les comptes ne peuvent être clairement circonscrites.

Au Sénégal, on entend le plus souvent que des entreprises sont auditées mais le rapport n'est jamais publié. Et donc il est très difficile de savoir quelles sont les entreprises qui ont pu

certifiées leurs états financiers. Ainsi sur une échelle de 01 à 10 seules 3 sont certifiées selon nos auditeurs.

Le processus de certification à la SONATEL se fait de la manière la plus transparente que possible. La mission de certification est faite « *par le CAC et les auditeurs externes, sélectionnés sur appel d'offres. Sur la base d'un contrat, ils interviennent dans un cadre légal (CAC) ou conformément aux conventions de financements des bailleurs (audits de projets).*

Tous les projets et programmes de la SONATEL financés par nos partenaires techniques et financiers, font l'objet d'audits comptable et financier annuels de la phase d'exécution à la fin du projet. Ces audits démarrent avec l'ordre de service ou lettre de mission. Il y a l'intérim qui porte en général sur les procédures et le contrôle interne, et l'audit comptable et financier proprement dit. Il débouche sur un rapport provisoire qui fait l'objet d'observations par la SONATEL. Cela débouche enfin sur le rapport final ».

Les normes comptables jouent un rôle très important dans la vie économique, d'abord elles peuvent servir de références techniques pouvant permettre aux auditeurs de faire facilement leur travail, mais également elles veillent à la transparence et la qualité de l'information.

D'après les données collectées chez Deloitte, les normes IFRS offrent aux entreprises, aux actionnaires et autres :

- Attestation de l'information présentée
- une assurance sur la fiabilité de l'information des états financiers

Avec les IFRS les entreprises ont l'obligation publique de rendre compte en publiant leurs états financiers de leur entité. Les dirigeants aussi ont pour obligation d'attester l'information présentée dans les documents annuels financiers.

- Accroître la confiance vers l'équité du marché

La communication financière est très importante pour une entreprise. Une information financière transparente assure une meilleure comparabilité, visibilité et crédibilité des états financiers, et satisfait les besoins des investisseurs en matière d'information.

Lors du dixième anniversaire de la signature de l'acte OHADA sur le droit comptable, des experts comptables du cabinet DELLOITE ont réfléchi sur les impacts de l'application des normes IFRS en Afrique.

Dans leur réflexion, ils ont cité comme impact des normes :

- Une perte de la souveraineté
- Un cout financier très élevé qui s'explique par le cout supporté pour les pays de l'UEMOA avec le passage OCAM/OHADA en 1998 et le passage CEMAC/OHADA en 2001,
- L'utilisation des normes IFRS sont très complexes et nécessitent souvent un recours à l'avis du préparateur de comptes et ne sont pas adaptées aux petites et moyennes entreprises.
- Le caractère imprécis des normes comptables avec de nombreuses options et une évolution constante
- Des conséquences significatives sur les capitaux propres, l'endettement et le résultat net des entreprises ainsi que des conséquences en termes de gestion des entreprises.
- Un rôle pro-cyclique souligné par certains dans la dernière crise financière, en particulier la norme IAS 39 sur les instruments financiers, qui trouverait pour d'autres son explication non dans l'application de la juste valeur mais dans l'utilisation que les acteurs et les normalisateurs bancaires en ont faite.
- Un impact fiscal sans doute significatif quoique difficile à cerner faute d'études sur le sujet.

Tous ces points cités constituent des impacts majeurs des normes IFRS sur la comptabilité de l'entreprise africaine.

CHAPITRE 2 : ANALYSE ET RECOMMANDATIONS

SECTION 1 : Analyse des résultats

1.1. Analyse de la qualité de l'information financière

L'information financière constitue un élément très important dans le fonctionnement d'une entreprise. Une information financière de qualité doit être intelligible, pertinente, fiable et être d'une importance relative. Cependant ces critères ne sont pas le plus souvent constatés dans les états financiers présentés par les entreprises et même généralement leur accès est très difficile tant pour le public mais également pour le CAC. Le rôle primordial de la comptabilité financière est de fournir des informations utiles à la prise de décision. Ainsi pour réaliser cette mission, certains principes doivent être respectés. Selon l'acte uniforme (UA) de l'OHADA, toute entreprise de droit commercial (privée ou para- publique) ou d'économie mixte ou coopérative doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information des tiers ou à son propre usage à la fin de chaque année sous peine de sanctions pénales à l'endroit des dirigeants. Mais malheureusement aucune sanction n'a été appliquée jusqu'à présent.

L'économie sénégalaise est constituée en partie des entreprises du secteur informel. Dans une enquête faite par la direction de la statistique sur le secteur informel, révèle que la région de Dakar à elle seule compte 281600 unités de production informelle. Ainsi, le nombre d'entreprises du secteur formel ne représente qu'une infime partie de l'économie sénégalaise. Cependant, les entreprises du secteur informel ne sont pas contraintes de diffuser leurs états financiers et même certaines de ces entreprises ne disposent pas de service comptable. Ce qui ne leur facilite pas l'accès aux crédits encore moins la confiance des investisseurs.

Au Sénégal, l'Etat possède toujours des parts très significatives dans de nombreuses sociétés (SONES, SONACOS, PAD etc.). Et ces dernières font rarement l'objet d'audit externe ou sont contrôlées par une agence de l'état. Comme indiqué dans le ROSC, la consultation des états financiers de certaines entreprises qui ont fait l'objet d'audit, a montré que la plupart d'entre elles qui ont vu leur certification refusée, sont des entreprises publiques. Certaines entreprises manipulent leurs états financiers à leur guise et ne font l'objet d'aucune sanction en cas de non-conformité, ou en cas de non publication de l'information financière.

Cependant, la SONATEL est tenue chaque année de faire un audit financier de ses états afin de rendre compte de son fonctionnement mais également de respecter les normes qui lui sont allouées. Et selon le commissaire aux comptes, l'information financière fournie par la

SONATEL est jugée transparente et fidèle. Et comme l'indique l'auditeur interne, des missions d'audit sont le plus souvent organisées en suivant la procédure normale de certification des comptes.

Depuis quelques temps aussi, il est noté des états financiers qui sont certifiés sans faire l'objet de contrôle ou d'audit. Et cela se justifie tout simplement par le manque d'organe de contrôle des auditeurs. Certaines entreprises font recours à des personnes ou cabinets d'audit qui ne sont pas inscrits au tableau de l'ONECCA⁴ (Ordre National des Experts Comptables Et Comptables Agréés) et qui pratiquent illégalement la tenue de comptabilité ou des missions de commissariat aux comptes.

Actuellement, la mondialisation fait que nos entreprises doivent être en phase avec l'évolution du monde économique. L'internationalisation des entreprises demande des états financiers audités et certifiés afin qu'elles puissent attirer le plus d'investisseurs et de bailleurs de fonds et rassure les actionnaires. Une transparence de l'information financière ouvre des portes d'opportunité aux entreprises et par conséquent favorise un développement économique de l'entreprise.

1.2. Analyse de l'application des normes comptables internationales au Sénégal

Les normes comptables internationales sont bien connues au Sénégal. C'est un ensemble de règles internationales uniques auxquelles les entreprises cotées en bourse, ou filiales de grands groupes internationaux cotés sont tenus de répondre à compter de 2005 pour présenter leurs comptes consolidés. L'objectif de cette nouvelle réglementation est d'accéder à une plus grande transparence dans l'analyse d'une situation financière et économique de l'entreprise vis-à-vis des tiers. Cependant, nombreux parmi les auditeurs ont seulement eu connaissance des normes IFRS durant leur cursus scolaire mais n'ont jamais effectué de mission d'audit qui traite ces normes comptables internationales.

En Afrique de l'ouest, il existe qu'une Bourse Régionale de Valeurs Mobilières (BRVM) dont le siège est à Abidjan et sur laquelle sont cotées 39 sociétés, principalement ivoiriennes. Au Sénégal il n'existe qu'une seule entreprise cotée en bourse à savoir la SONATEL qui est une filiale de France Télécom. De ce fait le contexte économique ne favorise pas l'application des normes IFRS. L'ensemble des entreprises sénégalaises appliquent les normes comptables

⁴ Ordre National des Experts Comptables et Comptables Agréés, créé par la loi 2000-05 du 10 janvier 2000

régies par le SYSCOA qui s'inspirait des normes ISA à l'époque. Cependant, de nombreuses mutations survenues dans le monde économique et du côté de l'ISA, et le SYSCOA qui n'a pas suivi cette évolution ont créé un creuset énorme entre les deux normes. A la différence des normes IFRS, Ces normes prennent en compte le contexte économique du pays. Le Sénégal est un pays qui n'a pas beaucoup d'entreprises de grandes tailles encore moins de d'entreprises cotées en bourse à de rares exceptions des multinationales qui ont implanté leur filiale dans le pays.

Parmi toutes les entreprises sénégalaises, certaines sont des entreprises parapubliques à la différence de la SONATEL qui appliquent les normes régies par le SYSCOA. Dans ces cas, l'audit des entreprises se fait souvent par les agences de contrôle des comptes de l'Etat Sénégalais ou souvent à la demande des partenaires de projet qui demandent un audit des comptes du projet afin de savoir si les fonds alloués sont utilisés à des fins prévues par le contrat. Alors n'étant pas cotées en bourse, les normes IFRS ne sont pas dans leur comptabilité. Ces normes sont très différentes des normes appliquées par le pays. En plus de cela s'ajoute que les entreprises ont du mal à appliquer les normes prévues par le SYSCOA selon ROSC, certaines exigences du référentiel ne sont pas respectées. Ainsi, il est d'abord nécessaire que l'Etat sénégalais exige le respect et l'application de ces propres normes aux entreprises avant de penser à utiliser d'autres normes. Ainsi, pour la SONATEL, même si étant la seule entreprise cotée en bourse au Sénégal également filiale d'une entreprise européenne, donc dans le champ d'application des normes IFRS, elle se doit de suivre la règle c'est à dire appliquer les normes établies par le SYSCOA.

1.3. Analyse de l'impact des normes IFRS

La normalisation internationale a eu de nombreux impacts en Europe depuis son adoption en 2005 par certaines entreprises. Depuis quelques temps l'idée de son application a suscité beaucoup de débats dans les rencontres de nos dirigeants, et même au sein des acteurs de l'OHADA .Il s'agit ici d'analyser les impacts de l'application des normes IFRS dans l'environnement africain.

Les normes comptables Internationales, ont pour but d'assurer une certaine comparabilité des états financiers des entreprises, étant donné que les états financiers établis conformément à la réglementation et aux usages d'un pays donné sont souvent difficilement compréhensibles par les investisseurs. Ces investisseurs veulent détenir des informations suffisantes et

comparables, ainsi ils préfèrent que ces informations leurs soient communiquées sous une forme qui leur est habituelle, qu'ils comprennent facilement, et qui leur permettent de faire des comparaisons avec les entreprises locales.

L'ensemble des acteurs de l'économie financière s'accorde à considérer que la mise en application de nouvelles règles à savoir les normes IFRS apporte une vision plus réaliste de la valeur des entreprises et de leurs résultats grâce à une plus grande transparence dans la valorisation des capitaux, des engagements et des flux financiers.

L'application des normes comptables internationales a un impact majeur sur le développement économique des entreprises. Ainsi, elles permettent aux entreprises une meilleure intégration dans les affaires internationales. En Afrique, les entreprises cherchent de plus en plus une ouverture vers l'international. Or, dans le monde économique la concurrence est à un niveau très élevé, raison pour laquelle les entreprises africaines et particulièrement sénégalaises doivent mettre de leur côté toutes les chances en adoptant des procédures qui leur permettent d'attirer le plus d'investisseurs. Cela favorise une attestation des informations présentées par les entreprises, permet une assurance sur la fiabilité des états financiers en accroissant la confiance des investisseurs.

La présentation des états financiers permet aussi à l'état de collecter les impôts qui sont des moyens de ressources financiers pour l'Etat et par conséquent permet l'accompagnement de création d'autres entreprises et ainsi le développement du pays.

L'application des normes comptables internationales présente des difficultés pour nos entreprises. L'adoption de ces normes favorise une perte de souveraineté du système OHADA. En effet, cela impliquera une disparition des normes du SYSCOA ou une cohabitation des deux normes et dans ce cas nos quelques entreprises cotées seront obligées de s'adapter à cette règle pour être concurrentiel.

Vu le caractère complexe des normes IFRS et de son inadaptation par rapport aux petites et moyennes entreprises, les auditeurs auront du mal à l'appliquer. Selon le ROSC, les normes du SYSCOA jugées moins difficiles ne sont pas utilisées normalement comme édicté par le système OHADA. Cependant, l'adaptation d'autres normes sera très difficile pour les auditeurs et nécessiterait une formation de ces derniers qui demanderait plus de charges pour les entreprises.

Les normes IFRS sont en perpétuelle évolution, on assiste souvent à des remplacements ou à des modifications de celles-ci. Ainsi cela peut exposer nos entreprises à des risques en cas de troubles sur le marché financier international.

SECTION 2 : Recommandations générales

Après une collecte des données recueillies lors de nos enquêtes et une analyse approfondie qui nous a permis d'avoir une idée globale sur les réalités économiques et financières ainsi que l'impact des normes comptables internationales sur nos entreprises. Ainsi, nous allons tenter de proposer des recommandations qui serviront à nos dirigeants et nos acteurs économiques dans la gestion des affaires des entreprises.

- ❖ Appliquer des sanctions prévues par l'acte uniforme (UA) en cas de non publication des états financiers. Les dirigeants des entreprises doivent respecter les règlements établis, cela permettra de prouver leur crédibilité et la transparence de leur travail et engendrera une ouverture vers le monde économique.

L'amélioration de la qualité, de la fiabilité et de l'accessibilité de l'information comptable et financière facilitera l'accès au crédit, soit sous forme de capitaux investis ou de prêts, et l'attractivité des entreprises nationales aux yeux des investisseurs. En permettant de réduire le coût du financement des investissements productifs pour les entreprises, elle stimulera l'activité privée.

- ❖ Mettre en place des systèmes de capitalisation des entreprises du secteur informel afin d'établir des normes les obligeant à publier leurs états financiers. Ainsi l'Etat pourra collecter les impôts et taxes que doivent payer ces entreprises. Les entreprises du secteur informel sont d'une grande importance pour la population mais également pour le développement du pays. Une grande partie des ménages tire leur revenu dans les unités de production. Toutefois, la part des impôts et taxes payée à l'Etat reste faible et n'atteint que 1,9% de la valeur ajoutée totale du secteur.
- ❖ Outiller les agences de contrôle de l'Etat de moyens nécessaires leur permettant de contrôler les entreprises publiques et parapubliques. Des pratiques renforcées en matière de comptabilité et d'audit conduiraient à une meilleure transparence financière du secteur des entreprises, rendrait la dissimulation d'opérations illicites plus difficile et permettrait une meilleure protection des actionnaires, des créanciers et des salariés.

Une meilleure transparence permettrait en outre d'assurer une concurrence plus loyale entre entreprises à statut privé (y compris les entreprises parapubliques).

- ❖ Les agences de contrôle de l'Etat doivent avoir une indépendance totale afin qu'elles puissent faire sans contraintes leur travail en toute transparence. Les entreprises publiques doivent être contrôlées afin qu'elles puissent garantir une transparence de leurs états financiers et par conséquent attirer le plus d'investisseurs pour le développement du pays.

Le renforcement de la pratique comptable et d'audit dans le secteur formel permettra d'améliorer l'efficacité et le caractère équitable du système d'imposition des entreprises. En outre, l'amélioration de la qualité de l'information des entreprises parapubliques et leur disponibilité auprès du public contribuera au renforcement de la gestion financière de ces entreprises.

- ❖ L'ONECCA doit mettre en place des moyens de contrôle et d'assainissement du milieu des auditeurs. Ainsi, les entreprises consultent la liste des auditeurs inscrits à l'ONECCA avant de leur confier une mission d'audit et interpelle la direction de celle-ci afin qu'elle puisse avoir un œil sur le travail effectué par l'auditeur. En terme général, instaurer un système de contrôle de l'exercice professionnel, destiné à assurer la qualité de la pratique comptable et d'audit et le respect des règles déontologiques au sein de la profession. Les membres de la profession, particulièrement les commissaires aux comptes, remplissent une mission d'intérêt public, la fiabilité de l'information comptable étant essentielle au bon fonctionnement des secteurs privé et parapublic. Pour cette raison, des mécanismes doivent être mis en place pour assurer que les experts-comptables et comptables agréés remplissent effectivement leurs obligations professionnelles. A cet effet, l'ONECCA devrait établir un programme de contrôle de l'application des normes d'audit et du code déontologique des cabinets et des membres individuels de chaque Ordre national. Le respect de l'obligation de souscrire une assurance professionnelle devrait en outre être vérifié. Les modalités précises des contrôles à effectuer devraient être définies en concertation avec les membres de l'ONECCA et les organismes de contrôle du secteur financier. Compte tenu des contraintes de coûts, il semblerait raisonnable d'adopter un système fondé sur des procédures uniques au niveau de l'UEMOA, à mettre en œuvre au sein des Ordres nationaux.

- ❖ Renforcer les normes du SYSCOA afin qu'elles soient proches des normes comptables IFRS, en tenant compte de l'environnement international. Le contexte africain, vu le nombre limité d'entreprises cotées et la complexité des normes IFRS n'est pas favorable à un changement total de ces normes. La priorité devrait être donnée à l'évolution du SYSCOA et au renforcement de son application, en le rapprochant des IFRS. Pour ce faire, il serait nécessaire de refondre l'Acte Uniforme de l'OHADA. A terme, cependant, il est souhaitable que les entités d'intérêt public de l'ensemble des pays de l'UEMOA présentent leurs états financiers consolidés suivant des normes conformes aux IFRS, pour assurer la qualité de l'information financière et sa comparabilité au plan international.

SECTION 3 : Recommandations spécifiques

- ❖ La SONATEL devrait penser à renforcer son dynamisme par rapport à la transparence de ses états financiers. C'est un moyen pour elle de maintenir son statut de leader et de rassurer ses investisseurs.
- ❖ La SONATEL devrait penser à former ses auditeurs et comptables sur les normes internationales. C'est un moyen pour eux de pouvoir comprendre les états financiers consolidés élaborés par la société mère, mais également de se préparer à une éventuelle adoption de ces normes par les états africains.

SECTION 4: Tests de conformité des hypothèses

Dans cette partie, il s'agit de procéder à une comparaison de nos hypothèses et des réponses obtenues sur le guide d'entretien et des données recueillies sur les recherches effectuées. Pour cela, essayons de rappeler nos hypothèses avant de faire la comparaison.

Hypothèse 1 : la publication de l'information financière des entreprises n'est pas très avancée au Sénégal.

Dans le guide d'entretien adressé aux auditeurs externes et à l'auditeur interne de la SONATEL, ces derniers ont confirmé notre hypothèse en nous expliquant clairement les raisons de ce comportement.

Hypothèse 2 : Les normes comptables internationales ne sont pas appliquées dans les entreprises sénégalaises.

L'exemple de l'entreprise que nous avons pris à savoir la SONATEL nous a permis de montrer l'inapplication des normes IFRS dans la comptabilité de nos entreprises. En se basant sur les réponses recueillies chez les auditeurs externes ainsi que l'auditeur interne de cette entreprise on peut confirmer notre hypothèse.

Hypothèse 3 : Les normes comptables internationales jouent un rôle particulier dans le processus de certification.

La certification des comptes par l'auditeur externe est très importante pour le développement de l'entreprise. De nombreux exemples nous ont été donnés en mettant en exergue les impacts de l'application des normes IFRS dans la certification des comptes de nos entreprises.

CONCLUSION

CONCLUSION :

Face à l'intensification de la concurrence dans le monde économique, la transparence des états financiers est l'un des facteurs de choix des investisseurs. Ainsi, les entreprises dans le souci de démontrer leur crédibilité et la fiabilité de leurs états financiers doivent prendre toutes les dispositions nécessaires afin de rassurer leurs investisseurs.

Tout au long de notre développement, nous avons tenté de montrer l'importance de l'adoption des normes comptables internationales dans la quête de la fiabilité des états financiers de nos entreprises africaines en particulier au Sénégal.

Les normes comptables internationales depuis sa création ont connu une évolution considérable en Europe et sont presque adoptées dans toutes les grandes puissances du monde. Cependant, leur application en Afrique et particulier au Sénégal reste toujours un point d'interrogation et est relatées dans presque toutes les rencontres de nos acteurs économiques. Nos entreprises doivent être en phase avec l'évolution économique du monde et concurrencer avec les grandes entreprises européennes. Et pour ce faire, il est important que nos dirigeants prennent les choses en main et réfléchissent une bonne fois pour toute sur son application ou sa cohabitation avec les normes du SYSCOA.

Sans prétendre que nous avons fait une étude exhaustive du problème de la qualité et de l'accessibilité à l'information financière des entreprises dans la première partie de notre analyse du mémoire, nous avons noté que certaines entreprises font des efforts afin de présenter des états financiers fiables, toutefois, beaucoup d'efforts restent à faire. La publication des états financiers ne doit pas seulement s'imposer aux entreprises cotées en bourse à l'image de la SONATEL mais également à toutes celles qui sont soumises aux normes du SYSCOA. Ainsi, l'Etat pourra contrôler l'environnement des affaires du pays et pousser les entreprises à plus de transparence dans leur travail, mais également bénéficier des recettes fiscales.

Passant à la seconde partie que nous avons traité et qui porte sur l'application des normes IFRS dans nos entreprises, nos recherches nous ont permis de montrer à travers notre société prise en exemple que ces normes ne sont pas appliquées au Sénégal. Les entreprises sénégalaises pratiquent les normes du SYSCOA. Toutefois il existe des filiales de certaines

multinationales et une entreprise cotée en bourse (SONATEL) qui appliquent les normes IFRS à travers leurs états financiers consolidés de leurs maisons mère.

Ceci nous a conduit à parler de l'impact des normes comptables internationales dans la troisième partie de notre analyse. Ainsi, nous avons noté que les normes IFRS constituent des moyens de développement économique des entreprises africaines. Nos entreprises ont besoin d'évoluer et de s'ouvrir à l'international. Ainsi avec l'utilisation des normes comptables internationales, elles bénéficieront d'une meilleure intégration dans les affaires internationales et une attestation de leurs informations financières, également une assurance sur la fiabilité des états financiers en accroissant la confiance des investisseurs.

En définitive, l'étude de ce thème nous a poussé à montrer, qu'importe le choix de nos dirigeants sur l'adoption ou la cohabitation avec les normes comptables internationales, elles ont des impacts positifs dans la politique de fiabilité des états financiers des entreprises africaines et particulièrement sénégalaises mais également dans le développement économique des affaires.

REFERNCES BIBLIOGRAPHIQUES

❖ OUVRAGES

GRAND, Bernard ; VERDALLE, Bernard ; *Audit comptable et financier* ,2^{ème} édition, Paris, ECONOMICA ,2006 ,110 pages

LEJEUNE, Gérard ; EMMERICH, Jean-Pierre ; *Audit et commissariat aux comptes*, Paris, Guliano, 2007, 330 Pages

VALIN, Gérard ; GAVANOU, Jean-Pierre et al; GUTTMAN, Catherine ; *controlor & auditor*, Paris, Dunod ,2006 ,484 pages

❖ Rapport et mémoires

Rapport sur l'application des normes et codes (ROSC) Sénégal ; 2005 ,29 pages

Adja Aissatou Touré, *la certification des comptes un moyen pour la fiabilisation des états financiers destiné aux tiers face aux risques de fraude : cas de « NUMHERIT »*,2012

❖ Articles :

KLUTSCH, Stéphane ; NGUEMA, Yves Parfait ; *Quel avenir pour le droit comptable OHADA*, 2010

TAZ-MBODI, Séduisant, *études comparées normes OHADA/NORMES IFRS* ,2011

❖ Sites internet

www.google.com

www.scholarvox.com

www.wikipédia.org

www.onecca.sn

www.memoireonline.com

www.sonatel.sn

www.cncc.fr

www.ifrs.org

www.iasb.org

www.ansd.sn

ANNEXES

LISTE DES ANNEXES

Annexe 1 : Guide d'entretien auditeur

Annexe 2 : Guide d'entretien auditeur interne SONATEL

Annexe 3 : Organigramme SONATEL

Annexe 1 : guide d'entretien auditeur

GUIDE D'ENTRETIEN

Auditeur

Thème 1 : information financière et comptable

Q1 : comment définissez-vous une information financière de qualité?

Q2 : Quel est son importance?

Q3 : comment jugez la qualité de l'information financière publiée par les entreprises sénégalaises ?

Q4 : comment jugez vous l'accès aux informations financières des entreprises par le public ?

Thème 2 : Application des normes comptables internationales dans les entreprises sénégalaises

Q1 : connaissez- vous les normes comptables internationales IFRS ?

Q2 : Selon vous, à quoi consistent-elles ?

Q3 : Les normes IFRS, sont elles appliquées au Sénégal ?si oui, pourquoi ?si non, pourquoi ?

Q4 : Selon vous quels sont les avantages et les inconvénients de leur application au Sénégal ?

Thème 3 : certification des comptes

Q1 :qu'est ce qu'une certification des comptes ?

Q2 : Pouvez-vous nous parler de façon très résumé le processus de certification des comptes ?

Q3 : Avez-vous fait un audit comptable et financier d'entreprises au Sénégal?

Q4 : Si oui, sur une échelle de 1 à 10, quelle note donnerez-vous aux entreprises certifiées sans réserve, certifiées avec réserve, et refus de certifiés ?

Q5 : quels rôles jouent les normes comptables internationales dans le processus de certification ?

Q6 :Pensez-vous que les normes comptables internationales ont des impacts sur le processus de certification des comptes ?

Q7 : Si oui, lesquels ?

Annexe 2 : guide d'entretien auditeur interne

GUIDE D'ENTRETIEN

**Auditeur interne
SONATEL**

Thème 1 : information financière et comptable

Q1 : comment définissez-vous une information financière de qualité?

Q2 : Quel est son importance?

Q3 : comment jugez la qualité de l'information financière publiée par les entreprises sénégalaises, en particulier la SONATEL?

Q4 : comment jugez vous l'accès aux informations financières des entreprises par le public ?

Thème 2 : Application des normes comptables internationales dans les entreprises sénégalaises

Q1 : connaissez- vous les normes comptables internationales IFRS ?

Q2 : Selon vous, à quoi consistent-elles ?

Q3 : Les normes IFRS, sont elles appliquées à la SONATEL ?si oui, pourquoi ?si non, pourquoi ?

Q4 : Selon vous, quels sont les avantages et les inconvénients de leur application au Sénégal ?

Thème 3 : certification des comptes

Q1 :qu'est ce qu'une certification des comptes ?

Q2 : Pouvez-vous nous parler de façon très résumé le processus de certification des comptes fait à la SONATEL ?

Q3 : Avez-vous fait l'objet d'audit comptable et financier à la SONATEL?

Q4 : quels rôles jouent les normes comptables internationales dans le processus de certification ?

Q5 :Pensez-vous que les normes comptables internationales ont des impacts sur le processus de certification des comptes ?

Q6 : Si oui, lesquels ?

ORGANIGRAMME DE LA SONATEL

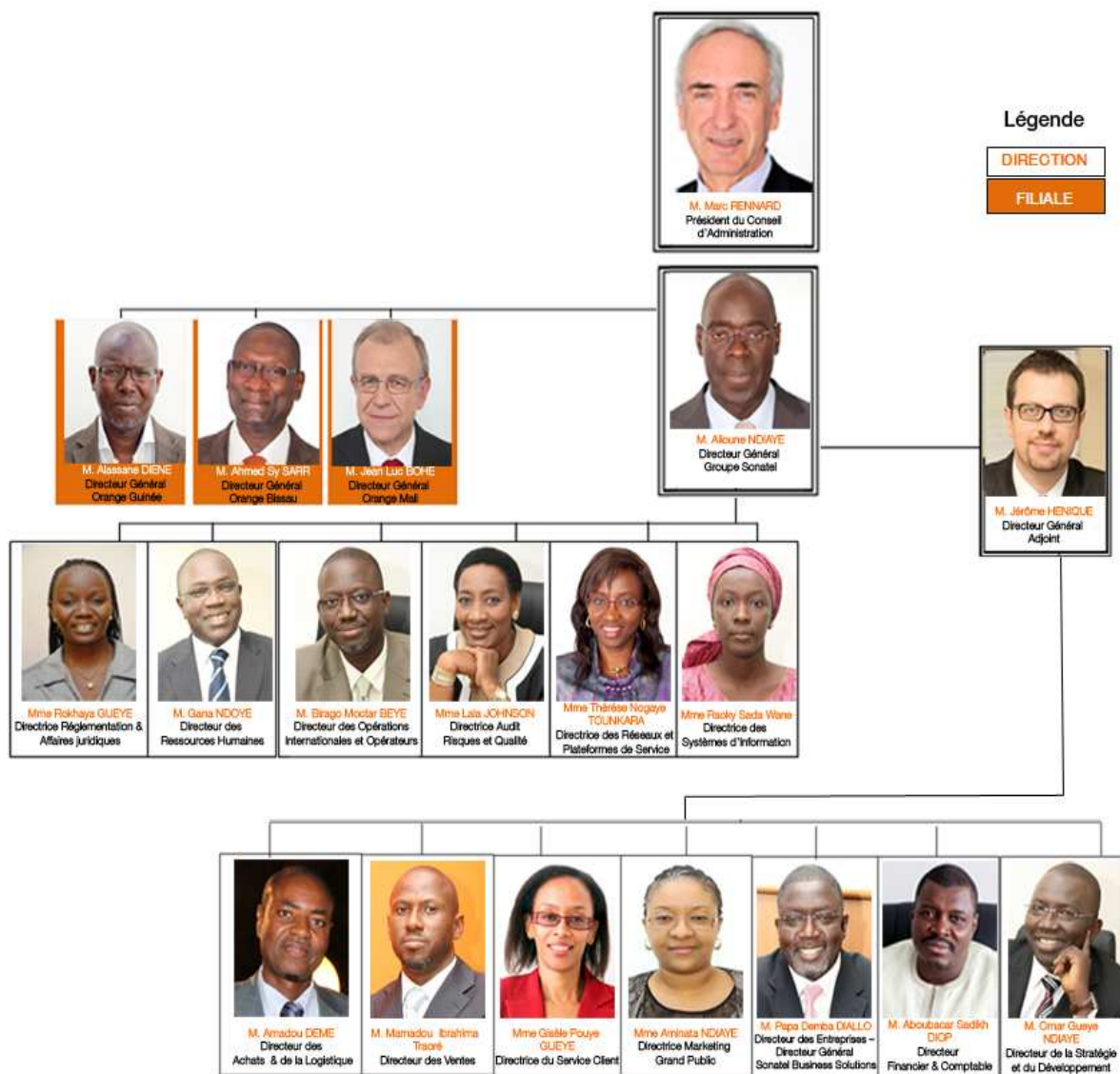


TABLE DES MATIERES

▪ Dédicaces	
▪ Remerciements	
▪ Listes des sigles et abréviations	
▪ Listes des tableaux et graphiques	
▪ Résumé du mémoire	
▪ INTRODUCTION.....	1
▪ PREMIERE PARTIE:CADRE THEORIQUE ET METHODOLOGIQUE.....	4
CHAPITRE1:CADRE THEORIQUE.....	4
SECTION1:Problématique.....	4
SECTION 2 : Intérêt du sujet.....	5
SECTION 3 : Revue critique de la littérature.....	6
SECTION 4 : Objectifs de la recherche.....	8
SECTION 5 : Hypothèses de recherche.....	9
CHAPITRE 2 : CADRE METHODOLOGIQUE.....	10
SECTION 1 : Cadre de l'étude.....	10
SECTION 2 : Délimitation du champ de l'étude.....	10
SECTION 3 : Techniques de recherche.....	10
SECTION 4 : Difficultés rencontrées.....	11
▪ DEUXIEME PARTIE : CADRE CONCEPTUEL ET ORGANISATIONNEL.....	12
CHAPITRE 1 : CADRE CONCEPTUEL.....	13
SECTION 1 : Normalisation comptable.....	13
1.1. Définition.....	13
1.2. Historique de l'IASB.....	13
1.3. Structure de l'IASB.....	18
1.4. Objectifs des normes IAS/IFRS.....	19
SECTION 2 : Audit comptable.....	19

2.1. Définition du concept d'audit.....	19
2.2. Historique de l'audit.....	20
2.3. Définition de l'audit comptable et financier.....	20
2.4. Les principes et normes d'audit comptable.....	21
2.5. Objectifs de l'audit financier.....	23
2.6. Méthodologie de l'audit financier et comptable.....	23
SECTION 3 : Commissariat aux comptes.....	29
3.1. Définition.....	29
3.2. Objectifs de la mission du commissaire aux comptes.....	29
3.3. Choix et nomination du commissaire aux comptes et son suppléant.....	30
3.4. Le haut conseil du commissaire aux comptes(H3C).....	31
3.5. Composition du H3C.....	32
SECTION 4 : Certification des comptes.....	32
4.1. Définition.....	32
4.2. Structure du rapport général.....	33
CHAPITRE 2 : CADRE ORGANISATIONNEL.....	35
SECTION 1 : Historique.....	35
SECTION 2 : Partenariat.....	36
SECTION 3 : Valeurs de l'entreprise.....	37
SECTION 4 : Fonctionnement	38
▪ TROISIEME PARTIE : CADRE ANALYTIQUE.....	40
CHAPITRE 1 : COLLECTE ET INTERPRETATION DES DONNEES.....	41
SECTION 1 : Méthodologie de collecte de données.....	41
SECTION 2 : Présentation et interprétation des données.....	41
2.1. L'information financière et comptable.....	41
2.2. L'application des normes comptables internationales IFRS dans les entreprises sénégalaises.....	44
2.3. Impact des normes IFRS dans le processus de certification.....	46
CHAPITRE 2 : ANALYSE ET RECOMMANDATIONS.....	50

SECTION 1 : Analyse des résultats.....	50
1.1. Analyse de la qualité de l'information financière.....	50
1.2. Analyse de l'application des normes comptables internationales au Sénégal.....	51
1.3. Analyse de l'impact des normes IFRS.....	52
SECTION 2 : Recommandations générales.....	54
SECTION 3 : Recommandations spécifiques.....	56
SECTION 3 : Tests de conformité des hypothèses.....	56
CONCLUSION.....	58
BIBLIOGRAPHIE	
ANNEXES	
TABLE DES MATIERES	