

## **L'AUDIT ET LE COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Nous allons voir la définition de l'audit externe dans son ensemble :

### **1. L'AUDIT**

En premier lieu nous allons essayer de définir le mot audit, puis nous allons citer les différents types d'audit.

### **1-1 Définition de l'audit**

La notion d'audit (du latin "audire") est apparue au XIV<sup>e</sup> siècle : fonction d'auditeur de la Cour des comptes. Ce terme fut employé ensuite par les anglo-saxons avant de revenir en France dans le monde des affaires puis s'est substitué à celui de révision dans la profession.

L'International Federation of Accountants (IFAC) définit l'audit comme étant le « Contrôle de l'information financière émanant d'une entité juridique effectué en vue d'exprimer une opinion sur cette information ».

L'audit est une sorte d'intervention dans une organisation pour collecter et évaluer des informations dans le but de détecter les faiblesses du système de contrôle interne adopté, et de donner du conseil pour améliorer la manière d'agir des dirigeants.

L'audit peut être interne ou externe. L'audit interne est effectué par une structure interne à l'institution sous la responsabilité de la Direction de l'institution, et l'auditeur interne est lié par un contrat de travail. L'audit interne a pour but d'assurer la qualité de l'information financière d'une part, et de l'autre, l'application des instructions de la Direction, et de favoriser l'amélioration des performances.

Dans ce mémoire nous parlerons de l'audit externe ; l'audit externe est un examen formel et mené par un auditeur indépendant des états financiers ou des opérations d'une institution en vue de donner une opinion sur les états financiers.

Pour l'ISA 310 paragraphe 3 de l' IFAC : l'audit externe est un examen effectué par un professionnel indépendant sur les états financiers d'une institution en vue d'émettre une opinion motivée sur la conformité au référentiel comptable applicable, sur la sincérité et la régularité de ce dernier et son aptitude à refléter l'image fidèle de l'institution, utilisant une méthodologie spécifique de diligences acceptables par rapport à des normes, l' « Audit comptable et financier ».

L'auditeur externe peut effectuer deux types de missions d'audit : l'audit légal ou Commissariat aux comptes et l'audit contractuel, ce type de contrôle est décidé par les associés ou par le juge.

La définition proposée par l'Association Technique d'Harmonisation de Cabinets d'Audit et Conseil de l'audit financier légal et généralement reconnue par les cabinets est la suivante :

L'audit financier légal « est l'examen auquel procède un professionnel compétent et indépendant, en vue d'exprimer une opinion motivée sur la fidélité avec laquelle les annuels d'une entité traduisent sa situation à la date de clôture, et ses résultats pour l'exercice considéré, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'association a son siège ».

L'objectif est de formuler une opinion motivée sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle des états financiers, opinion qui sera exprimée dans un rapport général destiné aux actionnaires et au public, et ce, en tenant compte des normes d'audit et des référentiels comptables applicables, ainsi que des réglementations en vigueur. Pour le présent mémoire, ce seront ceux applicables à Madagascar que nous allons exposer.

### **1-2 Les types d'audit externe**

L'audit externe comprend deux types à savoir :

- l'audit opérationnel ;
- l'audit financier;

#### **a) L'audit opérationnel :**

L'audit opérationnel contribue à améliorer la performance de l'organisation dans tous les domaines de gestion. Cet audit qui s'applique à toutes actions, sans privilégier leur incidence sur la tenue et la présentation des comptes, a pour objet de juger la manière dont les objectifs sont fixés et atteints, ainsi que les risques qui pèsent éventuellement sur la capacité de l'entité à définir des objectifs pertinents et à les atteindre, à apprécier leur opportunité. L'auditeur opérationnel est donc consulté pour donner des conseils, concevoir des procédés efficaces, et réduire les coûts ; il a une obligation de résultat.

Sa mission consiste à :

- Élaborer un diagnostic en analysant les risques et les déficiences.
- Faire des recommandations ou proposer la mise en place des procédures ou des outils de gestion.

**NB** : L'audit opérationnel ne consiste pas à fournir des opinions et ne donne pas une assurance c'est juste pour relever les faits constatés.

**b) L'audit financier :**

L'audit financier permet d'obtenir l'image fidèle des comptes de l'entité.

Il nécessite entre autre une vérification de la conformité formelle des enregistrements comptables aux règles légales, l'évaluation du contrôle interne et l'analyse des risques potentiels.

Les objectifs spécifiques de l'audit financier :

- disposer d'une information financière fiable ;
- apprécier l'organisation comptable actuelle afin d'en déceler les insuffisances et de les améliorer ;
- prévenir des fraudes et des détournements ;

Selon l'OECCA (Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés) : l'audit externe a pour objectifs de permettre à l'expert-comptable d'attester de la régularité et de la sincérité des comptes annuels et de l'image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'entité à la fin de l'exercice.

Selon l'UEC (Union Européenne des Experts comptables) : l'objet de l'audit des comptes annuels est d'exprimer une opinion sur le fait de savoir si ceux-ci traduisent fidèlement la situation de la société à la date du bilan et de ses résultats pour l'exercice examiné, en tenant compte du droit et des usages du pays où l'entité a son siège.<sup>1</sup>

L'auditeur financier doit mettre une diligence qu'il juge nécessaire pour certifier. En cela, il a une obligation de moyen.

Pour bien mener les travaux d'audit financier, l'auditeur doit suivre des normes de travail dont celles édictées par l'IFAC l'audit ne peut avoir lieu si les états financiers ne suivent pas un référentiel comptable défini.

## 2. LE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Dans le premier point, nous allons définir en quelques sortes la signification du terme commissariat aux comptes, accompagné des articles et des lois se rapportant à cette notion.

---

<sup>1</sup> Recherche sur internet sur le fichier d'audit légal.

## **2-1 Définition du commissariat aux comptes**

La loi 2003-036 sur les sociétés commerciales de Madagascar ne donne pas la définition du Commissariat aux comptes, mais définit tout simplement les personnes qui peuvent exercer la fonction, leurs attributions ainsi que les droits et obligations du commissaire aux comptes.

L'article L.823-9 du code de commerce français annonce le rôle du commissaire aux comptes comme suit : "Les commissaires aux comptes certifient, en justifiant de leurs appréciations, que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la personne ou de l'entité à la fin de cet exercice."

L'encyclopédie définit le commissaire aux comptes comme étant «un acteur extérieur à l'entreprise ayant pour rôle de contrôler la sincérité et la régularité des comptes annuels établis par une société ou autre institution, et pour cela de faire un audit comptable et financier. Il s'agit d'une mission légale, toutefois elle peut être décidée volontairement par l'organisation. »

Dans notre cas présent l'association n'est pas dans l'obligation de suivre la loi 2003-036 mais sur la demande des investisseurs et des bailleurs sur la transparence des opérations comptables, elle est tenue d'engager un travail de commissariat aux comptes pour certifier ses opérations comptables et financières.

Le travail des commissaires aux comptes et, d'une manière générale, celui de l'expert-comptable est réglementé par la loi et la déontologie qui régit la profession.

## **2-2 Cadre juridique du commissariat aux comptes**

Le métier de commissaire aux comptes est un métier réglementé, et ce sont les articles 130 à 135 de la loi 2003-036, qui définissent l'attribution du Commissaire aux comptes comme étant la vérification des valeurs et documents comptables et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur, sans toutefois s'immiscer dans la gestion de l'organisation.

Après ses travaux d'audit, le Commissaire aux comptes émet son opinion motivée sur la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion des dirigeants, et dans les documents sur la situation

financière et les états financiers de synthèse de l'institution. Le travail est rédigé dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié, c'est-à-dire le « Plan comptable générale 2005 » pour le cas de Madagascar. Le travail du commissaire aux comptes est toujours basé sur les états financiers arrêtés par les administrations de l'entité. C'est à partir de ces comptes financiers que l'auditeur base son travail pour les irrégularités et les inexactitudes significatives relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission, dans le but d'émettre un rapport d'audit.

Si des fait délictueux se présentent ; le commissaire aux comptes est obligé de rendre compte au Ministère Public sans que cette révélation ne touche pas sa responsabilité.

Enfin, le commissaire aux comptes s'assure que l'égalité entre les Associés soit respectée, notamment, que toutes les actions d'une même catégorie bénéficient des mêmes droits. La loi impose au Commissaire aux comptes ainsi qu'à ses collaborateurs la clause de confidentialité et ne peut l'utiliser pour son propre compte ou pour le compte d'une tierce personne, sauf dans les cas prévus par la loi.

### **2-3 Code déontologique régissant au commissariat aux comptes**

Le code d'éthique et de déontologie de la profession de Commissaire aux comptes de l'Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar (OECFM) donne les principes fondamentaux régissant la conduite à tenir et le comportement du Commissaire aux comptes dans ses relations avec ses clients, les autres membres de l'ordre, ainsi que de ses collaborateurs.

D'après ce Code, le Commissaire aux comptes doit être intègre, c'est-à-dire être transparent et droit dans l'exercice de son activité, impartial et indépendant vis-à-vis de son client et de la Direction de la Société à auditer. Pour cela, le Commissaire aux comptes ne doit pas avoir de préjugés ni de conflits d'intérêts et ne subir aucune pression tendant à aller contre ses jugements professionnels<sup>2</sup>.

Ce même Code impose au Commissaire aux comptes de posséder les connaissances théoriques et pratiques nécessaires à l'exercice de ses missions et de maintenir un niveau élevé de compétence, notamment par la mise à jour régulière de ses connaissances ainsi que de ses collaborateurs et de faire appel à des experts

---

<sup>2</sup> Code d'Éthique et de Déontologie Bulletin de liaison de l'OECFM n°22 3ème et 4ème Trimestre 2000

indépendants de la personne ou de l'entité pour les comptes desquelles son concours est requis, lorsqu'il n'a pas les compétences requises pour réaliser lui-même certains contrôles indispensables à l'exercice de la mission.

Tout comme il a été mentionné dans le cadre juridique, le Commissaire aux comptes a un devoir de prudence et de discrétion vis-à-vis de son client, c'est-à-dire qu'il est tenu au secret professionnel. Les Commissaires aux comptes sont tenus d'entretenir entre eux une certaine règle de confraternité.

Ce Code de déontologie, outre les principes fondamentaux de comportement du Commissaire aux comptes, impose des interdictions à tout acte qui pourrait porter atteinte à son intégrité, son impartialité ou à son indépendance vis-à-vis de son client, dans le but d'éviter tout conflit d'intérêt.

Dans le cas de l'association que nous avons pris comme exemple le travail est accompli selon les normes applicables à Madagascar.

Dans la section suivante, nous allons essayer de trouver les outils indispensables pour accomplir le travail de commissariat aux comptes en faisant analyse sur les référentiels applicables.

## **SECTION 2 : LES NORMES ET LES RÉFÉRENTIELS APPLICABLES EN MATIÈRE DE COMMISSARIAT AUX COMPTES**

Le référentiel comptable applicable à Madagascar est le PCG 2005 cohérent avec les normes IAS/IFRS (International Financial Reporting Standards) de l'IASB (International Accounting Standards Board). Il est rappelé que les états financiers sont préparés par l'entité, sous la responsabilité de la Direction, et non par l'auditeur, pour que ce dernier puisse conserver son indépendance et son impartialité, conformément au paragraphe 15 de la norme ISA 500. Les états financiers sont composés de : bilan, compte de résultat, tableau de flux de trésorerie, tableau de variation de capitaux propres et les annexe.

### **1. LE CADRE CONCEPTUEL DE LA NORME IAS/IFRS**

La norme IAS/IFRS (International Financial Reporting Standards) ainsi que leurs interprétations par l'IFRIC (International Financial Reporting Interpretations Committee) s'inscrivent au sein d'un cadre préalable dénommé « Cadre conceptuel », et

qui constitue un préambule à l'élaboration et à la préparation des états financiers. Ce cadre conceptuel définit le contenu des états financiers, ainsi que les deux hypothèses de base des principes comptables suivantes : la comptabilité d'engagement sur les charges/produits et la continuité d'exploitation de l'activité. Les informations contenues dans les états financiers doivent présenter les dix principes suivants : la pertinence, la prudence, l'indépendance, l'importance relative, la fiabilité, la neutralité, la comparabilité, l'intangibilité, l'image fidèle, la prééminence de la réalité sur la forme. Ces principes du PCG 2005 sont tirés suivant les référentiels de l'IAS/IFRS.

## 2. LA NORME ISA DE L'IFAC

Les normes internationales ISA définissent les règles auxquelles l'auditeur doit respecter pour mener sa mission. Par ailleurs, ces mêmes normes lui imposent les règles d'éthique et de déontologie citées précédemment. L'auditeur doit se plier à suivre ces règles pour bien mener sa mission qui se traduit par l'obtention d'une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives. Cette assurance ne saurait être obtenue qu'à partir d'éléments jugés probants par l'auditeur, compte tenu de son expérience et des travaux qu'il a mené et ce, en vue d'émettre son opinion sur l'image fidèle des états financiers. La norme ISA guide les auditeurs étapes par étapes durant la mission, on peut citer les paragraphes suivants :

- L'ISA 200 et suivantes parlent des « principes généraux et responsabilités », c'est-à dire le comportement de l'auditeur et son équipe suivant les règles déontologiques.
- L'ISA 300-400 et suivantes mentionnent l' « évaluation des risques et les réponses aux risques identifiés », ces normes évoquent la démarche d'audit pour mieux comprendre l'entité.
- L'ISA 500 et suivantes font références aux « éléments probants ».
- L'ISA 600 et suivantes se rapportent à l' « utilisation des travaux des autres experts »
- L'ISA 700 et suivantes concernent la conclusion du rapport d'audit.

Les auditeurs ont leurs méthodologies pour accomplir leur mission dans un délai normal ; l'approche par le risque est le plus utilisé pour les auditeurs. Pendant notre investigation dans l'institution à auditer, nous avons orienté notre mission suivant

l'approche par le risque pour faciliter les tâches de chacun de l'équipe. Nous allons exposer ce sujet dans la section suivante

### **SECTION 3 : L'APPROCHE PAR LES RISQUES**

C'est une approche qui impose à l'auditeur de tenir compte des risques d'audit au début de la planification de ses travaux et de porter directement son attention sur les aspects qui affectent significativement les états financiers, et donc, de ne pas insister sur les aspects secondaires, en faisant référence au principe de l'importance relative. L'objectif est de concentrer l'effort de l'auditeur sur les zones à risques susceptibles d'avoir un impact sur les décisions des utilisateurs des états financiers.

#### **1- DÉFINITION DU RISQUE D'AUDIT (RA)**

Les analyses des risques d'audit sont faites en suivant la recommandation internationale n° 25, « Importance relative et risque d'audit (RA) », de l'IFAC. Ce dernier définit le RA de la façon suivante : « Le risque d'audit est le risque qu'un auditeur puisse exprimer une opinion inappropriée sur une information financière comportant des inexactitudes significatives ».

**Pascal SIMONS** définit le risque d'audit comme suit : « Le risque d'audit peut être défini, comme le risque que des erreurs ou irrégularités n'aient pas été détectés après l'accomplissement de l'audit et que ces erreurs ou irrégularités affectent de manière significative les comptes certifiés ».<sup>3</sup>

#### **2- LES DIFFÉRENTS TYPES DE RISQUES D'AUDIT**

On peut distinguer les risques d'audit en deux catégories à savoir : les risques d'anomalies significatives et les risques de la non-détection.

##### **2-1 Les risques d'anomalies significatives**

Il existe deux types de risques d'anomalies significatives :

---

<sup>3</sup> Pascal SIMONS : « Audit financier », les éditions d'organisation 1987, p 27.

**a) Les risques inhérents (RI) ou inherent-risk :**

On peut définir le RI comme étant « le risque qu'un solde de compte ou une catégorie d'opérations puisse renfermer une inexactitude qui, seule ou ajoutée à des inexactitudes présentes dans d'autre soldes ou catégorie, pourrait être significative à supposer qu'il n'y ait pas de contrôles internes s'y rapportant. Ce risque est lié aux activités de l'entité, à son environnement et à la nature du solde de compte ou de la catégorie d'opérations concernée »<sup>4</sup>. Certes, ce risque peut être décomposé en deux risques à savoir : les risques généraux liés à l'entité et les risques liés à la nature des opérations traitées.

**b) Les risques de non-contrôle (RC):**

Le risque de non contrôle appelé encore risque lié au contrôle interne représente la possibilité que les défaillances intrinsèques du système d'informations de l'organisation ne lui permettent pas de produire des comptes fiables. Ainsi, ce type de risque consiste en la possibilité que le système de contrôle interne ne permet pas de détecter une erreur dans les états financiers ou ne prévienne pour la réalisation d'erreurs dans un compte ou un flux de transactions. Peu importe que le risque inhérent (risque général lié à l'organisation et risque lié aux opérations comptables) soit élevé si le système de contrôle interne a été bien conçu et si son application est correctement effectuée, cela vient en effet réduire considérablement l'apparition des erreurs.

**2-2 Les risques de non-détection (RD)**

Le risque de non-détection est le risque que les procédures mises en œuvre par l'auditeur ne lui permettent pas de détecter une inexactitude présente dans un solde de compte ou une catégorie d'opération, qui, seule ou ajoutée aux autres inexactitude présentés dans d'autre soldes ou catégories d'opérations, pourrait être significative.

Sur ce risque, la norme ISA 240 de l'IFAC indique que : « tout audit est soumis au risque inévitable de non détection d'anomalies significatives dans les états financiers, même s'il a été correctement planifié et effectué. Sauf preuve contraire, l'auditeur est fondé à considérer les déclarations qu'il reçoit comme exactes et les enregistrements comptables et les documents comme authentiques ». En outre le risque d'audit est quantifiable par l'intermédiaire de la notion de « seuil de signification ». Certes, le seuil

---

<sup>4</sup> La norme n° 25 de l'IFAC. (Paragraphe 13).

de signification est généralement défini comme « la limite à partir de laquelle une inexactitude ou un ensemble d'inexactitudes contenues dans un élément donné sont de nature à influencer la décision des utilisateurs de cet élément. C'est aussi la limite à partir de laquelle un élément cesse d'être considéré comme fiable ».

**NB:** Le risque d'audit est le risque qu'une ou des assertions<sup>5</sup> présentent une anomalie significative susceptible d'induire l'auditeur à émettre une opinion erronée.

Dans le chapitre suivant, nous allons exposer notre méthodologie de recherche pour mieux faire comprendre notre devoir.

## **CHAPITRE II : LA MÉTHODOLOGIE**

Nous avons adopté comme méthodologie de recherche un stage dans le cabinet Mazars « Fivoarana » et aussi la mission du commissariat aux comptes dans une ISBL cliente du cabinet.

### **SECTION 1 : LE CADRE D'ÉTUDE DU CABINET MAZARS FIVOARANA**

Mazars est une organisation internationale, intégrée et indépendante, spécialisée dans l'audit, la comptabilité et les services aux entreprises. Elle est aujourd'hui présente dans 40 pays, sur 5 continents pour un effectif total de plus de 7500 collaborateurs. Si l'on considère les accords de correspondance, les joint-ventures et l'Alliance internationale « Praxity », la couverture géographique du Groupe s'étend à 65 pays et le nombre de professionnels sur lesquels l'organisation peut compter est supérieur à 2300.

Mazars « Fivoarana », est une société de droit malgache qui a été créée en septembre 1975 et inscrite au tableau de l'Ordre des Experts Comptables et Financiers de Madagascar (OECFM) depuis 1982 et membre du Groupe Mazars International depuis 2002.

---

<sup>5</sup> « Assertion » : c'est une proposition non justifiée présentée comme une certitude » et dont le synonyme serait une « Affirmation ». Les assertions concernent les flux d'opérations et les événements survenus au cours de l'exercice, les soldes des comptes en fin de période, la présentation et les informations fournies dans les annexes.

Mazars « Fivoarana » dispose d'une soixantaine de collaborateurs permanents, issus des grandes écoles et universités européennes et malgaches auxquels s' adjoignent les compétences d'une vingtaine d'experts pointus, consultants non permanents, spécialisés dans des domaines spécifiques et qui assurent une formation permanente de son personnel, il est soumis aux contrôles qualités périodiques du Groupe.

Le Cabinet Mazars « Fivoarana » fournit les prestations suivantes :

- Audit Commissariat aux comptes, audit contractuel, audit spécialisé (opérationnel, de gestion, fiscal, juridique, social, système d'information, organisationnel)

- Études pluridisciplinaires

- Études macro-économiques (production nationale, ressources et emplois du PIB, croissance, inflation, finances publiques ; balance des paiements ; monnaie et crédit, taux de change)

- Études méso-économiques (filères, secteurs)

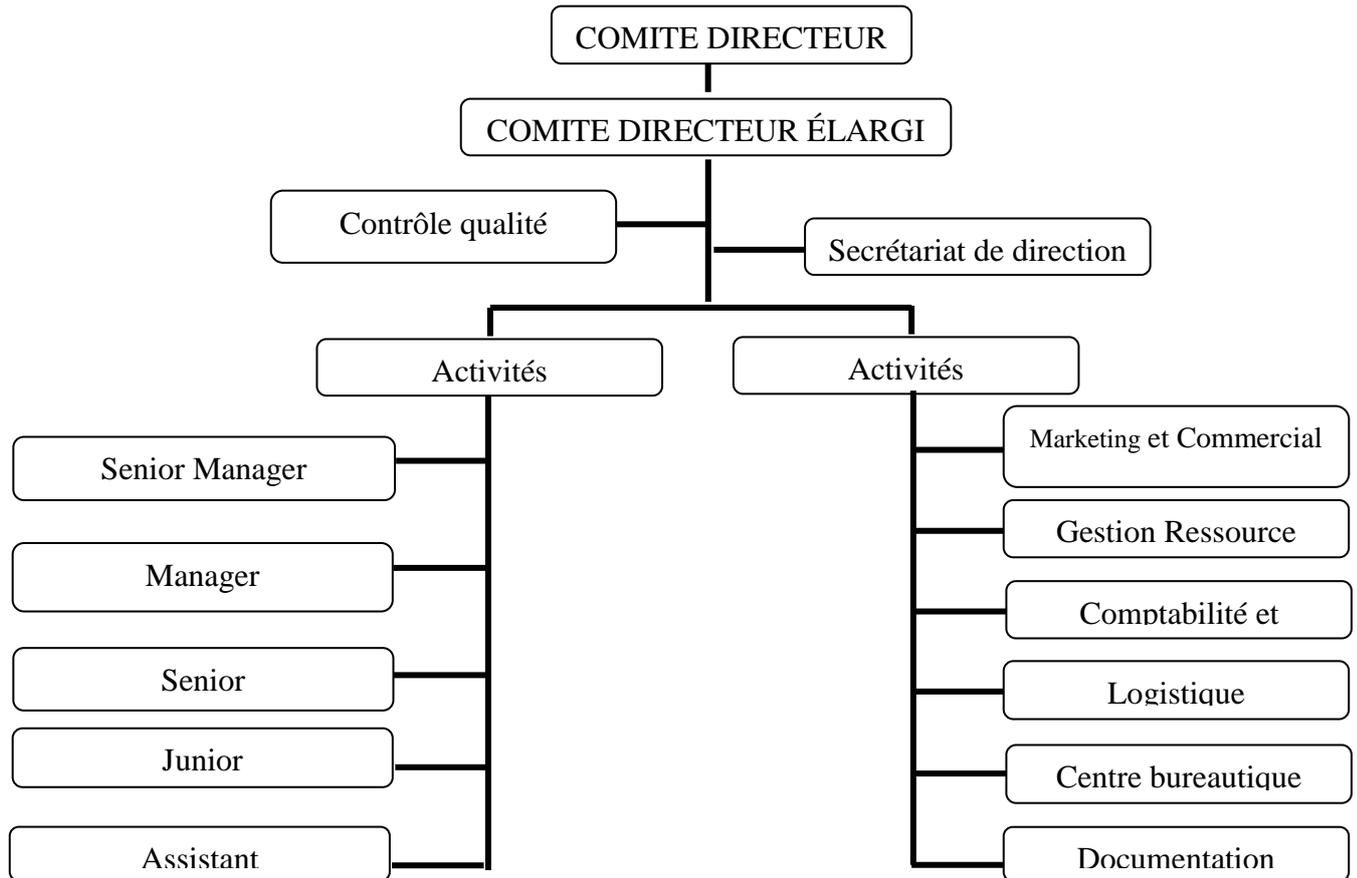
- Études micro-économiques, Études spécifiques (gouvernance, environnement, développement durable)

- Expertise comptable, tenue de comptabilité, préparation et mise en forme des états financiers, externalisation de la fonction administrative et comptable.

## 1. LA STRUCTURE DU CABINET MAZARS « FIVOARANA »

L'organigramme du cabinet est schématisé comme suit :

Figure n° 1 : L'organigramme du cabinet Mazars « Fivoarana »



Source : statut du cabinet Mazars « Fivoarana »

## 2. LE MODE DE FONCTIONNEMENT

Le rôle des Partners et des Seniors Managers au sein du Cabinet est décrit comme suit :

- le Comité directeur, composé des sept Partners, définit la stratégie du Cabinet, sa politique et valide en dernier ressort tous les rapports ;

- le collège des Seniors Managers, constitué de 8 personnes, est responsable de l'affectation de l'équipe et de la mise à disposition de supports d'assistance technique adaptés.

En général, la mission du Cabinet est réalisée par une équipe composée :

- d'un Partner Contrôle Qualité, qui se charge de vérifier la bonne application des normes, l'adéquation entre les travaux fournis et les attentes du client, le respect des règles déontologiques ;

- d'un Partner opérationnel, signataire du rapport, qui veille au bon déroulement général de la mission et, à ce titre, assure la coordination de l'ensemble des travaux, les relations avec les premiers responsables de la Société ainsi que la vérification permanente de cohérence dans les travaux respectifs des diverses compétences engagées sur cette mission ;

- d'un Senior Manager, Chef de mission, qui réalise les travaux et répond, dans les meilleures conditions et le plus rapidement possible, aux différentes attentes du client dans le cadre de cette intervention ;

- d'un Manager, chargé d'opération, qui assure la coordination et la supervision des travaux et de l'équipe pour la réalisation de la mission sur terrain ;

- d'un Senior, chargé d'opération, qui veille au bon déroulement des travaux sur terrain ;

- de Juniors opérationnels sur terrain, et d'Assistants.

## **SECTION 2 : L'INSTITUTION SANS BUT LUCRATIF, (CAS D'UNE ASSOCIATION)**

Premièrement nous allons entrer dans la définition courant d'une ISBL, puis nous étaler les caractéristiques propres à l'institution à auditer.

### **1. DÉFINITION D'UNE ISBL**

Les " Institutions Sans But Lucratif (ISBL) " se définissent par le groupement d'individus et/ou des entités dont l'objectif principal n'est :

- ni de réaliser de bénéfice ;
- ni d'en distribuer l'excédent éventuel.

L'objectif statutaire de ces institutions peut être :

- la recherche d'amélioration des conditions économiques et sociales de ses adhérents ;
- la réalisation d'œuvres sociales au bénéfice de la communauté ;
- la continuité d'exploitation ;

Néanmoins, aucune interdiction expresse n'est faite à ces institutions d'exercer " des activités génératrices de revenus ". Toutefois, de telles activités devront viser exclusivement à assurer la pérennité de l'ISBL, c'est-à-dire, à contribuer avec les autres ressources statutaires à lui donner la capacité de réaliser durablement ses objectifs statutaires à caractère non lucratif. Si tel n'est pas le cas, l'entité n'est pas une ISBL quel que soit sa forme juridique et les adaptations au PCG 2005 du guide sectoriel de l'ISBL ne lui sont pas en conséquence applicables.

## 2. CARACTÉRISTIQUE DE L'INSTITUTION À AUDITER

En premier lieu nous tenons à dire que les informations dont nous allons mentionner seront restreintes pour respecter la clause de confidentialité de la mission et pour bien démontrer les codes d'éthique et de déontologie de l'auditeur externe.

### 2-1 Cadre juridique

Notre client est un organisme chargé de mettre en œuvre l'animation et la gestion d'un programme pour la conservation de la biodiversité malagasy. Sa mission consiste essentiellement à « établir, conserver et gérer de manière durable un réseau national des réserves naturelles, représentatives de la diversité biologique ou du patrimoine naturel propres à Madagascar. Ces réserves, sources de fierté nationale pour les générations présentes et futures doivent être des lieux de préservation, d'éducation, de récréation et contribuer au développement des communautés riveraines et à l'économie régionale et nationale ». Elle est une association de droit privé, créée en 1990 et reconnue d'utilité publique par le décret N°91-592 du 04 décembre 1991. Cette association portant le :

\* Numéro° Stat : 72309112010010124 ;

\* NIF : 628441813 sous le registre n° :21001300116.à Antananarivo ;

À part les recettes propres qu'obtient l'association par la vente des tickets DEAP sur les activités touristiques, et la location du terrain pour un évènement culturel, elle est aussi financée par des bailleurs de fonds à savoir :

- The Global Environment Facility ou GEF ;
- The International Association of the Development of the world bank ou IDA BANK;
- Kreditanstalt für Wiederaufbau Bankengruppe (KFW);
- The Malagasy government;
- The Switzerland Cooperation;

Conformément aux articles 30 et 31 de l'association, l'Assemblée Générale Ordinaire nomme un Commissaire aux Comptes pour un mandat de deux (02) années consécutives. Son mandat expire à l'issue de l'Assemblée Générale Ordinaire devant statuer sur les comptes du second exercice.

Le Commissariat aux Comptes est une mission légale. La mission doit se faire au moins une fois par an.

Néanmoins, le Commissaire aux comptes peut, à tout moment, effectuer des vérifications ou des contrôles qu'il juge opportuns et se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'il a besoin afin qu'il puisse mener sa mission selon les normes de la profession.

Ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d'anomalies significatives.

Les états financiers et le rapport de gestion doivent être mis à la disposition du Commissaire aux Comptes soixante (60) jours au moins avant la date de l'Assemblée Générale statuant sur les comptes de l'exercice.

Il rend compte au membre du Conseil d'Administration ainsi qu'à l'Assemblée Générale Ordinaire annuelle le résultat de sa mission, à chaque exercice et signale les irrégularités et les inexactitudes s'il en a relevé.

## **2-2 Cadre organisationnel**

Cette association est organisée actuellement :

- En Siège, composé par le bureau de la Direction générale à Antananarivo et les 5 bureaux d'antenne régionale dans les chefs-lieux des ex-provinces à savoir Toamasina, Fianarantsoa, Mahajanga, Antsiranana et Toliara ;

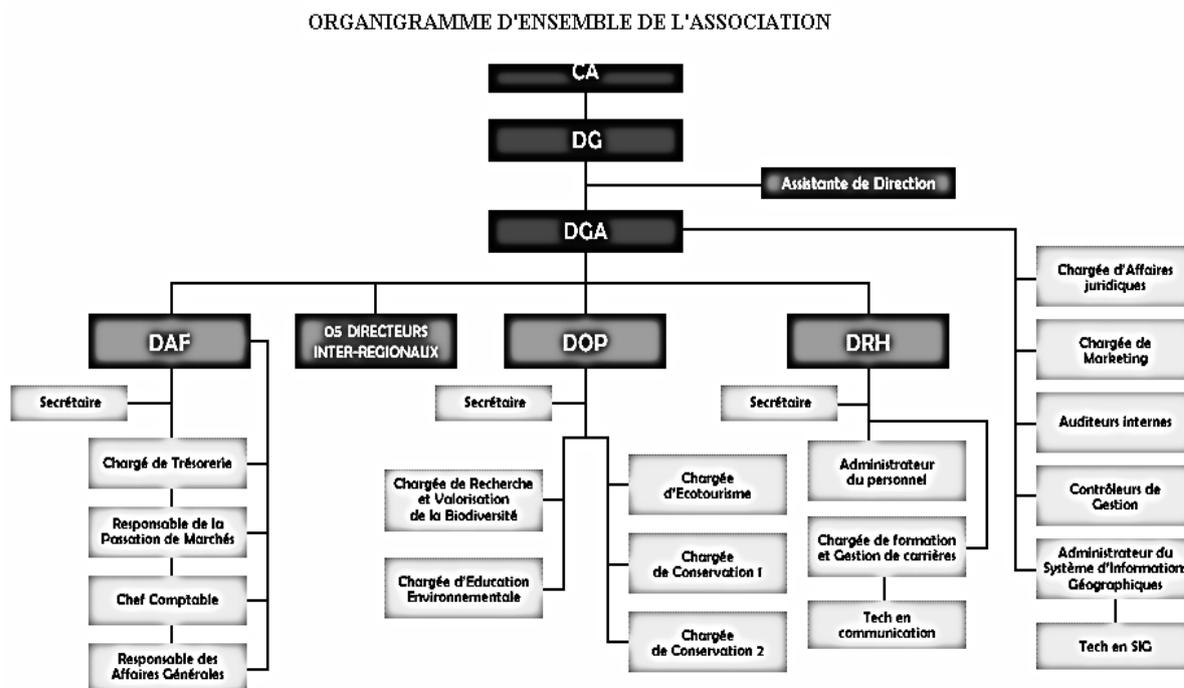
- Et 36 Unités de gestion égales à des entités comptables ;

Cette association a trois organigrammes pour schématiser sa structure, au niveau du siège ce sont les membres du conseil d'administration qui à la tête suivis du directeur général assisté par une poste assistante de direction placée comme service contentieux, il a sous sa supervision le directeur général adjoint. Ensuite, sur un même niveau hiérarchique il y a les cinq (05) directeurs inter-régionaux(DIR) dans les provinces, le directeur administratif et financier(DAF), le directeur opérationnel(DOP) et le directeur de ressources humaines(DRH).ces trois dernières ont tous des différents service respectifs sous leurs supervisions. Concernant l'organigramme inter-régional, c'est le directeur régional qui est au sommet suivi des directeurs inter-régionaux ; ces derniers ont sous leurs supervisions les directeurs de site. Le chef de volet conservation, le chef de volet appui au développement et éducation environnementale, le chef de volet écotourisme, et le chef de volet administratif et financier sont sous la supervision du directeur du site.

Voici les trois organigrammes de l'association :

**a) L'organigramme au niveau du siège:**

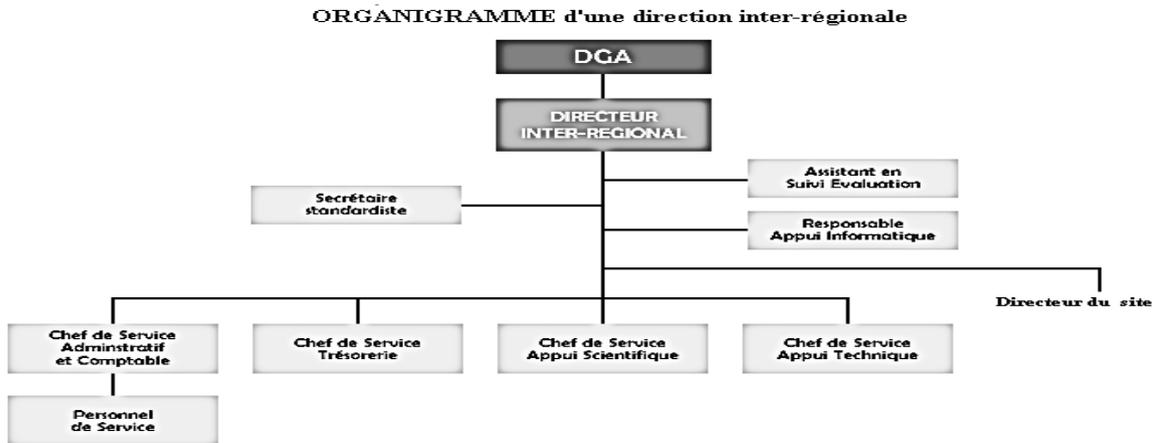
Figure n° 02 : l'organigramme en lecture au niveau du siège



Source : recherche personnelle sur l'association

**b) L'organigramme inter-régional :**

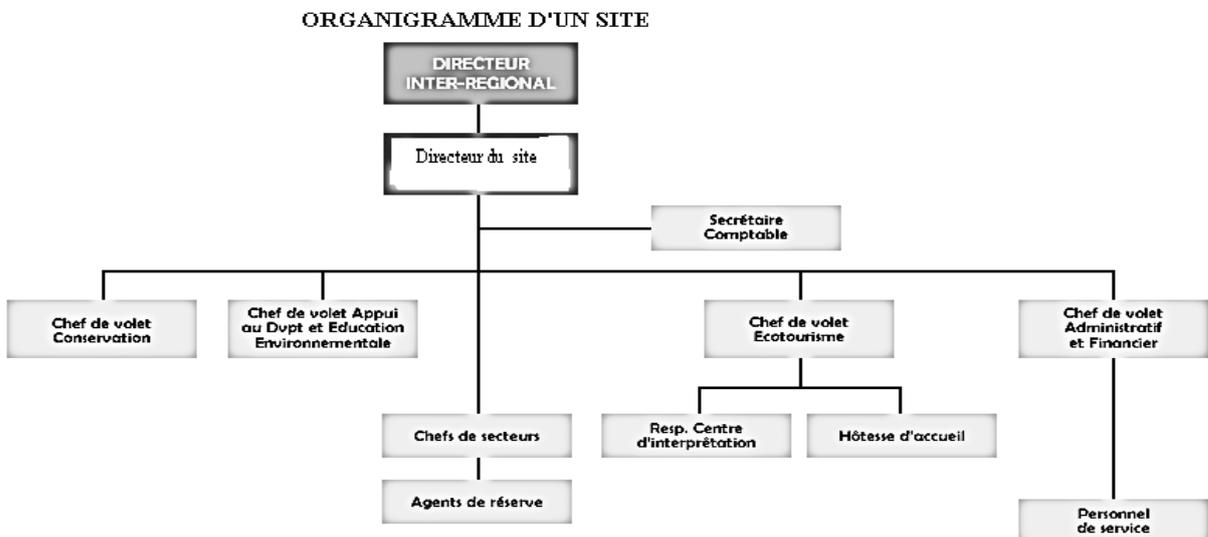
Figure 03 : L'organigramme au niveau inter- régional



*Source : recherche personnelle sur l'association*

**c) L'organigramme au niveau du site :**

Figure 04 : L'organigramme au niveau du site



*Source : recherche personnelle sur l'association*

Bref, nous avons pu constater que dans cette première partie le métier d'audit externe est un domaine très large qui demande beaucoup d'analyse. Particulièrement, sur le travail de commissariat aux comptes, c'est un travail discipliné et réglementé assuré par des professionnels il faut suivre des normes et des référentiels pour rendre le travail performant. Ce travail est toujours accompli en premier lieu dans le but de certifier la crédibilité des informations financières d'une institution. L'approche par le risque est le plus souvent appliquée dans les travaux de commissariat aux comptes. Nous avons pu faire une présentation de l'institution que nous avons prise comme exemple dans notre ouvrage, aussi que le mode de fonctionnement du cabinet qui nous ont accueilli pendant notre stage. Nous allons continuer la rédaction de la partie suivante tout en focalisant le sujet sur le résultat de la recherche suivant la méthodologie adoptée précédemment.