



**Organisation pour l'Harmonisation en Afrique du Droit des Affaires**  
**Organization for the Harmonization of Business Law in Africa**  
**Organizacion para la Armonizacion en Africa de la Legislacion Empresarial**  
**Organizaçao para a Harmonizaçao em Africa do Direiton dos Negocios**

**ECOLE REGIONALE SUPERIEURE DE LA MAGISTRATURE  
(ERSUMA)**

—o00o—

**FORMATION DES EXPERTS DU CONSEIL PERMANENT DE  
LA COMPTABILITE DU CONGO (CPCC) SUR LE DROIT  
OHADA :**

**VOLET ACTE UNIFORME PORTANT ORAGANISATION ET  
HARMONISATION DES COMPTABILITES DES ENTREPRISES**

**LE COMMISSARIAT AUX COMPTES  
DANS L'ESPACE OHADA**

**FORMATEUR**

**Christian D. MIGAN**

Président de la Commission de Normalisation Comptable de l'OHADA (CNC-OHADA)  
Past Président de l'Ordres des Experts-Comptables et Comptables Agréés du Bénin (OECCA-BENIN)  
Expert-Comptable diplômé / Commissaire aux Comptes (UEMOA & CRCC GRENOBLE)  
Agréé CEMAC N°82  
Maître de Conférences-associé à l'Université PMF de Grenoble (France)

**CO-FORMATEURS**

**Rémy Emmanuel NGUE**

Expert Comptable (Cameroun)

**Thomas AZANDOSSESI**

Directeur du Centre National de Formation  
Comptable (Bénin)

## SOMMAIRE

1. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, UN PROFESSIONNEL UTILE A LA BONNE MARCHÉ DE L'ENTREPRISE ET A LA DÉFENSE DE L'INTERET GENERAL.	3
2. LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	3
3. LE CADRE GENERAL DE LA MISSION DE CERTIFICATION	10
4. LES TRAVAUX D'AUDIT DES COMPTES	14
5. LES AUTRES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES	21

**N.B.** : Globalement quatre obligations essentielles incombent aux commissaires aux comptes et leur violation entraîne l'application des sanctions pénales. Il s'agit de :

- ↓ **L'obligation de ne pas tricher** « ...seuls les experts-comptables agréés par l'Ordre peuvent exercer les fonctions de commissaires aux comptes » article 695 AUSC,
- ↓ **L'obligation de ne pas mentir** « le commissaire aux comptes certifie que les états financiers de synthèse 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 société à la fin de cet exercice » article 710 de l'AUSC,
- ↓ **L'obligation de parler ou d'écrire** « le devoir de parler et surtout d'écrire au Procureur de la République pour révéler/dénoncer les faits délictueux dont il a eu connaissance à l'occasion de l'accomplissement de leurs fonctions dans la société » article 899 AUSC,
- ↓ **L'obligation de se taire** « sous réserve des dispositions de l'article 716 du présent Acte Uniforme, le Commissaire aux comptes, ainsi que ses collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions » - article 717 de l'AUSC.

AUSC : Acte Uniforme relatif au Droit des Sociétés Commerciales

## 1. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, UN PROFESSIONNEL UTILE A LA BONNE MARCHÉ DE L'ENTREPRISE ET A LA DEFENSE DE L'INTERET GENERAL.

Le rôle du commissaire aux comptes dans les entreprises est souvent méconnu. Même si les mentalités ont changé depuis quelques années, le contrôleur légal reste, pour certains, un personnage imposé par la loi, sans réel apport pour la bonne marche économique de l'entreprise.

Au-delà de la certification des comptes annuels, *les différentes facettes de la mission mettent en exergue l'utilité de cette fonction dans l'entreprise, et ce à plusieurs niveaux.*

Nous rappelons, dans un premier temps, que la mission du commissaire aux comptes procède d'une obligation légale et, qu'à ce titre, les conditions de nomination et d'exercice professionnel sont très réglementées. Ensuite, à travers la présentation des travaux effectués au cours de sa mission, nous verrons que le commissaire aux comptes apparaît comme un gage de sécurité pour l'entreprise elle-même. En effet, il peut mettre en évidence les faiblesses de ses procédures de contrôle interne et sa mission participe efficacement à l'appréhension des risques de l'entreprise. Enfin, le commissaire aux comptes est associé à la vie de l'entreprise, en raison des ses nombreuses interventions lors des opérations juridiques des sociétés. En outre, bien qu'il ne puisse s'immiscer dans la gestion de l'entité, il a un rôle de vigie dans la prévention des difficultés financières de l'entreprise, de par la procédure d'alerte, et également dans la détection des fraudes par la révélation des faits, délictueux. Ce rôle n'est malheureusement pas encore très bien perçu par toutes les entreprises.

En conclusion, nous dirons que la mission du commissaire aux comptes est complémentaire à celle de l'expert comptable de l'entreprise. Sa mission de contrôle légal des comptes apparaît comme un facteur clé de la sincérité de l'information financière. Par ailleurs, il est perçu comme un élément de confiance vis-à-vis des tiers, notamment grâce à son indépendance. Ainsi, la plupart des dirigeants d'entreprise partagent cette opinion.

## 2. LA NOMINATION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

En matière de nomination d'un commissaire aux comptes, les obligations diffèrent selon la taille ou la forme de la société et il est toujours possible, pour une société, de nommer volontairement un commissaire aux comptes, sans qu'une contrainte juridique ne l'impose.

Si les sociétés ont une certaine liberté dans le choix de la personne, un formalisme est toutefois à respecter pour cette nomination. Par ailleurs, des vérifications spécifiques, préalables à la nomination, sont nécessaires, notamment en matière d'indépendance, afin de garantir au mieux l'efficacité du contrôle légal qui sera réalisé.

### 2.1. QUI DOIT NOMMER UN COMMISSAIRE AUX COMPTES ?

#### 2.1.1. Les obligations imposées par la loi

##### Obligations en raison de la forme juridique de la société

Les sociétés anonymes ne faisant pas publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner un commissaire aux comptes et un suppléant. Les sociétés anonymes faisant publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants Article 702 de l'Acte Uniforme de l'OHADA):

##### Obligation en raison du franchissement de certains seuils

Les sociétés à responsabilité limitée dont le capital social est supérieur à dix millions (10.000.000) de francs CFA ou qui remplissent l'une des deux conditions suivantes (Article 376 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :

- chiffre d'affaires annuel supérieur à deux cent cinquante millions (250.000.000) de francs CFA,

- effectif permanent supérieur à 50 personnes, sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes.

Pour les autres sociétés à responsabilité limitée ne remplissant pas ces critères, la nomination d'un commissaire aux comptes est facultative. Elle peut toutefois être demandée en justice par un ou plusieurs associés détenant, au moins, le dixième du capital social (Article 376 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

#### **2.1.1.1. La nomination facultative**

Les statuts de la société peuvent prévoir la présence d'un (ou de plusieurs) commissaire(s) aux comptes chargé(s) de certifier les comptes. Les associés de Sociétés de personnes et de SARL peuvent également décider, à l'unanimité ou à la majorité selon la forme de la société, de nommer un (ou plusieurs) commissaire(s) aux comptes lors d'une assemblée.

Le caractère volontaire de cette nomination n'a pas d'influence sur la mission du commissaire aux comptes. Il s'agit toujours d'une mission légale et il n'est pas envisagé une mission « allégée » pour le commissaire aux comptes volontairement nommé par les entreprises.

## **2.2. QUI NOMMER ?**

Pour assurer le contrôle des comptes, il est nécessaire que la personne choisie ait les compétences techniques et morales adéquates afin d'en garantir la fiabilité.

### **2.2.1. Un expert-comptable agréé par l'Ordre**

Lorsqu'il existe un ordre des experts-comptables dans l'État partie du siège de la société, objet du contrôle, seuls les experts-comptables agréés par l'ordre peuvent exercer les fonctions de commissaires aux comptes (Article 695 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

Le titre de commissaire aux comptes ne peut être porté que par une personne physique ou morale inscrite au Tableau de l'Ordre des Experts-comptables et Comptables Agréés du Bénin dans la catégorie « experts-comptables » ou « sociétés d'expertise comptable ». Signalons également, que les ressortissants d'un État membre de l'UEMOA ayant conclu avec la République du Bénin, une convention d'établissement ou tout autre accord international en tenant lieu et qui satisfait aux autres conditions visées à l'article 11 du texte de loi portant création de l'Ordre des experts-comptables et comptables agréés en République du Bénin (OECCA-Bénin).

Après avoir vérifié la probité de la personne, notamment par la demande d'un extrait de casier judiciaire, le Conseil de l'Ordre décide de l'inscription du candidat au Tableau de l'Ordre. Ce dernier est établi annuellement. Il est affiché dans les locaux du greffe de la cour d'appel. Cependant, le commissaire aux comptes n'est pas choisi en général au hasard sur la liste.

#### *Un commissaire aux comptes indépendant*

En pratique, les dirigeants font le plus souvent appel à leurs relations professionnelles pour choisir leur commissaire aux comptes. À ce titre, les textes législatifs ont prévu des garde-fous afin de préserver l'indépendance du contrôleur légal : les relations réciproques éventuelles entre la société auditée et le commissaire aux comptes pressenti ne doivent pas avoir d'incidence sur l'objectivité du contrôleur.

#### **Le cadre légal**

Les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles (Article 697 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :

- avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance ;
- avec tout emploi salarié. Toutefois, un commissaire aux comptes peut dispenser un enseignement se rattachant à l'exercice de sa profession ou occuper un emploi rémunéré chez un commissaire aux comptes ou chez un expert-comptable ;

- avec toute activité commerciale, qu'elle soit exercée directement ou par personne interposée.

De même, le commissaire aux comptes ne peut prendre, recevoir ou conserver, directement ou indirectement, un intérêt auprès de la personne dont il est chargé de certifier les comptes, ou auprès d'une personne qui la contrôle ou qui est contrôlée par elle. Par ailleurs, afin d'éviter toute autorévision ou dépendance économique, il est interdit de fournir tout conseil ou toute prestation de services sans lien direct avec la mission de commissaire aux comptes à la société auditée ou à celles qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle. Dans le cas d'une appartenance à un réseau national ou international qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes, le commissaire aux comptes ne peut certifier les comptes d'une société qui fait appel aux services du réseau pour une prestation sans lien direct avec la mission de commissariat aux comptes. Enfin, il existe des délais de viduité spécifiques lorsque le commissaire aux comptes pressenti a été dirigeant ou salarié de la société à contrôler (Article 698, 699 et 700 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

### **Le code de déontologie**

Il a pour objectif, entre autres, de préciser les situations dans lesquelles l'indépendance du commissaire aux comptes peut être affectée.

#### **Situations interdites et situations à risques**

- ▶ **Interdiction d'effectuer certaines prestations de services.** Le contrôleur légal ne peut fournir à l'entité dont il certifie les comptes ou à celles qui la contrôlent ou qui sont contrôlées par elle des prestations :
  - de recrutement de personnel,
  - de rédaction d'actes juridiques ou de conseil,
  - de mise en place des mesures de contrôle interne,
  - de commissariat aux apports et à la fusion.

De même, sont interdits :

- le maniement ou séquestre de fonds,
  - la préparation et l'établissement des comptes, y compris les évaluations et l'élaboration d'une information ou d'une communication financière,
  - la participation à la mise en place de systèmes d'information financière,
  - la prise en charge d'une prestation d'externalisation,
  - la participation à la défense des intérêts des dirigeants ou à la représentation des entités ou des personnes contrôlées, ainsi que des missions d'expertise où ces personnes seraient impliquées.
- ▶ **Situations à risques.** Le commissaire aux comptes identifie les situations et les risques de nature à affecter d'une quelconque façon la formation, l'expression de son opinion ou l'exercice de sa mission. Il doit prendre les mesures de sauvegarde appropriées en vue de supprimer ou de réduire les effets de ces risques. Le cas échéant, il peut être amené à démissionner ou à ne pas accepter la mission.

#### **Existence de liens personnels, financiers et professionnels**

- ▶ **Liens familiaux ou personnels étroits susceptibles de nuire à l'indépendance.** Est incompatible avec l'exercice de la mission de commissaire aux comptes, tout lien familial entre, d'une part, une personne occupant une fonction « sensible » au sein de la société dont les comptes sont certifiés et, d'autre part, le commissaire aux comptes ou l'un des membres de l'équipe de contrôle légal ou encore l'un des membres de direction de la société de commissaires aux comptes ou l'un des associés du bureau auquel appartient le signataire.

#### **PRECISIONS**

- ▶ Pour l'application de ces dispositions, sont considérés comme exerçant une fonction « sensible », les

mandataires sociaux, les personnes de la direction financière et les cadres dirigeants pouvant exercer une influence sur l'établissement des états financiers.

- ▶ Le lien familial est caractérisé lorsqu'une personne est l'ascendant de l'autre (y compris par filiation adoptive) ou lorsque l'une et l'autre ont un ascendant commun au premier ou au deuxième degré. Les personnes mariées, unies par un Pats ou en concubinage, ainsi que leurs enfants, sont également prises en compte.
- ▶ Par ailleurs, des liens personnels étroits sont susceptibles de nuire à l'indépendance du commissaire aux comptes. Dans ce cas, ce dernier se doit de refuser la mission ou de la maintenir.

▶ **L'existence de liens financiers entre l'auditeur légal et la société à contrôler ne permet pas d'accepter la mission.** Le lien financier est caractérisé par, la détention, directe ou indirecte, d'actions ou de tous autres titres pouvant donner accès au capital ou aux droits de vote de l'entité. Il en est de même pour les titres de créances et les instruments financiers émis par l'entité. Tout dépôt de fonds auprès de l'entité ainsi que l'obtention d'un prêt ou d'une avance par cette dernière sont interdits. La souscription d'un contrat d'assurance auprès de l'entité est également proscrit, sauf s'il est conclu à des conditions habituelles de marché et porte sur des opérations courantes. Les personnes concernées par ces dispositions sont celles précédemment mentionnées ci-dessus.

▶ **Liens professionnels.** Pour apprécier l'existence d'un lien professionnel, il est nécessaire d'identifier la présence d'intérêts commerciaux ou financiers communs en dehors des opérations courantes conclues aux conditions habituelles de marché.

▶ **Des liens professionnels antérieurs sont pris en compte.** En effet, un commissaire aux comptes ne peut accepter une mission légale lorsqu'il a établi ou fourni, dans les deux ans qui précèdent, des évaluations comptables, financières ou prévisionnelles ou, dans le même délai, a élaboré des montages financiers dont l'incidence peut avoir des effets sur l'exercice de sa mission. Il en est de même lorsque le réseau auquel il appartient a accompli, dans cette même période, des prestations en matière comptable et financière de nature à affecter son appréciation ou de le mettre en situation d'auto-révision :

**L'exercice de la profession en réseau** — Préalablement à l'acceptation d'une certification des comptes et au cours de son mandat, le commissaire aux comptes doit pouvoir justifier son appartenance ou non à un réseau pluridisciplinaire. En effet, l'appartenance à un réseau est une situation dont il lui revient d'apprécier les risques et contraintes.

▶ **À ce titre, constituent des indices d'appartenance à un réseau :**

- une direction ou une coordination commune au niveau national ou international,
- le partage des revenus ou des résultats, le transfert de rémunérations ou de coûts en France ou à l'étranger,
- la possibilité de commissions versées en rétribution d'apports d'affaires,
- une dénomination ou un signe distinctif commun,
- une clientèle habituelle commune,
- l'édition ou l'usage de documents destinés au public présentant le réseau ou chacun de ses membres et faisant mention de compétences pluridisciplinaires,
- l'élaboration ou le développement d'outils techniques communs.

**Conséquences de l'appartenance à un réseau.** En cas de fourniture de prestations de services par un membre du réseau à une entité contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés, le commissaire aux comptes doit s'assurer que cette prestation est directement liée à la mission de contrôle légal. À défaut, il ne peut accepter la mission dans la mesure où son indépendance peut être affectée par ladite prestation.

L'indépendance du commissaire aux comptes qui certifie les comptes est notamment affectée

par la fourniture des prestations suivantes par un membre du réseau à une entité contrôlée ou qui contrôle la personne dont les comptes sont certifiés :

- la tenue de la comptabilité, la préparation et l'établissement des comptes, l'élaboration d'une information ou d'une communication financière ;
- la mise en place de mesures de contrôle interne ;
- la participation à un processus de décision dans le cadre de missions de conception ou de mise en place de systèmes d'informations financières ;
- la fourniture de prestations de services ou de conseils en matière juridique de nature à avoir une influence sur la structure ou le fonctionnement de l'entité, en matière de financement ou relatifs à l'information financière, en matière fiscale.

### 2.3. LES MODALITÉS DE NOMINATION

La nomination d'un commissaire aux comptes nécessite un formalisme juridique et suppose l'accord des parties sur les modalités d'exercice de la mission.

#### 2.3.1. Décisions de l'organe compétent

##### Pouvoir de nomination

En dehors des cas de nominations statutaires, les commissaires aux comptes sont désignés par l'assemblée générale ordinaire dans les personnes morales dotées de cette instance ou par l'organe exerçant une fonction analogue, compétent en vertu des règles qui s'appliquent aux autres personnes ou entités. Ainsi, la nomination relève de la compétence de l'assemblée générale des associés (pour les SARL), de l'assemblée générale ordinaire (pour les SA). Quant à la SUARL (Société Unipersonnelle à Responsabilité limitée et la SA Unipersonnelle), la nomination est prise par l'associé/actionnaire unique au lieu et place de l'assemblée, cette décision étant répertoriée dans un registre.

Les sociétés à responsabilité limitée dont le capital social est supérieur à dix millions (10.000.000) de francs CFA ou qui remplissent l'une des deux conditions suivantes (Article 376 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :

- chiffre d'affaires annuel supérieur à deux cent cinquante millions (250.000.000) de francs CFA,
- effectif permanent supérieur à 50 personnes, sont tenues de désigner au moins un commissaire aux comptes.

Pour les autres sociétés à responsabilité limitée ne remplissant pas ces critères, la nomination d'un commissaire aux comptes est facultative. Elle peut toutefois être demandée en justice par un ou plusieurs associés détenant, au moins, le dixième du capital social (Article 376 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

Les sociétés anonymes (Article 702 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) ne faisant pas publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner un commissaire aux comptes et un suppléant. Les sociétés anonymes faisant publiquement appel à l'épargne sont tenues de désigner au moins deux commissaires aux comptes et deux suppléants.

Le premier commissaire aux comptes et son suppléant sont désignés dans les statuts ou par l'assemblée générale constitutive (Article 703 de l'Acte Uniforme de l'OHADA). En cours de vie sociale, le commissaire aux comptes et son suppléant sont désignés par l'assemblée générale ordinaire.

##### **REMARQUE :**

*Signalons que, dans certains cas, la nomination peut procéder d'une décision de justice, notamment en cas d'omission ou de récusation d'un commissaire aux comptes. Elle peut être également obtenue par décision judiciaire à la demande d'associés minoritaires, sous certaines conditions.*

**Durée du mandat**

- ▶ Dans les SARL (Article 379 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :
  - Le commissaire aux comptes est nommé pour trois exercices par un ou plusieurs associés représentant plus de la moitié du capital social.
  - Si cette majorité n'est pas obtenue et sauf stipulation contraire des statuts, il est nommé à la majorité des votes émis, quelle que soit la portion du capital représentée.

:



- Dans les SA (Article 704 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :
- La durée des fonctions du commissaire aux comptes désigné dans les statuts ou par l'assemblée générale constitutive est de deux exercices sociaux.
  - Lorsqu'il est désigné par l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes exerce ses fonctions durant six exercices sociaux.

Leurs fonctions expirent après la réunion de l'assemblée générale ordinaire statuant sur les comptes du dernier exercice pour lequel ils ont été nommés. Leur mandat court à compter du premier jour de l'exercice social au cours duquel ils ont été nommés. Cette durée souffre cependant de dérogations :

- lorsque la désignation a été faite dans le cadre d'une décision de justice, la mission prend fin dès la nomination par l'assemblée du nouveau commissaire aux comptes,
- lorsque la nomination procède du remplacement du titulaire, la mission se termine à la même date que celle du titulaire remplacé.

Le mandat est renouvelable mais il ne peut être reconduit tacitement. Le formalisme de la nomination devra donc être respecté.

**Sanctions des conditions de nomination ou d'exercice (Article 380 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :**

Les délibérations prises à défaut de désignation régulière du commissaire aux comptes ou sur le rapport d'un commissaire aux comptes nommé ou demeuré en fonction contrairement aux dispositions de l'article 379 du présent Acte uniforme sont nulles. L'action en nullité est éteinte si ces délibérations ont été expressément confirmées par une assemblée sur le rapport d'un commissaire aux comptes régulièrement désigné.

#### **2.4. Acceptation de la mission**

Le commissaire aux comptes doit effectuer certaines diligences avant d'accepter sa mission. Par ailleurs, une juste rémunération de son travail, doit permettre de garantir les meilleures conditions d'exercice de sa mission.

Le statut d'expert comptable ne paraît pas à lui seul suffisant pour placer ce professionnel en situation de ne pas accepter la mission, tout dépend de la portée de la mission qui lui avait été allouée. Si cette mission incluait des évaluations comptables, financières, voire prévisionnelles, l'acceptation contreviendrait aux dispositions déontologiques.

##### **2.4.1. Diligences liminaires à l'acceptation de la mission**

**Vérifications relatives à l'indépendance** – D'une façon générale, avant d'accepter une mission de certification, le commissaire aux comptes vérifie que son accomplissement est compatible avec les exigences légales et réglementaires et celles du code de déontologie. Ce qui suppose de vérifier les risques de non-respect d'indépendance. À cet effet, le commissaire aux comptes réunit les informations nécessaires sur la structure de l'entité dont les comptes sont certifiés, son actionnariat et son domaine d'activité, ainsi que sur son mode de direction et sur la politique de la direction en matière de contrôle interne et d'information financière. Parallèlement, dans un souci de transparence, il a l'obligation de donner par écrit les informations suivantes :

- le cas échéant, s'il appartient à un réseau qui n'a pas pour activité exclusive le contrôle légal des comptes et dont les membres ont un intérêt commun,
- si le réseau a facturé des honoraires au titre de prestations qui ne sont pas directement liées à la mission de contrôle légal, leur montant global.

**Vérifications sur sa capacité à mener la mission** – Le commissaire aux comptes va apprécier s'il a les moyens humains et techniques suffisants pour accomplir sa mission selon les

normes professionnelles. À ce titre, il peut se faire assister par des collaborateurs ou des experts, tout en conservant la responsabilité de la mission.

#### **2.4.2. Juste rémunération de son mandat**

Adaptation de la rémunération à la complexité des travaux – La rémunération du commissaire aux comptes doit être en rapport avec l'importance des diligences à mettre en oeuvre, compte tenu de la taille, de la nature et de la complexité des activités de la personne ou de l'entité dont les comptes sont certifiés. Le commissaire aux comptes ne peut accepter un niveau d'honoraires risquant de compromettre la qualité de ses travaux. Le programme de travail, qui définit la nature et l'étendue des diligences estimées nécessaires compte tenu des prescriptions légales et des normes d'exercice professionnel, doit indiquer le nombre d'heures de travail affectées à la mission de contrôle et les honoraires correspondants.

Ces honoraires ne concernent pas en principe le travail supplémentaire que le commissaire aux comptes pourrait effectuer dans le cadre d'une procédure d'alerte ni la mission de certification des comptes consolidés. À notre sens, ces honoraires doivent s'appliquer à la certification des comptes sociaux, aux vérifications et informations spécifiques prévues dans le cadre général de cette mission.

**La fixation libre du tarif des vacations horaires** — Le montant de la vacation horaire est déterminé d'un commun accord entre le commissaire aux comptes et la personne contrôlée, préalablement à l'exercice de la mission. Toutefois, toute forme de rémunération proportionnelle ou conditionnelle est interdite, pratique rencontrée dans certaines professions libérales. Les honoraires, qui doivent être payés par l'entreprise, sont donc négociés entre les parties ; le tarif horaire dépend généralement de la taille et de la renommée de la société d'audit, de sa situation géographique ainsi que de la difficulté technique de la mission.

La fixation du taux horaire se fait d'un commun accord avec la société pour le cas du secteur privé. À ce titre, il existe des honoraires fixés par l'Etat pour les sociétés d'Etat, sociétés d'économie mixte et des offices à caractère industriel et/ou commercial décret 2005-020 du 28 janvier 2005 et pour les offices à caractère social et scientifique décret 2005-021 du 28 janvier 2005.

**Modalités de facturation** — Normalement, les honoraires négociés ne comprennent pas les frais de déplacement et de séjour engagés par les commissaires aux comptes dans l'exercice de leur mission. En tant que débours, ces frais doivent être remboursés par l'entité contrôlée au vu des justificatifs (billets de train ou d'avion, notes d'hôtels, frais de déplacement...) produits par le commissaire aux comptes. C'est pourquoi, les factures d'honoraires indiquent sur une ligne à part ces frais. S'agissant d'une prestation de services, les honoraires deviennent exigibles au moment de l'achèvement des travaux, matérialisé par la remise du rapport général. Dans la pratique, il est d'usage courant que le commissaire aux comptes facture des demandes d'acomptes au cours de l'exercice contrôlé, justifiées par la permanence de sa mission et l'avancement des travaux d'audit.

#### ***Formalisme de publicité***

Afin d'assurer une transparence vis-à-vis des tiers, la nomination du commissaire aux comptes est soumise à un formalisme de publicité. Dans le cadre général d'une constitution de société avec une nomination d'un contrôleur légal, un avis mentionnant le nom, le prénom et le domicile du commissaire aux comptes doit être inséré dans un journal d'annonces légales. De même, le procès-verbal de l'assemblée ayant décidé de la nomination doit être déposé au greffe du tribunal.

### 3. LE CADRE GENERAL DE LA MISSION DE CERTIFICATION

Des normes d'exercice professionnel encadrent la mission du commissaire aux comptes. Pour réaliser cette mission, le commissaire aux comptes procédera à une prise de connaissance approfondie de l'entreprise et à l'analyse de ses risques. Il adaptera son programme de travail à cette connaissance et finalisera celui-ci dans sa lettre de mission.

#### 3.1. LES CONDITIONS D'EXERCICE DE LA MISSION

##### 3.1.1. *Les principes fondamentaux*

L'indépendance, le respect du secret professionnel et la non immixtion dans la gestion de l'entreprise sont des principes qui gouvernent l'exercice de la mission de certification.

##### Indépendance du Commissaire aux comptes

Les textes réglementaires et déontologiques consacrent une large part à l'indépendance de cette profession pour la réalisation de la mission d'audit. En effet, des garde-fous ont été mis en place afin que l'opinion du contrôleur ne soit pas entravée par des éléments pouvant compromettre son intégrité, son impartialité et son indépendance.

##### Secret Professionnel

Les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions. Ce dernier ne peut être levé que par des dispositions particulières. Le commissaire aux comptes doit aussi faire preuve de prudence et de discrétion dans l'utilisation des informations concernant des personnes ou des entités à l'égard desquelles il n'a pas de mission légale. L'application de ces principes s'avère délicate dans la pratique, ce qui a donné lieu à diverses positions doctrinales et jurisprudentielles. Ainsi, si le secret professionnel est opposable aux tiers, dans l'intérêt de l'entreprise contrôlée, il ne l'est pas pour les personnes autorisées à partager le secret, tels le commissaire aux comptes de la société consolidante et celui de la société consolidée. De même, le secret professionnel ne peut être invoqué à l'encontre du procureur de la République dans le cadre d'une réquisition de documents intéressant une enquête judiciaire.

Il existe cependant des exceptions légales au secret professionnel. A ce titre, le commissaire aux comptes a l'obligation de révéler les faits délictueux dont, il a eu connaissance au procureur de la République, sans que sa responsabilité puisse être engagée. De même, lorsqu'une procédure d'alerte est engagée, le commissaire aux comptes peut être amené à informer le Président de la Chambre chargée des affaires commerciales du tribunal.

##### Non-immixtion dans la gestion de l'entreprise

Le principe – Les pouvoirs importants conférés au commissaire aux comptes dans l'exercice de sa mission comportent cependant des limites. Ainsi, s'il a une mission permanente de vérification et de contrôle, il ne peut, en revanche, s'immiscer dans la gestion de l'entreprise. Cette interdiction permet d'éviter toute confusion entre les fonctions, et donc les responsabilités, des dirigeants et celles du contrôleur légal. C'est pourquoi le commissaire aux comptes ne peut accomplir des actes de gestion ni directement ni par association ou substitution aux dirigeants. Il ne peut également exprimer des jugements de valeur, sur la conduite de la gestion prise dans son ensemble ou dans des opérations particulières.

**Les dérogations** – Toutefois, ce principe de non-immixtion dans la gestion souffre de dérogations, notamment lorsque le contrôleur doit apprécier le caractère sincère de certaines opérations ou le caractère délictueux de certains faits, ou encore les éléments susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation de l'entreprise.

### **Rappel de certains principes fondamentaux de comportement du commissaire aux comptes**

#### ***Intégrité***

Le commissaire aux comptes fait preuve d'honnêteté intellectuelle et de droiture dans la conduite de ses missions. Il s'abstient - même en dehors de l'exercice de la profession - de tous agissements contraires à la probité et à l'honneur.

#### ***Objectivité***

Le commissaire aux comptes veille tout au long de sa mission à conserver une attitude impartiale caractérisée par l'absence de tous préjugés, parti-pris, influences extérieures ou conflits d'intérêts, et par la conduite d'une démarche professionnelle permettant d'aboutir à des conclusions objectives.

#### ***Compétence***

La compétence est assurée notamment par les diplômes, la formation continue et vérifiée périodiquement par les formations annuelles obligatoires et par les examens d'activité. Le commissaire aux comptes surveille à maintenir un degré élevé de compétence. Cette exigence de compétence requiert un niveau de connaissances théoriques et pratiques et leur mise en œuvre appropriées à chaque mission.

#### ***Indépendance***

Le caractère d'intérêt général qui s'attache à la Profession impose que le commissaire aux comptes soit indépendant. L'indépendance se manifeste non seulement par une attitude d'esprit qui s'exprime dans l'intégrité, l'objectivité, la compétence mais aussi dans le fait d'éviter toute situation qui par son apparence pourrait conduire les tiers à la remettre en cause.

#### ***Secret Professionnel***

Le secret professionnel est opposable à toute personne s'il n'en est autrement décidé par la Loi. La levée de l'obligation du secret professionnel résulte en effet de la détermination par la loi des cas et des modalités dans lesquelles le commissaire aux comptes exerce son contrôle ou des situations dans lesquelles la responsabilité du commissaire aux comptes est mise en cause. S'agissant de matière pénale, l'interprétation des textes dérogatoires ne peut être que restrictive.

#### ***Respect des règles professionnelles***

Le commissaire aux comptes effectue ses missions dans le respect des règles professionnelles émanant du Conseil de l'Ordre.

### ***3.1.2. Les normes d'exercice professionnel***

La mission du commissaire aux comptes s'exerce dans le respect de normes d'exercice professionnel, en tenant compte des bonnes pratiques professionnelles sur la base des normes internationales d'audit (ISA). Ces normes précisent les modalités d'application des principes fondamentaux et définissent les procédures essentielles à appliquer.

***Dans l'attente de l'adaptation des normes d'audit internationales d'audit (ISA) à l'Acte Uniforme de l'OHADA, celles-ci s'appliquent aux missions d'audit et de commissariat aux comptes.***

### ***3.1.3. Responsabilité des commissaires aux comptes***

#### ***Obligation de moyens***

Dans le cadre de son travail, le commissaire aux comptes doit effectuer toutes les diligences nécessaires à l'accomplissement de sa mission. Cependant, il n'est tenu qu'à une obligation de moyens et non de résultat. C'est pourquoi, il n'a pas à vérifier toutes les opérations, ni à rechercher systématiquement toutes les inexactitudes et irrégularités qu'elles pourraient comporter.

### **Responsabilité civile, pénale et disciplinaire**

La responsabilité civile du commissaire aux comptes, qui se prescrit se prescrit par trois ans (Article 727 de l'Acte Uniforme de l'OHADA), ne peut être mise en cause que pour les conséquences dommageables des fautes ou négligences qu'il aurait commises dans l'exercice de sa mission. Il n'est pas civilement responsable des infractions faites par les organes de direction, sauf si, en ayant eu connaissance, il ne les a pas révélées dans son rapport. Dans les faits, le commissaire aux comptes engagera sa responsabilité civile s'il est prouvé qu'il a commis une faute engendrant un préjudice et qu'il existe un lien de causalité entre les deux éléments. Lorsque le fait dommageable est qualifié crime, l'action se prescrit par dix ans.

Signalons également que des infractions pénales sont expressément prévues par les textes, notamment en matière d'exercice illégal de la profession (article 898 de l'Acte Uniforme de l'OHADA), de violation du secret professionnel ou de délit d'initié.

Enfin, il peut encourir des sanctions disciplinaires lorsqu'il commet des infractions aux lois, règlements et normes d'exercice professionnel, ainsi qu'au code de déontologie et aux bonnes pratiques, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité, à l'honneur ou à l'indépendance.

Responsabilités	Principes et sanctions
<b>Responsabilité civile</b>	<p><b>Principe</b> Le commissaire aux comptes n'est tenu qu'à une obligation de moyens ; la doctrine est unanime et la jurisprudence constante. La mise en cause de la responsabilité du commissaire aux comptes nécessite : <b>une faute, un préjudice, un lien de causalité entre la faute et le préjudice.</b></p> <p><b>La faute :</b> il y a faute du commissaire aux comptes lorsque celui-ci n'a pas agi avec la <b>diligence</b> et la <b>prudence</b> qu'on est en droit d'attendre de lui. En pratique, la faute existe si le commissaire aux comptes :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>n'a pas satisfait à une obligation de sa mission :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- de mauvaise foi,</li> <li>- ou par négligence.</li> </ul> </li> <li>* <b>a mal exécuté une de ses missions :</b> <ul style="list-style-type: none"> <li>- en aucun cas, la responsabilité du commissaire aux comptes ne peut être engagée s'il a correctement exécuté sa mission et cela même si la société a subi un préjudice.</li> </ul> </li> </ul> <p><b>Le préjudice :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* doit être <b>actuel et certain</b>,</li> <li>* peut être <b>pécuniaire</b> ou simplement <b>moral</b> ;</li> <li>* peut être une <b>perte subie</b> ou un <b>gain manqué</b>.</li> </ul> <p><b>Le lien de causalité entre faute et préjudice :</b> L'appréciation du lien de causalité peut se révéler parfois délicate ;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <b>cas où le lien de causalité a été retenu :</b> lorsqu'un contrôle sérieux du commissaire aux comptes auraient permis de déceler la fraude ou, tout au moins, aurait eu pour effet d'intimider l'employé indélicat.</li> <li>* <b>cas où le lien de causalité n'a pas été admis :</b> il était établi que des tiers ayant souscrit à une augmentation de capital sur la base des comptes inexacts, certifiés par le commissaire aux comptes, connaissaient, en fait la situation désespérée de la société.</li> </ul>
<b>Responsabilité</b>	Les textes prévoyant un délit pénal du commissaire aux comptes concernent

Responsabilités	Principes et sanctions
<b>pénale</b>	<p>principalement :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* les infractions relatives aux incompatibilités ;</li> <li>* le délit d'information mensongère ;</li> <li>* le délit de non révélation des faits délictueux ;</li> <li>* la violation du secret professionnel ;</li> </ul> <p><u>Uniformité du régime :</u> Le régime de la responsabilité pénale des commissaires aux comptes est organisé uniformément pour tous types légaux des sociétés, les GIE, ou les personnes morales de droit de droit privé non commerçantes.</p>
<b>Responsabilité disciplinaire</b>	<p>Toute infraction aux lois, règlements et règles professionnels, toute négligence grave, tout fait contraire à la probité ou à l'honneur commis par un commissaire aux comptes, personne physique ou société, même ne se rattachant pas à l'exercice de la profession, constitue une faute disciplinaire passible d'une peine disciplinaire</p> <p><b>Infraction aux lois, règlements et règles professionnelles ;</b> Exemples :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* non respect des règles d'incompatibilités légales ;</li> <li>* un commissaire aux comptes se trouvant dans un certain état de dépendance vis-à-vis de la direction de la société pour avoir été, au paravent, chef comptable de la société ;</li> <li>* opposition aux contrôles effectués par d'autres professionnels ;</li> <li>* immixtion caractérisée dans la gestion.</li> </ul> <p><b>Les peines sont :</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* <i>la réprimande</i></li> <li>* <i>le blâme avec inscription au dossier ;</i></li> <li>* <i>la suspension laquelle ne peut excéder 3 années ;</i></li> <li>* <i>la radiation du Tableau de l'Ordre comportant interdiction définitive d'exercer.</i></li> </ul> <p>La réprimande, le blâme et la suspension pour une durée déterminée, peuvent comporter, en outre pour le membre de l'Ordre, la privation, par la décision qui prononce la peine disciplinaire, du droit de faire partie du conseil de l'Ordre et des autres organes de l'Ordre pendant une durée n'excédant pas dix (10) ans.</p>

## 4. LES TRAVAUX D'AUDIT DES COMPTES

### 4.1. LA MISSION D'AUDIT

Rappelons que le contrôle des comptes a pour but d'obtenir une assurance raisonnable que ces derniers ne comportent pas d'anomalies significatives. Pour mener à bien sa mission, il est nécessaire que le commissaire aux comptes puisse accéder facilement à l'information pour la collecte de laquelle il mettra en œuvre, différentes techniques. Quant aux travaux réalisés, ils seront consignés dans ses dossiers de travail.

Le commissaire aux comptes certifie 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 société à la fin de cet exercice.

Il a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur. Il vérifie également la sincérité et la concordance avec les Comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels. Il vérifie, le cas échéant, la sincérité et la concordance avec les comptes consolidés des informations données dans le rapport sur la gestion du groupe.

Le commissaire aux comptes s'assure que l'égalité a été respectée entre les actionnaires.

A toute époque de l'année, le commissaire aux comptes, ensemble ou séparément, opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'il estime utiles à l'exercice de sa mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux.

Pour l'accomplissement de ses contrôles, le commissaire aux comptes peut, sous sa responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de son choix, qu'il fait connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires.

Ces investigations peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales et auprès de l'ensemble des entreprises comprises dans la consolidation.

Le commissaire aux comptes peut également recueillir toutes informations utiles à l'exercice de sa mission auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société. Toutefois, ce droit d'information ne peut s'étendre à la communication des pièces, contrats et documents quelconques détenus par des tiers, à moins qu'il n'y soit autorisé par une décision de justice. Le secret professionnel ne peut être opposé au commissaire aux comptes, sauf par les auxiliaires de la justice.

***Rappelons que le commissaire aux comptes a une obligation de moyen, non de résultat.***

Le commissaire aux comptes n'a donc pas à vérifier toutes les opérations qui relèvent du champ de ses missions, ni à rechercher systématiquement toutes les erreurs et irrégularités qu'elles pourraient comporter (...).

Par conséquent, l'objectif du commissaire aux comptes est « d'acquiescer un degré raisonnable d'assurance quant à l'opinion qu'il est appelé à formuler ».

## 4.2. LES OBLIGATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES (ACTE UNIFORME DE L'OHADA)

Le commissaire aux comptes certifie que les états financiers de synthèse 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 société à la fin de cet exercice (Article 710 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

Dans son rapport à l'assemblée générale ordinaire, le commissaire aux comptes déclare (Article 711 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :

- soit certifier la régularité et la sincérité des états financiers de synthèse,
- soit assortir sa certification de réserves ou la refuser en précisant les motifs de ces réserves ou de ce refus.

Le commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les documents comptables de la société et de contrôler la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur (Article 712 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

Le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance avec les états financiers de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou de l'administrateur général, selon le cas, et dans les documents sur la situation financière et les états financiers de synthèse de la société adressés aux actionnaires. Il fait état de ces observations dans son rapport à l'assemblée générale annuelle (Article 713 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

Le commissaire aux comptes s'assure enfin que l'égalité entre les associés est respectée, notamment que toutes les actions d'une même catégorie bénéficient des mêmes droits (Article 714 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

Le commissaire aux comptes dresse un rapport dans lequel il porte à la connaissance du conseil d'administration ou de l'administrateur général :

- 1°) les contrôles et vérifications auxquels il a procédé et les différents sondages auxquels il s'est livré ainsi que leurs résultats;
- 2°) les postes du bilan et des autres documents comptables auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes les observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces documents;
- 3°) les irrégularités et les inexactitudes qu'il aurait découvertes;
- 4°) les conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du dernier exercice.

Ce rapport est mis à la disposition du président du conseil d'administration ou de l'administrateur général avant la réunion du conseil d'administration ou de la décision de l'administrateur général qui arrête les comptes de l'exercice (Article 715 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

Le commissaire aux comptes signale, à la plus prochaine assemblée générale, les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission (Article 716 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

Sous réserve des dispositions de l'article 716 du présent Acte uniforme, le commissaire aux comptes, ainsi que ses collaborateurs sont astreints au secret professionnel pour les faits, actes



et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance en raison de leurs fonctions (Article 717 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

#### 4.3. L'ETABLISSEMENT DES RAPPORTS DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

Un audit n'apporte pas de certitude. Un audit ne consiste pas à contrôler 100% des données.

Le commissaire aux comptes élabore deux rapports :

- le rapport général et,
- le rapport spécial.

##### 4.3.1. Le rapport général comporte trois parties :

- la première partie réservée à l'opinion sur les comptes,
- la deuxième partie réservée à la justification des appréciations,
- la troisième partie réservée aux vérifications et informations spécifiques

##### *L'établissement du rapport général*

Les commissaires aux comptes apprécient si les comptes sont établis selon les principes et règles comptables généralement admis.

Le rapport mentionne que les commissaires aux comptes estiment leurs contrôles suffisants.

La certification prévue par la loi est fondée sur le jugement personnel des commissaires aux comptes.

- la première partie réservée à l'opinion sur les comptes.

Les travaux menés par le commissaire aux comptes ont pour objectif de fonder son opinion sur les comptes annuels. À cet effet, une procédure de revue du dossier doit permettre de mettre en exergue les points importants et d'établir une note de synthèse en vue d'émettre le rapport général sur les comptes annuels, point d'orgue de la mission du commissaire aux comptes.

L'établissement du rapport général répond à un formalisme précis et son contenu uniformisé est obligatoire pour tous les commissaires aux comptes dans le cadre d'une certification des comptes annuels.

##### *Le contenu*

Le rapport général comporte un intitulé, une introduction générale ainsi que trois parties distinctes : l'opinion sur les comptes annuels, la justification des appréciations et les vérifications et informations spécifiques.

##### *L'intitulé de l'introduction*

Le titre du rapport identifie l'exercice sur lequel porte la mission du commissaire aux comptes puisqu'il s'intitule « Rapport général du commissaire aux comptes sur les comptes annuels de l'exercice clos le... ». L'introduction générale rappelle la mission et l'origine de la nomination du commissaire aux comptes. Elle présente la partie relative à l'expression de l'opinion du contrôleur légal et celle concernant les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi et les textes réglementaires et mentionne le nom de l'entité concernée. Elle indique également l'organe compétent qui a arrêté les comptes annuels, joints au rapport général.

##### *L'opinion sur les comptes annuels*

La première partie du rapport exprime l'opinion du commissaire aux comptes sur l'exercice audité. Elle rappelle les objectifs et la nature d'une mission d'audit, en précisant que les travaux ont été effectués conformément aux normes d'exercice professionnel. En estimant que les

contrôles réalisés fournissent une base raisonnable à l'opinion à exprimer, le commissaire aux comptes certifie ensuite selon la formule suivante : « Nous certifions que les comptes annuels sont, au regard des règles et principes comptables français, 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 société à la fin de cet exercice ». Dans certaines situations, des observations peuvent figurer dans cette première partie, juste après l'expression de l'opinion.

– la deuxième partie réservée à la justification des appréciations

Cette deuxième partie, concerne la justification des appréciations, qui doit être donnée, même dans le cas d'une certification sans réserve. Ainsi, le commissaire aux comptes justifiera, notamment, ses appréciations portant sur des éléments déterminants pour la compréhension des comptes. Entrent dans ce cadre, notamment, les appréciations portant sur :

- les options comptables retenues (choix des méthodes comptables), lorsqu'elles ont des incidences majeures sur la présentation d'ensemble des comptes de l'entité, sur son résultat et sa situation financière,
- les estimations comptables importantes retenues (notamment celles manquant de données objectives),
- la présentation d'ensemble des comptes.

Il peut également estimer nécessaire de justifier ses appréciations portant sur le contrôle interne.

Le commissaire aux comptes formule le plus clairement possible la justification de ses appréciations en indiquant le sujet et la référence si possible à l'annexe des comptes. Il résume également les diligences effectuées pour fonder son opinion. La conclusion qui en découle est exprimée de façon positive et cohérente avec l'opinion émise et ne doit pas constituer une réserve déguisée.

– la troisième partie réservée aux vérifications et informations spécifiques

Cette troisième partie fait état des conclusions issues de certaines vérifications spécifiques, la mention des inexactitudes et irrégularités qui n'affectent pas les comptes annuels, le cas échéant, ainsi que les informations que la loi fait obligation au commissaire aux comptes de signaler (contrôles d'informations autres que les comptes annuels - situations intermédiaires, rapports de gestion, rapports du conseil d'administration ou du directoire...).

Conclusions issues de vérifications spécifiques – Le commissaire aux comptes se prononce sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires ou associés sur la situation financière et les comptes annuels.

Mention des inexactitudes et irrégularités relevées – Au cours de l'accomplissement de sa mission, le commissaire aux comptes signale à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées (Article 716 de l'Acte Uniforme de l'OHADA). C'est dans cette partie du rapport général que le commissaire aux comptes mentionne ces faits. Tel peut être le cas en présence d'une rupture de l'égalité entre actionnaires (Article 714 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) ou lors de la non-reconstitution dans les délais prévus des capitaux propres devenus inférieurs à la moitié du capital social.

Mention des informations prévues par la loi – Le commissaire aux comptes vérifie les informations relatives aux prises de participation et de contrôle intervenues au cours de l'exercice devant figurer dans le rapport de gestion. Il en est de même pour les aliénations de participations intervenues à la suite de participations réciproques et en cas d'autocontrôle. Dans la pratique, le commissaire aux comptes se contentera de se référer au rapport de gestion de l'entité, dans la mesure où ce dernier comporte les mentions nécessaires sur ces événements.

***Les différentes opinions possibles***

- La Certification sans réserve

La certification sans réserve n'est possible que si un certain nombre de conditions sont remplies « Rapport général sur les comptes annuels » :

- le commissaire aux comptes a pu mettre en œuvre sans restriction, les diligences qu'il a estimées nécessaires dans le cadre des normes d'exercice professionnel,
- le résultat de ses contrôles s'est révélé satisfaisant et lui a permis d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels sont établis selon les règles et principes comptables applicables suivant les normes d'audit internationales (ISA),
- l'information donnée dans les comptes annuels, y compris l'annexe, apparaît suffisante pour que ceux-ci donnent une image fidèle de la situation financière, du résultat des opérations et du patrimoine de l'entité concernée.

- La Certification avec réserve

Origine des réserves — Sont visées les situations où le commissaire aux comptes est en désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables de la direction sans toutefois conduire à un refus de certification au regard de leur incidence sur les comptes.

**EXEMPLES**

*Le commissaire aux comptes peut émettre des réserves, par exemple, lorsqu'il n'est pas d'accord avec le choix du taux d'actualisation retenu pour le calcul des engagements pour retraite ou une mention insuffisante dans l'annexe sur les instruments financiers dérivés utilisés. Il peut en être de même lorsqu'une charge à été enregistrée en résultat exceptionnel alors qu'elle aurait dû figurer en résultat courant.*

Le commissaire aux comptes peut également émettre des réserves lorsqu'il n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaires, sans que les limitations imposées soient suffisamment significatives pour refuser de certifier les comptes.

Le commissaire aux comptes peut émettre des réserves, par exemple, lorsqu'il n'a pas pu contrôler certaines pièces justificatives en raison de leur destruction par un incendie ou lorsqu'une édition de documents comptables n'a pas pu être effectuée à cause d'une panne du système informatique.

**REMARQUE**

*Conséquences — L'exposé des motivations fondant une certification avec réserves constitue dans ce cas une justification des appréciations et trouve donc sa place avant l'expression de l'opinion émise sur les comptes dans le rapport général. En revanche, la justification des appréciations sur d'autres points sera indiquée normalement dans la deuxième partie du rapport.*

- Le refus de certification

Origine des réserves — Il s'agit des situations suivantes :

- désaccord avec le choix ou l'application des règles et méthodes comptables et où l'incidence de ce désaccord est suffisamment importante pour affecter les comptes annuels pris dans leur ensemble,
- impossibilité de mettre en œuvre les diligences qu'il estimait nécessaires et où les limitations, imposées par les dirigeants ou les circonstances, sont telles que le commissaire aux comptes ne peut se former une opinion sur les comptes annuels pris dans leur ensemble,
- constatation d'incertitudes graves et multiples risquant d'affecter de façon très significative les comptes annuels.

**Conséquences** – Le commissaire aux comptes précise clairement dans la première partie de son rapport la nature du désaccord ou de la limitation qui l'a conduit à refuser de certifier les comptes annuels. Dans ce cas, il n'est pas nécessaire de justifier d'autres appréciations dans la deuxième partie du rapport. Des indications chiffrées précisent l'incidence sur les postes des comptes annuels

concernés et sur le résultat de l'exercice le cas échéant.

*Nous attirons l'attention des lecteurs sur les conséquences néfastes pour l'entité d'un rapport indiquant un refus de certification. À titre d'illustrations, nous citerons :*

- *la perte de crédibilité de l'entreprise vis-à-vis de ses partenaires,*
- *la défiance des actionnaires vis-à-vis de l'équipe dirigeante pouvant conduire l'assemblée à ne pas approuver les comptes annuels,*
- *la mise en cause pénale éventuelle des dirigeants, bien que le refus de certification ne succède ou ne conduise pas nécessairement à une révélation des faits délictueux.*

**N.B.** : *Suite à un refus de certification, l'assemblée peut valablement approuver les comptes annuels sans que le commissaire aux comptes s'y oppose.*

#### **Cas particuliers** : les observations

Dans la première partie du rapport, après l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes, peuvent être mentionnées des observations dont l'objectif est d'attirer l'attention du lecteur sur un point concernant les comptes annuels et exposé de manière pertinente dans l'annexe. Tel est le cas, en présence d'un changement de méthodes comptables. Par ailleurs, lorsqu'il existe des incertitudes significatives, dont la résolution dépend d'événements futurs qui pourraient affecter les comptes annuels, le commissaire aux comptes formule une observation lorsque les incertitudes sont relatives à la continuité de l'exploitation. Il peut également choisir de faire une observation, même si les incertitudes ne conduisent pas à une remise en cause de la continuité de l'exploitation (par exemple, en cas de litiges commerciaux non résolus). Signalons que ces observations ne remettent pas nécessairement en cause l'opinion favorable du commissaire aux comptes.

#### *La communication du rapport*

Le rapport signé et daté du commissaire aux comptes est déposé au siège social ou au lieu de la direction administrative de l'entité concernée au moins 15 jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale. Pour l'information vis-à-vis des tiers (Article 525 de l'Acte Uniforme de l'OHADA), « ...tout actionnaire a le droit, ... de prendre connaissance au siège social... des rapports du commissaire aux comptes...point 2.... »

#### **4.3.2. Rapport spécial**

La présentation d'un rapport spécial à l'assemblée générale ordinaire sur les conventions réglementées est obligatoire dès qu'il existe des conventions intervenues soit entre la société et ses dirigeants, soit entre des sociétés à direction commune. Ce rapport concerne les sociétés par actions SA et les SARL.

#### **4.3.3. Modèle de rapport général du commissaire aux comptes**

L'expression de l'opinion, c'est la responsabilité «seule» du signataire du rapport. Le contenu du rapport est donc un élément essentiel de la mission. C'est la raison pour laquelle il a été normalisé par la profession de commissaire aux comptes, selon le modèle suivant (3 parties) :

## RAPPORT GENERAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

En exécution de la mission qui nous été confiée par (mention de l'organe compétent), nous vous présentons notre rapport relatif à l'exercice clos le ... sur :

- le contrôle des comptes annuels de la société ... tels qu'ils sont joints au présent rapport ;
- les vérifications spécifiques et les informations prévues par la loi.

Les comptes annuels ont été arrêtés par (mention de l'organe compétent - conseil d'administration ou administrateur général... dans les sociétés anonymes). Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

### 1. Opinion sur les comptes annuels

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la profession ; ces normes requièrent la mise en œuvre des diligences permettant d'obtenir l'assurance raisonnable que les comptes annuels ne présentent pas d'anomalies significatives.

Un audit consiste à examiner, par sondages, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos contrôles fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

Nous certifions 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 société à la fin de cet exercice.

### 2. Justification des appréciations

La formulation de la justification doit être claire et comprendre, pour chaque appréciation devant être justifiée :

- l'identification du sujet et de la référence, si elle est possible, à l'annexe des comptes,
- un résumé des diligences effectuées par le commissaire aux comptes pour fonder son appréciation,
- une conclusion exprimée, de façon positive, en cohérence avec l'opinion formulée sur les comptes, et qui ne constitue pas une réserve déguisée.

### 3. Vérifications et informations spécifiques

Nous avons également procédé, conformément aux normes de la profession, aux vérifications spécifiques prévues par la loi.

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire, des gérants) et dans les documents adressés aux actionnaires (ou associés) sur la situation financière et les comptes annuels.

Lieu, date, et signature

## 5. LES AUTRES MISSIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Si la certification des comptes apparaît comme un gage de sécurité de l'information financière, le rôle du commissaire aux comptes ne se limite pas à ce seul aspect. En effet, dans le cadre de son mandat, d'autres objectifs lui sont assignés ; il est le garant de l'égalité de traitement entre les actionnaires. D'autre part, dans le cadre de sa mission permanente, il intervient dans de nombreuses opérations juridiques et assure un rôle de vigie lorsque la situation financière de l'entité se dégrade.

### 5.1. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES CONTROLEUR LEGAL

Cette fonction trouve toute sa valeur dans les dispositions obligeant le commissaire aux comptes à révéler les irrégularités et les inexactitudes ainsi que les faits délictueux constatés.

#### 5.1.1. LA REVELATION DES IRREGULARITES ET INEXACTITUDES

Les commissaires aux comptes signalent à la plus prochaine assemblée générale ou réunion de l'organe compétent les irrégularités et inexactitudes relevées par eux au cours de l'accomplissement de leur mission (Article 716 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

##### *Qualification des termes*

L'irrégularité – Elle correspond à la non-conformité aux textes légaux et réglementaires, aux principes édictés par le référentiel comptable applicable, aux dispositions des statuts, ou aux décisions de l'assemblée générale. Elle peut résulter d'une omission ou d'un acte involontaire ou volontaire, et n'a pas nécessairement une incidence sur les comptes. Signalons qu'une irrégularité volontaire qui conduit à une anomalie significative dans les comptes constitue une fraude.

L'inexactitude – Elle est la traduction comptable, ou la présentation d'un fait, non conforme à la réalité. Elle peut résulter notamment :

- d'un calcul arithmétique ou d'une imputation d'écriture dans les comptes incorrect,
- d'une application incorrecte de politique d'arrêté des comptes,
- d'une omission, d'une présentation ou d'une interprétation erronée de faits ou d'événements,
- d'informations erronées données par l'organe compétent.

L'inexactitude peut être involontaire ou volontaire mais, dans ce cas, elle constitue une erreur si elle a une incidence significative sur les comptes.

##### *Rôle du commissaire aux comptes dans la révélation des irrégularités et inexactitudes*

Que faut-il révéler ? – La communication des irrégularités et des inexactitudes à l'assemblée générale ne s'impose que si elles sont relatives à l'objet direct de la mission du commissaire aux comptes et si elles présentent un caractère significatif. Les collaborateurs du commissaire aux comptes, voire les salariés de l'entité qui constatent des irrégularités, des inexactitudes, en informent le contrôleur légal. Ce dernier met alors en œuvre les diligences nécessaires afin d'apprécier leur nature et leur importance. Dans ce cadre, il retiendra les faits significatifs ; c'est-à-dire ceux pouvant modifier sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat, ou l'interprétation qui peut en être faite. Tel peut être le cas d'une inexactitude générée par un mauvais report des données chiffrées de l'inventaire physique des stocks. Il peut également s'agir de faits qui portent ou sont de nature à porter préjudice à l'entité ou aux tiers (par exemple, le non-respect de la réglementation en matière de mentions obligatoires des factures).

*Quels sont les destinataires de l'information ?* – Le rôle du commissaire aux comptes est avant tout d'informer les intéressés de l'existence d'irrégularités et/ou d'inexactitudes. Aussi, peu importe la date à laquelle sont relevés les faits, ils doivent être communiqués aux actionnaires ou associés à la plus proche assemblée. S'il s'agit de l'assemblée d'approbation des comptes, les irrégularités et inexactitudes sont alors mentionnées dans le rapport général. Dans les autres cas, le commissaire aux comptes établit un rapport spécifique relatant les faits, présenté à la plus proche assemblée. Si nécessaire, ces faits seront répétés dans le rapport général lors de l'assemblée d'approbation des comptes.

Par ailleurs, le commissaire aux comptes porte à la connaissance de l'organe collégial chargé de l'administration et, le cas échéant, de l'organe de direction les irrégularités et inexactitudes qu'il a découvertes (Article 715 de l'Acte Uniforme de l'OHADA). Ces organes sont censés, eu égard aux faits exposés, corriger la situation.

#### *La révélation des faits délictueux*

Afin de se prémunir de la délinquance financière, le législateur a instauré un dispositif imposant aux commissaires aux comptes de révéler au procureur de la République les faits délictueux dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission, sans que leur responsabilité puisse être engagée par cette révélation.

#### *Caractéristique des faits délictueux*

Il s'agit de faits constitutifs d'infractions (Révélation de faits délictueux au ministère public article 716 de l'Acte Uniforme de l'OHADA) :

- visés par les textes de base applicables à l'entité concernée ou d'infractions prévues par d'autres textes mais présentant une incidence significative sur les comptes,
- délibérés (élément intentionnel) et,
- significatifs ; ces conditions étant cumulatives.

Sont donc concernées les infractions expressément prévues le code de commerce pour les sociétés commerciales, mais également les infractions visées par d'autres textes qui ont une incidence significative sur les comptes annuels, c'est-à-dire celles qui peuvent modifier sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat, ou l'interprétation qui peut en être faite ou encore celles qui portent préjudice à l'entité ou à des tiers. Ainsi, le fait pour une entreprise de comptabiliser délibérément en profit les sommes non réclamées au titre de la participation des salariés au lieu de les verser à la caisse des dépôts et consignations, constitue un délit d'abus de confiance devant faire l'objet d'une révélation au procureur de la République, si les sommes en cause ont une incidence significative sur le résultat.

#### *Rôle du commissaire aux comptes dans la détection des faits délictueux*

La détection des faits délictueux — Le commissaire aux comptes n'a pas à effectuer une démarche active de recherche de faits délictueux, mais, dans le cadre de sa prise de connaissance générale de l'entité, il prend en compte la possibilité de fraudes et d'erreurs lors de l'audit des comptes. De même, il prend connaissance du contexte juridique de l'entité et de ses spécificités selon son secteur d'activité. C'est dans ce cadre, grâce à ses diligences, qu'il peut découvrir des faits délictueux.

Une fois que les faits constatés sont susceptibles d'une qualification pénale, le commissaire aux comptes analyse les faits et leur incidence. Le caractère délibéré de l'acte est parfois difficile à discerner, mais un entretien avec les dirigeants, corroboré par des contrôles de vérification de leurs dires, permet le plus souvent d'appréhender leur bonne ou mauvaise foi. Le critère de signification est également laissé au jugement du commissaire aux comptes, dans le respect des normes d'exercice professionnel.

Un cas particulier : la lutte contre le blanchiment de capitaux et le financement des activités terroristes. Dans ce cadre, le commissaire aux comptes déclare les opérations dont il a connaissance et qui portent sur des sommes soupçonnées d'origine illicite. La responsabilité des professionnels des

chiffres est relative à leur franche collaboration avec le (CENTIF). En effet, chaque État membre institué par décret ou un acte de portée équivalente, une Cellule Nationale de Traitement des Informations Financières (CENTIF), placée sous la tutelle du Ministre chargé des Finances. Cette entité est prévue par les articles 16 et 17 de la directive N°07/2002/CM/UEMOA.

La CENTIF est un Service Administratif doté de l'autonomie financière et d'un pouvoir de décision autonome sur les matières relevant de sa compétence. Sa mission est de recueillir et de traiter le renseignement financier sur les circuits de blanchiment de l'argent.

Si les caractéristiques d'un fait délictueux sont réunies, le commissaire aux comptes révélera également au procureur de la République ce fait.

La révélation du fait délictueux - Après avoir consigné dans son dossier de travail tous les éléments constitutifs d'un fait délictueux, le commissaire aux comptes révèle, par écrit, ce fait au procureur de la République. Cette révélation doit être effectuée le plus rapidement possible, même si le fait a été commis antérieurement à la nomination du commissaire au compte titulaire en place.

Parallèlement, le commissaire aux comptes porte à la connaissance du gouvernement d'entreprise l'irrégularité que constitue le fait délictueux. Il signale, également à l'assemblée générale la plus proche cette irrégularité (Article 716 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

**Remarque :**

*Il n'y a pas de corrélation entre la révélation d'un fait délictueux et la certification des comptes : la révélation n'entraîne pas nécessairement un refus de certification.*

## **5.2. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES, GARANT DE L'ÉGALITÉ ENTRE ACTIONNAIRES**

Le contrôleur légal fait partie du dispositif mis en place pour protéger les droits des actionnaires et éviter une rupture d'égalité entre eux : il s'assure que l'égalité est respectée entre les actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent (Article 714 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

*Champ d'application*

**Les personnes concernées**

Il s'agit des personnes physiques ou morales, ayant vocation à participer aux prises de décisions collectives de l'entité au titre de dispositions législatives, réglementaires ou statutaires, sur le fondement de l'objet même du contrat qui les lie.

**Le principe d'égalité : pour quels droits**

La protection des droits revêt différents aspects ; elle ne se limite pas aux seuls droits pécuniaires mais concerne également le droit à l'information, le droit de vote, le droit de participer au bénéfice de l'entreprise...

Sauf dérogation expressément prévue par la loi, les règlements ou les statuts, le fait de retirer, de restreindre ou d'attribuer des droits à certains actionnaires, associés ou membres de l'organe compétent est contraire au principe d'égalité. Cette rupture de l'égalité se manifeste, notamment, dans les cas suivants :

- suppression illicite des droits de vote et d'accès aux assemblées,
- répartition des dividendes ou des résultats non conforme aux dispositions statutaires,
- inégalité des droits pour les porteurs d'une même catégorie d'actions,
- violation des règles relatives à l'exercice du droit préférentiel de souscription,
- violation des dispositions statutaires, dans certaines entités, relatives à l'aliénation des participations, à la suspension de droits,
- violation des dispositions statutaires relatives au droit d'agrément portant sur des cessions d'actions ou de parts de sociétés,
- violation du droit à l'information préalable nécessaire à la prise de décision collective.

**Remarque :**

*Si le législateur a voulu protéger l'égalité entre les actionnaires, les associés et les membres de l'organe compétent, ces derniers peuvent toutefois renoncer volontairement et de façon explicite à leurs droits.*



### *Rôle du commissaire aux comptes, Diligences du commissaire aux comptes*

La vérification de l'égalité entre les actionnaires est inhérente à la démarche du commissaire aux comptes qui comporte des diligences, dont certaines sont de nature à lui permettre d'avoir connaissance de situations ou de faits pouvant constituer des cas de rupture d'égalité. Bien que le commissaire aux comptes n'ait pas à mettre en oeuvre de procédures spécifiques pour rechercher l'existence de cas de rupture de l'égalité, il reste vigilant quant à l'existence possible d'inégalité de traitement entre les personnes en cause lors de l'audit des comptes ou lors de ses interventions effectuées pour des vérifications spécifiques (Article 714 de l'Acte Uniforme de l'OHADA).

### Conséquences

Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas la conviction que l'égalité a été respectée lors d'opérations, il s'entretient avec les organes de direction pour obtenir des éclaircissements et une régularisation de la situation. À défaut de régularisation, la conclusion écrite de ses travaux sera portée à la connaissance du gouvernement de l'entreprise et à celle de la prochaine assemblée générale. En effet, la rupture de l'égalité entre les personnes concernées constitue une irrégularité, qui peut, le cas échéant, correspondre à un fait délictueux.

### **5.3. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES INTERVENANT DANS LES EVENEMENTS DE L'ENTREPRISE**

Le commissaire aux comptes doit également présenter aux assemblées des rapports spéciaux relatifs à certaines étapes de la vie de la société.

En raison de la durée de son mandat, le commissaire aux comptes a souvent l'occasion d'assister aux évolutions de l'entité : changements issus d'opérations juridiques mais également liés à sa situation économique. Loin d'être passif, le commissaire aux comptes a, dans ce cadre, un rôle de garant du respect des lois (dans la limite de sa mission) mais aussi un rôle de vigilance et d'alerte lorsque la situation financière de l'entité se dégrade.

#### *Les interventions du commissaire aux comptes dans le cadre d'opérations juridiques*

Parmi les nombreuses interventions du commissaire aux comptes, nous n'aborderons que les plus usuelles, celles effectuées à l'occasion des opérations juridiques les plus courantes des entreprises.

#### *Les interventions dans le cadre d'opérations sur le capital*

Les augmentations de capital particulières — Dans certains cas, la société peut décider de se recapitaliser en incorporant des créances sur la société au capital (en général, il s'agit de dettes vis-à-vis de fournisseurs ou de comptes courants d'actionnaires ou d'associés). Afin d'éviter une libération de capital fictive, le commissaire aux comptes a pour mission de certifier l'arrêté des comptes établi en vue de la libération de capital par compensation de créances. A ce titre, il émet un rapport écrit. Il peut également, à la demande des dirigeants, établir le certificat du dépositaire et, dans ce cas, vérifier la réalité du caractère liquide et exigible des créances en cause.

Le commissaire aux comptes intervient également en cas d'augmentation de capital assortie d'une suppression du droit préférentiel de souscription. L'objectif est avant tout de vérifier que l'égalité des actionnaires est respectée et que l'information donnée permet aux intéressés de prendre, en toute connaissance de cause, leur décision. Il apprécie aussi la justification du choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant. À ce titre, il établit un rapport écrit, mis à la disposition des actionnaires au siège social au moins quinze jours avant la tenue de l'assemblée générale extraordinaire.

La réduction de capital — Elle peut provenir de plusieurs causes. Elle peut être, notamment, motivée par la résorption de pertes ou le rachat par la société de ses propres actions. Le commissaire aux comptes vérifie si les conditions de réduction de capital sont régulières et conformes aux textes en vigueur (par exemple, que la réduction ne conduise pas à un capital inférieur aux minima légaux)

et respectent l'égalité des actionnaires ou associés. À ce titre, il émet un rapport écrit, mis à la disposition des actionnaires ou associés avant la tenue de l'assemblée.

#### *Les interventions dans le cadre de transformation de sociétés*

Il arrive parfois que les dirigeants souhaitent changer la forme juridique de leurs sociétés afin d'obtenir une forme plus adaptée à leurs besoins. Or, les règles relatives aux différentes sociétés peuvent différer de l'une à l'autre, bien qu'il existe des dispositions communes. C'est pourquoi, le législateur a voulu encadrer les opérations de transformation. Dans ce contexte, un commissaire à la transformation, qui peut être le commissaire aux comptes titulaire dans certains cas, est nécessaire.

Transformation d'une société en société par actions – Le commissaire aux comptes de la société, s'il existe, peut être désigné en qualité de commissaire à la transformation. Dans ce cadre, il atteste que le montant des capitaux propres est au moins égal au capital social et apprécie la valeur des biens composant l'actif social et les avantages particuliers stipulés. À ce titre, il s'assure de l'existence et de la nature des biens composant l'actif et vérifie que les avantages consentis ne sont ni interdits par la loi ni contraires à l'intérêt de la société. Au terme de ses travaux, il établit un rapport qui est déposé au siège social de la société huit jours au moins avant la date de l'assemblée appelée à statuer sur la transformation.

Transformation d'une SARL en société commerciale d'une autre forme – Lorsque la SARL a déjà un commissaire aux comptes, ce dernier établit un rapport sur la situation de la société ; il analyse la situation et s'assure notamment que la continuité d'exploitation n'est pas compromise. Pour ces travaux, il s'appuie sur l'examen des documents comptables servant de base à la transformation mais également des données prévisionnelles et sur des événements éventuels postérieurs à la date d'arrêt des documents comptables. En outre, il vérifie que les obligations liées à la nouvelle forme juridique sont bien remplies. Ses conclusions sur l'analyse de la situation de la société sont consignées dans un rapport, déposé au siège social de la société quinze jours au moins avant la date de l'assemblée appelée à statuer sur la transformation.

Transformation des sociétés par actions – Elle concerne les sociétés anonymes, les sociétés en commandite et les SAS. La mission du commissaire aux comptes est de vérifier que le montant des capitaux propres soit au moins égal au capital social et que les conditions de la transformation soient bien remplies. Ainsi, une SA ne peut se transformer en société d'une autre forme que si, au moment de la transformation, elle a au moins deux ans d'existence et si elle a établi et fait approuver par les actionnaires le bilan des deux premiers exercices. Au terme de ses travaux, le commissaire aux comptes établit un rapport, déposé au siège social de la société quinze jours au moins avant la date de l'assemblée appelée à statuer sur la transformation.

#### **5.4. L'INTERVENTION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES DANS LA PREVENTION DES DIFFICULTES FINANCIERES DE L'ENTREPRISE**

Au-delà de la vérification des documents prévisionnels que doivent établir les sociétés commerciales dépassant certains seuils, le commissaire aux comptes a un rôle général d'alerte lorsque la situation financière de l'entreprise vient à se dégrader voir les conditions de mise en œuvre de la procédure d'alerte par le commissaire aux comptes dans le Titre IV Procédure d'alerte, chapitre 1 : Alerte par le commissaire aux comptes – Acte Uniforme de l'OHADA).

**N.B.** : L'article 724 de l'Acte Uniforme de l'OHADA n'exclut pas l'attribution de rémunérations exceptionnelles pour d'autres missions que celles prévues à l'article 724, pourvu que de telles rémunérations ne correspondent pas à des activités permanentes qui constitueraient l'un des cas d'incompatibilités spéciales prévus à l'article 697 (les fonctions de commissaire aux comptes sont incompatibles avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à son indépendance. Le non-respect des dispositions des articles 697 et 698 engage non seulement la responsabilité civile de l'intéressé, mais également sa responsabilité pénale (article 898).