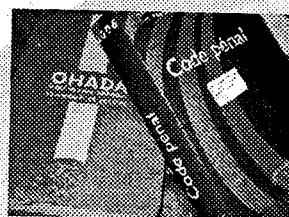




ONECCA - TOGO

Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés du Togo

ATELIER DE FORMATION



Thème

*"Responsabilité Pénale du Praticien Comptable
dans le cadre de l'OHADA"*

Les Actes de l'Atelier

Lomé, les 24 & 25 septembre 2009

En collaboration avec





DISCOURS D'OUVERTURE DE SON EXCELLENCE MONSIEUR LE MINISTRE DE L'ECONOMIE ET DES FINANCES

Monsieur le Représentant de la BCEAO,
Excellence Mesdames, Messieurs les Représentants des organisations internationales résidentes au Togo,
Monsieur le Président de l'Union Togolaise des Professions Libérales,
Monsieur le Président du Conseil National du Patronat,
Monsieur le Président de l'ONECCA – TOGO,
Messieurs les Présidents des Ordres ici représentés,
Messieurs les professionnels de la comptabilité
Honorables Invités,
Chers participants,

Permettez-moi avant tout de rappeler que l'ONECCA TOGO est l'initiative de l'UEMOA qui a recommandé à chaque Etat membre la mise en place des Ordres Nationaux des Experts Comptables et des Comptables Agréés. Le principal objectif visé est de fiabiliser l'information financière et comptable dans l'espace communautaire pour accompagner la mise en place de la Centrale des Bilans et de la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM).

Une organisation professionnelle, pour assurer efficacement la mission qui lui est confiée doit continuellement renforcer la capacité de ses membres. En organisant cet atelier l'ONECCA TOGO démontre sa volonté de mettre à la disposition de ses membres des outils nécessaires à leurs développements. Le gouvernement par ma voix félicite le Conseil de l'Ordre et le soutient dans cette entreprise.

Je profite de cette occasion pour remercier tous les professionnels comptables et les institutions invitées pour leur disponibilité et leur contribution à la réussite des travaux.

Messieurs les professionnels de la comptabilité,

En vous retrouvant ici aujourd'hui, vous vous engagez à réfléchir pendant deux (2) jours sur l'une des questions cruciales de votre profession : le « **RISQUE PENAL EN MATIERE DE LA GESTION COMPTABLE DANS LE CADRE DE LA LEGISLATION OHADA** ».

Ce sujet me paraît très pertinent, au regard des interprétations et des considérations qui jonchent la mise en application des dispositions de l'acte uniforme OHADA.

Je ne suis pas un professionnel de la comptabilité, mais je sais que chacun d'entre vous, en tant que professionnel libéral, fait face à des risques dans le cadre de sa profession. La reconnaissance, le traitement et la proposition de solutions adéquates pour la gestion de ces risques constituent l'essentiel des responsabilités qui incombent au professionnel comptable.

J'ai le sentiment qu'à la fin de ces travaux, vous vous sentirez beaucoup plus à l'aise vis-à-vis de vos responsabilités professionnelles.

Monsieur le Président de l'ONECCA – TOGO,

A l'heure de la mondialisation, il est nécessaire voir indispensable que vous maîtrisez les dispositions sous régionales en matière de traitement des informations comptables et financières et les risques et les pénalités qui pèsent sur les entreprises et les professionnels comptables.

Fort de cette considération, et eu égard aux actions de réformes économiques envisagées par notre pays, mon département s'est résolument engagé, (comme vous l'avez ci bien mentionné), à œuvrer pour la mise en place et le fonctionnement des structures nationales d'accompagnement du SYSCOA au Togo notamment, la Commission Nationale de la Comptabilité, les Centres de Gestion Agréés, le Guichet Unique de Dépôt des Etats Financiers.

Aussi, face à l'absence d'un cadre adéquat de formation à l'Expertise Comptable au Togo, et considérant le souci du gouvernement d'encourager la profession libérale au Togo, nous avons adhéré au projet de création d'un Institut National Supérieur d'Expertise Comptable au Togo, projet initié par la Commission de l'UEMOA.

Mesdames, Messieurs,

Je me réjouis du fait que les travaux de cet atelier vont permettre aux praticiens de la comptabilité de mieux cerner le droit comptable OHADA et les règles procédurales leur permettant de maîtriser le risque pénal en amont ».

Je me félicite que le présent atelier qui s'inscrit dans une stratégie de renforcement des capacités des membres des Ordres, professionnels de la comptabilité, permettra à ceux-ci de prendre conscience de leurs responsabilités et d'assurer désormais des prestations de qualité en matière de contrôle des comptes.

Je voudrais joindre ma voix à celle du Président de l'ONCECCA-TOGO pour exprimer toute ma reconnaissance à CERCLE HORIZON, aux cabinets CH CONSULTING et à CERPAMAD ainsi qu'à tous les intervenants qui ont accepté apporter leurs contributions (matérielles, financières et autres) pour accompagner l'ONECCA-TOGO dans l'organisation de cet atelier.

Mesdames, Messieurs, Chers participants,

C'est en formulant le vœu, que les résultats de vos travaux engagent les membres de l'ONECCA -TOGO sur le chemin des bonnes pratiques en matière de la législation OHADA, que je déclare ouverts les travaux du présent atelier sur le thème « RISQUE PENAL EN MATIERE DE LA GESTION COMPTABLE DANS LE CADRE DE LA LEGISLATION OHADA ».

Je vous souhaite un exercice professionnel bien plus que sécurisé,

Je vous remercie.



MOT DE BIENVENUE DU PRESIDENT DE L'ONECCA – TOGO

Sylvain EKON

Excellence Monsieur le Ministre de l'Economie et des Finances,
Monsieur le Représentant de la BCEAO,
Excellence Mesdames, Messieurs les Représentants des organisations internationales résidentes au Togo,
Madame la Représente du Conseil National du Patronat,
Monsieur le Président de l'Union Togolaise des Professions Libérales,
Messieurs les Présidents des Ordres ici représentés,
Chère Consœur et Chers Confrères,
Honorables Invités,
Mesdames, Messieurs,

Au nom du Conseil de l'Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés du Togo, je souhaite la cordiale bienvenue à vous tous. Je voudrais en même temps exprimer toute ma satisfaction pour la grande disponibilité dont vous aviez fait preuve en acceptant de participer à l'ouverture de cet atelier de sensibilisation, malgré vos multiples occupations.

Mesdames, Messieurs,

Pour accompagner la mise en place de la Centrale des Bilans et de la Bourse Régionale des Valeurs Mobilières (BRVM), avec pour objectif de fiabiliser les états financiers dans la sous-région, des directives ont été prises par la Commission de l'UEMOA le 25 septembre 1997. Ces directives sont relatives à la création dans chaque Etat de l'UEMOA, d'un Ordre National des Experts Comptables et des Comptables Agréés, d'un Conseil National de la Comptabilité et des Centres de Gestion Agréés.

L'ONECCA – TOGO est l'émanation de cette dynamique sous régionale. Dès sa création en mai 2003 après la loi n°2001-001 du 23 janvier 2001 conformément à la directive N°02/97/UEMOA, il s'est donné pour mission :

- * de défendre le monopole de la profession,
- * de veiller au respect des règles de déontologie,
- * d'assurer la défense et l'indépendance des professions qu'il représente,
- * d'assister les membres à faire face à leurs responsabilités civiles par l'organisation d'un système d'assurance,
- * de veiller à la formation continue des experts comptables des comptables agréés et de leurs collaborateurs,
- * de veiller à la formation des Experts Comptables Stagiaires.

Le 9 mai 2009 dernier, nous avons été investis par les membres de l'ONECCA pour assumer la destinée de notre profession pour une période de trois ans.

Ainsi, notre mission à la tête de l'Ordre pour cette période est-elle d'« Avoir une institution forte travaillant en parfaite collaboration avec les institutions pour sa promotion et son positionnement comme partenaire des entreprises Togolaises et des professionnels dans le domaine de la comptabilité, avec des garanties suffisantes de confiance et de sécurité, une formation et une mise à niveau constante des membres sur les nouvelles normes de la profession comptable, ceci dans un cadre d'assimilation et d'application des obligations d'éthiques professionnelles ».

De cette orientation stratégique se dégagent des objectifs stratégiques, dont la formation et une mise à niveau constante des membres de l'Ordre et leurs collaborateurs.

En accord avec cet objectif, et avec le concours du Cabinet CH Consulting, représenté par son Directeur Exécutif, Monsieur AKOUETE-AKUE Michel, nous organisons ce jour un atelier de sensibilisation sur le thème : « **RISQUE PENAL EN MATIERE DE LA GESTION COMPTABLE DANS LE CADRE DE LA LEGISLATION OHADA** », avec pour finalité de « Permettre aux praticiens de la comptabilité de mieux cerner le droit comptable OHADA et les règles procédurales leur permettant de maîtriser le risque pénal en amont ».



La présente session, la première de notre vie commune, vient à point nommé. Elle s'era pour nous, Experts Comptable et Comptables Agréés membres de l'ONECCA-TOGO, une occasion d'information ou d'approfondissement de notre connaissance sur les Responsabilités pénales des praticiens Comptables que nous sommes, dans le cadre de la législation OHADA.

Chère Consœur et Chers Confrères,

Pendant ces deux jours, nous allons aborder les sous thèmes comme :

- Droit Pénal OHADA... mythe ou Réalité ?
- Contrôle interne, un outil de remontée des risques ;
- Les principales incriminations et les sanctions encourues.

Un tel exercice ne saurait se faire sans des illustrations pratiques. C'est pourquoi, en dehors des présentations basées sur les textes juridiques en la matière, des cas pratiques seront exposés pour nous permettre de mieux nous imprégner du sujet.

Dans cette logique, je suis persuadé que tous les membres de l'ONECCA participeront avec enthousiasme à cet important rendez-vous du donner et du recevoir, et qu'au final, chacun de nous se sentira enrichi par cette rencontre.

Honorables Invités,
Mesdames, Messieurs,

Je ne saurais terminer mon intervention sans remercier profondément le Ministre de l'Economie et des Finances, la Directrice de l'Economie et le Commissaire du Gouvernement auprès de l'ONECCA-TOGO pour leurs efforts à l'endroit de la profession comptable au Togo, surtout pour l'intérêt qu'ils ont su accorder à la ressource mission circulaire d'assistance technique au fonctionnement des structures nationales du dispositif institutionnel du, relative à la mise en place et/ou fonctionnement du Conseil National de la Comptabilité(CNC), des Centre de Gestion Agréés (CGA), du Guichet Unique de Dépôt des Etats Financiers (GUDEF) et de la création d'un Institut National Supérieur d'Expertise Comptable au Togo (INSEC).

Excellence Monsieur le Ministre,
Honorables Invités,
Mesdames, Messieurs,
Chère Consœur et Chers Confrères,

Je voudrais ici, témoigner ma gratitude à CERCLE HORIZON, aux cabinets CH CONSULTING et CERPAMAD ainsi qu'à tous les intervenants qui n'ont pas ménagé leur effort en ce qui concerne l'organisation scientifique et matérielle et de cet atelier.

Permettez-moi pour finir de témoigner ma reconnaissance à Messieurs AFANTCHAWO Kodjo Lucas, (le doyen), AMOUZOU Koffi Abalo, (mon prédécesseur), pour leurs efforts sans cesse renouvelés à l'endroit de l'ONECCA-TOGO.

Qu'ils trouvent ici, l'hommage de mon éternelle gratitude.

Je souhaite plein succès aux travaux de l'atelier,

Je vous remercie.

« DROIT PENAL OHADA ...Mythe ou Réalité »

Par Michel AKOUETE AKUE

Juriste Droit des Affaires OHADA – Consultant

Directeur Associé Cabinet CH Consulting – Togo

Président de Cercle Horizon / Club OHADA ORLEANS – France

michakue@cerclehorizon.com

Le traité OHADA adopté le 17 Octobre 1993 à Port-Louis (Ile Maurice) a eu pour ambition d'améliorer l'environnement juridique des entreprises en mettant un terme à l'insécurité juridique et judiciaire qui prévalait dans les Etats de la Zone Franc. Il fallait, par ailleurs, réactualiser et rénover le droit des affaires dont les fondamentaux sont pour la plupart hérités de la période coloniale.

Le traité a prévu l'élaboration des règles communes applicables aux différentes Etats-Parties ; ces actes uniformes directement applicables visent l'harmonisation, voire l'unification des règles applicables.

Le Droit des Affaires OHADA est riche à ce jour de 8 Actes Uniformes portant sur des matières aussi diverses que le Droit des Sociétés, le Droit Commercial, les Sûretés, l'Arbitrage, le transport des marchandises par route. Cet arsenal législatif est encadré par un dispositif judiciaire en aval dont le point culminant est la mise en place d'une Cour de Justice communautaire dont la vocation essentielle est de « faire le gendarme » de la bonne application des règles OHADA.

Il faut d'emblée dire que le Droit des affaires a toujours souhaité évoluer en marge du Droit pénal ; à ce sujet, un auteur a pu affirmer à tort ou à raison, qu'en matière de business, il est bon que chacun se défende avec les armes civiles et commerciales sans faire intervenir l'appareil toujours effrayant du droit pénal. Pour d'autres, il n'est pas sain, pour l'économie d'un pays que les chefs d'entreprises, qui font marcher l'économie du pays et qui crée des emplois risquent pour quelque maladresse, même pour une audace malchanceuse, de subir le terrible choc psychologique que constitue la dure épreuve de la comparution devant les juridictions pénales. Les réticences restent donc tenaces et les tenants de la dépénalisation sont de moins en moins isolés. C'est pourquoi, la rencontre droit communautaire et Droit pénal a toujours été difficile.

Néanmoins, force est de reconnaître que les sanctions extra-pénales (donc civiles) étaient inefficaces pour donner une réponse idoine à l'inflation de la criminalité d'affaires. Par ailleurs, un minimum de respect des lois, de l'ordre public et de bonnes mœurs, commandé d'encadrer la vie économique d'une morale, même résiduelle qui appelle la vigilance de la justice pénale.

C'est pourquoi sans inclure la matière pénale dans le champ d'harmonisation, le législateur OHADA a pensé que les actes uniformes pouvaient être soumis à l'épreuve du droit pénal.

L'article 5 du traité consacre en son alinéa 2 cette volonté d'institutionnalisation d'un Droit pénal des affaires dans l'espace OHADA lorsqu'il dispose que « Les actes uniformes peuvent inclure des dispositions d'incrimination pénale; les Etats-Parties s'engagent à déterminer les sanctions pénales encourues. Quelques actes uniformes ont effectivement emboîté le pas au traité, en définissant les incriminations pénales.

Deux pays, le Sénégal et le Cameroun ont élaboré et publié des lois portant répression des infractions contenues dans certains actes uniformes. Quatorze Etats trainent encore le pas quant à la fixation des peines applicables aux incriminations définies par le législateur OHADA. Ces hésitations ou retards jettent un doute sur les sources et l'effectivité du Droit pénal OHADA. Certains fondamentaux du Droit pénal tel que le principe de la légalité connaissent ici un effritement perceptible.

Après une décennie d'application des actes uniformes, peut-on affirmer de manière péremptoire qu'il existe un Droit pénal des affaires spécifiques à la communauté OHADA?

Droit pénal des affaires OHADA est-il fondamentalement différent du Droit pénal des affaires classiques?

Ni un mythe illusoire, ni une réalité pleine, le Droit pénal des affaires OHADA s'enracine au fur et à mesure que le Droit harmonise lui-même prends corps, en dépit de nombreuses fissures législatives et de moult difficultés rencontrées dans son application.

Cette «rencontre difficile mais inévitable» entre le droit OHADA et le Droit pénal est source d'ambiguïté. Elle est surtout la résultante d'un compromis entre le besoin d'assainir l'environnement économique et la sauvegarde de la souveraineté des Etats.

* Le Poids de la Souveraineté des Etats

Le Droit pénal OHADA devait en principe avoir ses sources dans les actes uniformes OHADA. Or les pères fondateurs de l'OHADA n'ont pas expressément mentionné la matière pénale



dans le champ d'harmonisation. Conséquence : on n'a pas consacré clairement un Acte Uniforme au Droit Pénal. On comprend que le droit de punir étant un attribut régalien relevant de la souveraineté des Etats, il a semblé difficile de laisser au législateur OHADA le soin de fixer les incriminations et les sanctions. Il y avait un souci de protection de la souveraineté des Etats-parties au traité.

Il faut rappeler les Etats signataires de l'OHADA, ont sans nul doute, consenti d'abandonner une partie de leur souveraineté pour donner une chance à l'intégration juridique. Cela n'a pas posé de difficultés majeures quand il s'est agi d'harmoniser le droit des sociétés, le droit commercial ... La délicate question portant sur le pénal semble avoir été réglé par la formule laconique de l'art 5 du Traité « Les actes Uniformes peuvent inclure des dispositions d'incrimination pénal »

L'histoire retiendra que le problème d'abandon de la souveraineté s'est posé dans tout son ampleur, lors de la signature du Traité OHADA par le Sénégal en 1993 ; à l'époque le Conseil Constitutionnel avait été saisi pour se prononcer sur la « l'inconstitutionnalité » du Traité de Port Louis. Les Hauts magistrats sénégalais avaient estimé que la signature du Traité OHADA par le Sénégal n'emporte pas perte ou renoncement à la souveraineté, mais une limitation de compétence qu'implique tout engagement international.

Visiblement, les Etats n'ont pas entendu immoler la totalité de leur souveraineté sur l'autel de l'OHADA. Ils entendaient garder la main sur cet attribut essentiel de la souveraineté qu'est l'exercice du DROIT DE PUNIR.

***L'impérieuse nécessité d'assainir l'environnement économique**

Le Traité OHADA ainsi que le droit dérivé c'est-à-dire les Actes Uniformes constituent le socle du droit communautaire dédié aux opérations économiques dans l'espace OHADA. C'est textes prévoient des sanctions civiles et commerciales de nature à réprimer les comportements déviants.

Le législateur communautaire a bien compris que les individus qui enfreignent la loi, ont davantage peur des sanctions attentatoires aux libertés. C'est pourquoi il a cru devoir introduire de manière résiduelle, mais subtile, le droit pénal dans le champ communautaire avec un effet dissuasif certain.

Inutile de rappeler que les affaires constituent le moteur de la vie économique et la source de richesse nationale... Voilà pourquoi, il convient de sanctionner tous les indécents et délinquants de tous poils tentés de fausser le jeu et de porter atteinte à la fiabilité du tissu économique par des pratiques douteuses ou frauduleuses.

Entre la nécessité d'assainir l'économie des Etats membres et l'atteinte grave à la souveraineté des Etats, le législateur OHADA a imaginé un compromis législatif original dans sa conception mais problématique dans sa mise en œuvre. L'OHADA identifie les incriminations et les Etats définissent les peines et les sanctions en fonction de leur politique criminelle.

Le Professeur ADJITA nous dira les limites du montage au regard du principe sacro saint de la légalité des délits et des peines qui fonde le droit pénal.

Conclusion

En conclusion à ces propos introductifs à notre atelier, nous devons de dissiper tout malentendu afin d'assurer la sérénité dans nos débats.

D'abord, ce n'est pas parce que le Togo n'a pas légiférer pour compléter le dispositif pénal communautaire, que le délinquant d'affaire peut sévir en toute impunité.

Ensuite, proposer un atelier de formation au expert comptable de l'ONECCA, exclu toute suspicion ou arrière pensée.

Certes il ne s'agit pas, en désignant ainsi l'homme d'affaire comme l'un des critères de la criminalité d'affaires, de le désigner comme un pré-coupable... longtemps favorisé par la tolérance des lois et l'absence de normalisation, le délinquant d'affaires ne doit pas subitement devenir une sorte d'agneau expiatoire ou en tout cas un bouc émissaire, d'aujourd'hui ou de demain dans un système déjà « grippé ».



Contrôle interne, un outil de remontée des risques Souleymane SERE,

Expert - Comptable,
Commissaire aux comptes,
Formateur OHADA à l'ERSUMA (Porto - Novo)
Professeur associé au cycle d'Expertise comptable
au CESAG (DAKAR)

Séquence 1 : Cadrage du contrôle interne

- Fiche n°3 : Définition et étendu du contrôle interne
- Fiche n°4 : Les conditions de l'existence d'un bon contrôle interne
- Fiche n°5 : Ce que n'est pas le contrôle interne
- Fiche n°6 : Principes et éléments constitutifs du contrôle interne
- Fiche n°7 : Les conséquences d'un contrôle interne insuffisant

Séquence 2 : La pratique du contrôle interne : risques et responsabilités

- Fiche n°8 : La fraude et le dispositif de contrôle interne
- Fiche n°9 : Responsabilité des organes d'administration et de gestion
- Fiche n°10 : Responsabilité des organes internes de contrôle
- Fiche n°11 : Responsabilité du Commissaire aux Comptes
- Fiche n°12 : Responsabilité de l'Expert - Comptable

Annexes :

1. Cas ENRON
2. Norme IFAC 240 : La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers (fichier séparé PDF)



Séquence 1

Cadrage du contrôle interne

Fiche N°3 Définition et étendu du contrôle interne

Dans une entreprise, le premier des outils de prévention et de maîtrise des risques est le contrôle interne.

1. Le contrôle interne, c'est quoi ?

1.1 Définition de l'Ordre des Experts Comptables (congrès 1997)

C'est l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise. Il a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information, de l'autre application des instructions de la

Direction et de favoriser l'amélioration des performances. Il se manifeste par l'organisation, les méthodes et les procédures de chacune des activités de l'entreprise, pour maintenir la pérennité de celle-ci ».

1.2 L'international Federation of Accountants (IFAC) donne du CI la définition suivante :

«Le système de contrôle interne est l'ensemble des politiques et procédures mis en œuvre par la direction d'une entité en vue d'assurer, dans la mesure du possible, la gestion rigoureuse et efficace de ses activités. Ces procédures impliquent le respect des politiques de gestion, la sauvegarde des actifs, la prévention et la détection des fraudes et des erreurs, l'exactitude et l'exhaustivité des enregistrements comptables et l'établissement en temps voulu d'informations financières fiables. »

Le but ultime du contrôle interne est de parvenir à maîtriser l'organisation de l'entreprise, en contrôler les évolutions, les résultats et les risques, afin qu'elle agisse conformément à son objet social.

1.3 Définition du COSO (Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission créé en 1992)

Le COSO définit le contrôle interne comme un « processus mis en œuvre par le Conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation destiné à **fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'entreprise** ».

* Les 5 composantes du contrôle interne selon le COSO :

- l'environnement de contrôle, qui correspond, pour l'essentiel, aux valeurs diffusées dans l'entreprise ;
- l'évaluation des risques à l'aune de leur importance et fréquence ;
- les activités de contrôle, définies comme les règles et procédures mises en œuvre pour traiter les risques, le COSO imposant la matérialisation factuelle des contrôles ;
- l'information et la communication, qu'il s'agit d'optimiser ;
- la supervision, c'est-à-dire le « contrôle du contrôle » interne.

En application du COSO 2 (Enterprise Risk Management Framework), la gestion des risques de l'entreprise implique le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, avec la mise en place d'un processus destiné à :

- identifier les événements potentiels pouvant affecter l'organisation,
- maîtriser les risques afin qu'ils soient dans les limites du « Risk Appetite (appétence au risque) » de l'organisation,
- fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs de l'organisation.

1.3 Définition de l'INTOSAI (Lignes directrices sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, approuvées en 2004¹).

« Le contrôle interne est un processus intégré et dynamique mis en œuvre par les responsables et le personnel d'une organisation et destiné à traiter les risques et à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation, dans le cadre de la mission de l'organisation, des objectifs généraux suivants :

- exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficaces et efficaces (4 E) ;
- respect des obligations de rendre compte ;
- conformité aux lois et réglementations en vigueur ;
- protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages ».

Par rapport à la **définition du COSO et aux lignes directrices de 1992**, l'aspect éthique des opérations a été ajouté dans la définition. La prise en compte de cette dimension nouvelle dans les objectifs du contrôle interne se justifie par l'attention accrue portée, depuis les années quatre-vingt-dix, **au comportement éthique ainsi qu'à la prévention et à la détection de la fraude et de la corruption dans le secteur public**².

Les fonctionnaires sont censés servir l'intérêt public en toute équité et assurer une gestion correcte des ressources publiques. Les citoyens sont censés être traités en toute impartialité sur la base des principes de légalité et de justice.

L'éthique publique constitue une condition sine qua non de la confiance publique, dont elle constitue le fondement, et la clef de voûte d'une bonne gouvernance.

La définition ci – avant fait suite au 17e INCOSAI (Séoul,

2001) qui a pris acte de la nécessité grandissante de mettre à jour les lignes directrices de 1992 et a marqué son accord pour utiliser comme modèle le système intégré de contrôle interne élaboré par le Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO – Comité des Sponsors de la Commission Treadway).

Malgré cet effort d'actualisation, ces lignes directrices restent un référentiel, un document vivant, dont la mise en œuvre exige que l'on prenne en compte les évolutions qui surviendront inmanquablement, tels que les développements en matière d'Enterprise Risk Management émanant du COSO³.

* Remarques

- Ce n'est pas une fonction, c'est un dispositif (qualifications, procédures, résultats), donc un état
- S'il existe un service qui est chargé d'apprécier, de juger le contrôle interne, il devra s'appeler audit interne et non contrôle interne.

* Le contrôle interne a, ainsi plusieurs objectifs :

- **Objectifs comptables** : aspects du contrôle interne qui permettent la protection du patrimoine et la production de comptes sincères et réguliers :

- Création de documents normalisés ;
- Systèmes d'autorisation et d'approbation ;
- Séparation des tâches entre les personnes hargées des fonctions opérationnelles, de détention des biens, d'enregistrement comptable et de contrôle (distinction ordonnateur et comptable) ;
- Contrôle physique des actifs ;
- Création d'un service d'audit interne.

- **Objectifs administratifs et opérationnels** : aspects du contrôle interne qui permettent la prévention et la détection rapides des fraudes et assurent la production d'informations de gestion fiables et l'analyse des performances :

- Système des notes de service ;
- Le planning des réunions de la direction ;
- Les programmes de formations ;
- Les contrôles de qualités ;
- Le contrôle de gestion, comptabilité analytique et rapports de gestion ;
- Les analyses statistiques.

- Il est évident que ces deux aspects du contrôle interne sont étroitement liés :

2. Spécificités du contrôle interne

1. La dimension culturelle : adaptation à la taille de l'organisation ;
2. La dimension universelle et relative ;
3. Le rôle du management dans sa mise en œuvre.

¹Version révisée des lignes directrice de 1992

²XVIIe INCOSAI, Montevideo, Uruguay, 1998.

³COSO, Enterprise Risk Management Integrated Framework, www.coso.org, 2004



- Il appartient aux managers (à chaque responsable), de s'organiser pour diriger et maîtriser son activité (article 6 du SYSCOHADA) :

- * Fixer les objectifs stratégiques et opérationnels ;
- * définir les tâches de ses collaborateurs ;
- * déléguer ;
- * mettre au point les méthodes de travail ;
- * mettre en place des moyens en adéquation avec les objectifs ;
- * se doter d'un système d'information de gestion (comptabilité générale ; prévisionnelle, analytique, statistiques, etc.) ;
- * Superviser et contrôler les activités de son personnel.

3. Objectifs du contrôle interne

- Les objectifs

- Maîtriser le développement de l'organisation dans le cadre de la réalisation des buts poursuivis.
- Pour l'Etat, il s'agit d'offrir un service public de qualité et à moindre coût tout en favorisant la réduction de la pauvreté et la promotion d'un développement durable.

- Par conséquent :

- * Ce n'est pas un ensemble d'éléments statiques⁴
- * Tous les niveaux de management sont tenus de mettre en place leur contrôle interne

La finalité est l'assurance **raisonnable d'atteindre les objectifs fixés**.

3.1. La sécurité des actifs

La sécurité des actifs, concerne toutes les mesures permettant d'assurer, non seulement la sécurité physique et la protection du patrimoine de l'entité, des biens immeubles et meubles de ce patrimoine, (assurances suffisantes, conformité aux normes de sécurité, mise en place de la comptabilité des matières, existence par l'inventaire⁵, entretien, etc.) mais aussi, celles des personnes physiques en charge de la conduite des opérations.

L'un des aspects nouveaux cet objectif consiste à sauvegarder aussi les biens immatériels comme, l'image du pays pour les résidents et son attractivité pour les investisseurs.

La salubrité du domaine public, notamment la qualité des rues⁶, des eaux et des retenues d'eaux, est un élément essentiel du patrimoine qu'il faut préserver. Dans le « village global », alors que les biens, les personnes, les capitaux et les informations circulent toujours plus vite, la sanction d'un mauvais pilotage économique ou écologique est immédiate : un Etat qui perd de son attractivité est un Etat qui se meurt.

Position des «Lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public» :

Protection des ressources contre les pertes, les mauvais usages et les dommages dus au gaspillage, aux abus, à la mauvaise gestion, aux erreurs, à la fraude et aux irrégularités »

Les ressources publiques devant être utilisées dans l'intérêt public requiert une attention particulière. Ce d'autant que la **comptabilité budgétaire** sur base de caisse, largement répandue dans le secteur public⁷, n'offre pas d'assurance suffisante quant à **l'acquisition, à l'utilisation et à l'affectation des actifs**.

En conséquence, les organisations du secteur public ne disposent pas toujours d'un **inventaire actualisé et exhaustif de leurs actifs**, ce qui les rend plus vulnérables. Dès lors, des **contrôles doivent être intégrés** dans chacune des activités se rapportant à la **gestion des ressources de l'organisation**, de leur acquisition jusqu'à leur utilisation ultime.

Des ressources tels que les informations, les documents probants et les pièces comptables sont cruciales pour permettre la transparence et la reddition de comptes quant aux opérations publiques et doivent de ce fait être préservées. En l'absence de mesures de protection appropriées, les informations sensibles stockées sur des supports informatiques peuvent être détruites ou copiées, diffusées ou utilisées abusivement.

⁴Voir sur à ce sujet en infra, le point B-2-1 du code de transparence de l'UEMOA

⁵Voir sur ce point en infra de code de transparence de l'UEMOA qui précise que pour garantir la protection et le suivi rigoureux des biens publics, les Etats membres mettront en place un système de comptabilité matières obligatoire pour tous les services publics (C-2-2). Voir également sur ce point l'institution de la comptabilité matière par l'article 7 et 14 du DECRET N° 2005-255/PRES/PM/MFB portant règlement général sur la comptabilité publique ; et pour les collectivités territoriales, l'institution du journal d'inventaire pour le suivi de la comptabilité matière (voir article 96 et suivants du décret du 19 mai 2006 portant régime financier et comptable des collectivités territoriales).

⁶Pensez « aux femmes du Maire de Ouagadougou ».

⁷Au Burkina, comme dans tous les Etats de l'UEMOA, c'est la comptabilité d'engagement (droits constatés).



3.2. La qualité des informations. Qualités requises d'un bon système d'information⁸:

- Il doit concerner toutes les fonctions (universalité)
- Fiables parce que vérifiables (exactes, avec un système de preuve)
- Exhaustives, complète : quantité et qualité (enregistrement, traitement et restitution)
- Pertinentes (sans redondance, utile à la prise de décisions)
- Disponibles (dans les délais prescrits)

Les systèmes d'information et de pilotage comportent :

- Le contrôle de gestion et le contrôle budgétaire,
- Le tableau de bord et ses éléments⁹ (voir sur ce point le nouveau système d'évaluation des emplois)
- Toutes les données statistiques utiles à la gestion.
- La comptabilité générale et analytique (voir fiche technique ci – après)

Position des «Lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public» :

Respect des obligations de rendre compte¹⁰

Rendre compte correspond à l'exigence que les organismes de service public et les personnes qui les composent rendent compte et répondent de leurs décisions et de leurs actes, en ce compris leur gestion des fonds publics qui leur sont confiés, **leur loyauté et tous les aspects de leur performance**.

Le respect de ce principe passe par le développement, le maintien et la mise à disposition **d'informations, financières et non financières, fiables et pertinentes** et au moyen d'une publication correcte de ces informations **dans des rapports établis en temps opportun à l'intention de l'ensemble des parties prenantes, tant en interne qu'en externe**.

➤ *Appliquée à l'Etat et à ses démembrements, la qualité de l'information recouvre 2 aspects :*

- l'information doit être **fiable**, c'est-à-dire refléter la réalité de l'activité des directions et services. C'est l'objectif d'image fidèle de la comptabilité ;

- l'information doit être **pertinente**, c'est-à-dire ne présenter que ce qui est nécessaire à la compréhension de l'activité des services et à la prise de décision par le décideur public, élu ou fonctionnaire : **communication financière**.

L'accès à l'information sur les opérations budgétaires et extra-budgétaires de l'Etat et des autres organismes publics apparaît incontestablement comme un **des premiers droits des citoyens au regard des exigences de la transparence et de la bonne gouvernance**.

Dans le cadre de la mise en œuvre du CGCT par exemple, la transparence administrative, induira de plus en plus une augmentation des demandes d'informations de la part des citoyens. En effet selon les dispositions de l'article 11, les habitants de la collectivité territoriale **ont droit à l'information sur la gestion des affaires locales**.

Par conséquent, disposer d'une base d'informations fiables et accessibles devient alors un outil de communication au service des pouvoirs publics et des collectivités, voire un enjeu électoral.

La qualité de l'information est aussi essentielle pour les partenaires financiers de l'Etat et des collectivités, telles que les banques, les bailleurs de fonds, les partenaires ou les organismes « financeurs », **les contrôleurs et inspecteurs financiers**.

- Un système efficace de contrôle interne doit :
- prévenir toute mauvaise surprise lors d'un contrôle de **la cour des comptes et des inspections** ;
- permettre aux fonctionnaires et aux élus de prendre les responsabilités sur lesquelles ils souhaitent véritablement s'engager : la transparence n'est donc pas une mode mais une nécessité.

⁸ Selon le code de transparence de l'UEMOA, l'intégrité de l'information financière renvoie aux quatre qualités majeures que doivent revêtir les statistiques de finances publiques, pour satisfaire à l'obligation de transparence : fiabilité, exhaustivité, exactitude et sincérité.

⁹ Voir dans ce sens le décret n°2003-266/PRES/PM/MFPRE du 27 mai 2003 portant normes d'élaboration des programmes et les rapports d'activités dans les structures de l'Administration de l'Etat, modifié par le décret n°2003-541/PRES/PM/MFPRE du 15 octobre 2003.

¹⁰ Voir également code de transparence de l'UEMOA (point c) : « Dans le contexte de promotion de la transparence, la responsabilité renvoie à l'obligation faite à tout responsable, à quelque niveau qu'il se situe, de rendre compte, à périodicité définie, de l'exercice de ses attributions en matière de gestion des finances publiques ».

**3.3. Le respect des directives, lois et règlements¹¹**

- Respect des politiques, plans, procédures, lois et réglementations,
- Garantir l'organisation, des failles, erreurs, ou insuffisances dues à l'absence de respect des instructions,

- L'application des instructions de la direction¹²,

- L'obligation de se conformer aux lois et règlements en vigueur, particulièrement dans le contexte très spécifique de la promotion de l'état de droit et de la bonne gouvernance.

Position des «Lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public» :
Conformité aux lois et réglementations en vigueur

Les organisations sont tenues d'observer un grand nombre de lois et de réglementations. Dans les organisations publiques, des lois et des réglementations régissent les recettes et les dépenses publiques, et en déterminent les modalités.

□ Dans cette perspective, on devra tenir compte par exemple :

- o de la loi budgétaire,
- o des traités internationaux,
- o des lois sur la bonne administration,
- o du droit et des normes comptables,
- o du droit de l'environnement,
- o des textes qui gouvernent les droits fondamentaux et les libertés publiques,
- o de la législation relative à l'impôt sur les revenus
- o et les lois réprimant la fraude et la corruption.

➤ Appliquée à l'Etat et à ses démembrements, le respect des directives implique l'application des décisions des élus et des instructions de la hiérarchie administrative

C'est la soumission de l'Etat au droit (état de droit). Le **suffrage universel**, fondement de la démocratie et **source de la légitimité** des exécutifs centraux et locaux, n'exonère pas l'Etat et les collectivités du cadre légal auquel leur action doit strictement se conformer (sous peine de sanction).

En effet selon le code de transparence de l'UEMOA, « le contrôle des finances publiques consiste à vérifier la conformité ou la compatibilité des actes ou des opérations des agents de l'administration aux prescriptions légales ou réglementaires et aux normes de performance. Il porte sur les opérations administratives et financières et peut prendre les formes administrative, juridictionnelle ou parlementaire».

Vérifier la bonne application de la norme supérieure et la légalité des actes et des décisions prises est essentielle pour l'Etat et ses démembrements.

Pour que la démocratie ait un sens, **il est indispensable que les décisions de l'exécutif central et des organes élus trouvent dans les administrations centrales et locales des courroies de transmission efficaces.**

- Cela n'est possible que si les trois (3) conditions suivantes sont réunies :

1. les objectifs de l'Etat et des élus doivent être clairement définis et explicités (CGCT articles 15 et 91, 94 etc.). Trop

souvent, la définition d'objectifs flous conduit à l'inaction ou à des contradictions dans l'activité des différents services (stratégie) ;

2. les fonctionnaires chargés de la mise en œuvre des axes définis par les élus doivent pouvoir s'appuyer sur des administrations suffisamment réactives et adaptables pour rendre possible le changement (mise en œuvre) ;
3. la régularité et le respect des délégations données aux administrateurs, aux adjoints, ainsi que les délégations de signatures doivent être vérifiés (contrôle).

*** Important à propos de la délégation**

o La délégation est une méthode d'organisation qui consiste pour un responsable (délégant) :

- à confier à un subordonné (délégataire) la réalisation d'objectifs élaborés en commun ;
- à lui laisser une autonomie réelle et suffisante quant aux moyens et aux méthodes à l'intérieur d'un cadre défini ;
- à assister dans les difficultés rencontrées ;
- à faire le point sur les résultats, dans le cadre des procédures de contrôle dont les modalités et la fréquence sont définies à l'avance.

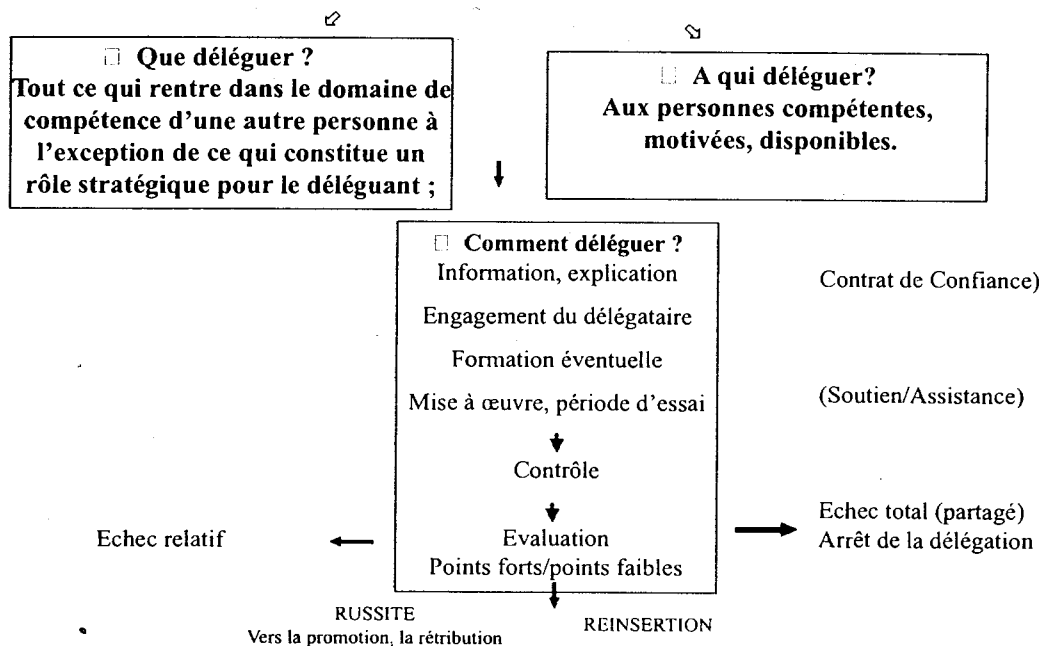
o Il faut déléguer :

- Parce que l'on ne peut pas tout faire,
- Parce que le rôle du manager est de concentrer ses efforts sur ce qu'il est seul à pouvoir faire,

¹¹ Voir point E1 du code de transparence de l'UEMOA

¹² Dans le secteur public : décisions de l'exécutif, des élus et instructions de la hiérarchie administrative

- Parce que les subordonnés demandent de l'initiative et des responsabilités,
- Pour développer les compétences des collaborateurs,
- Pour avoir des collaborateurs plus impliqués, plus créatifs, plus critiques,
- Parce que l'on souhaite décentraliser pour rapprocher la prise de décision du terrain.



3.4. L'optimisation des ressources et l'amélioration des performances en terme de service rendu et de rentabilité

L'amélioration des performances en termes de service rendu et / ou de performance financière, conduit à l'utilisation économique et efficace et donc efficiente des ressources (théorie des 5 E).

Position des «Lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public » :

Exécution d'opérations ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces (4 E)¹³

Les opérations effectuées par l'organisation doivent être **ordonnées, éthiques, économiques, efficientes et efficaces**. Elles doivent être **cohérentes par rapport à sa mission**.

Ordonné, c'est-à-dire d'une manière bien **organisée ou méthodique**.

Ethique a trait aux principes moraux. Un comportement **éthique et la prévention et la détection de la fraude et de la corruption dans le secteur public** ont pris une acuité plus grande depuis les années quatre-vingt-dix¹⁴.

La spécificité majeure du contrôle interne en environnement public réside, quant à elle, dans son objectif essentiel d'améliorer la qualité du service rendu.

L'administration (comme les entreprises) doit viser sans cesse l'amélioration de ses performances en termes de service rendu (et de performance financière le cas échéant) : le rapport entre les moyens alloués et les résultats obtenus.

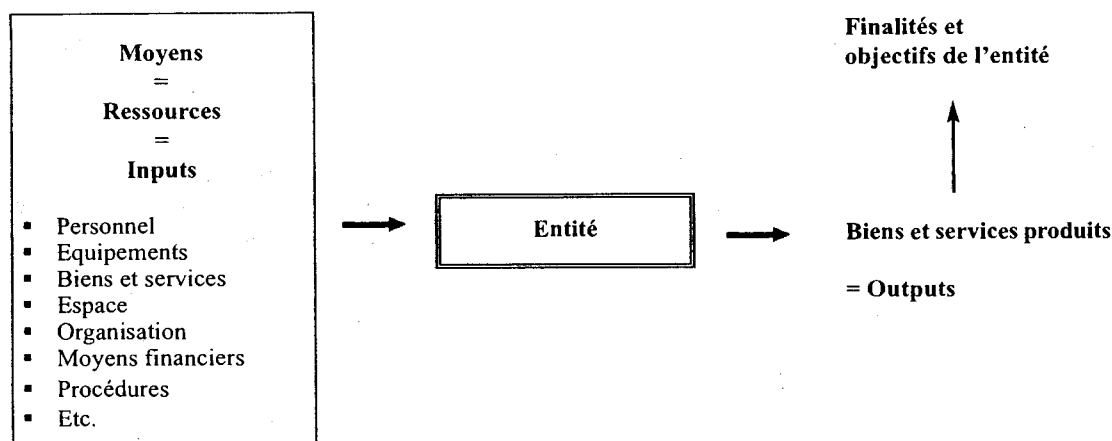
La mesure de la performance par les concepts d'économie, d'efficacité et d'efficience

✓ **Qu'elle soit publique ou privée**, la qualité de la gestion d'une entité peut être appréciée en termes :

- d'économie « economy »
- d'efficacité « effectiveness or programm results »
- d'efficience « efficiency »

¹³Voir également le code de transparence de l'UEMOA qui précise (point B) que «La mesure de la performance de l'administration financière porte sur l'évaluation des résultats obtenus dans les domaines de la prévision et de l'exécution des recettes et des dépenses, du contrôle du budget, de la mobilisation des ressources intérieures et extérieures, de la gestion de la dette, de la trésorerie et de la comptabilité publique». Voir également le système Burkinabé d'évaluation des performances dans la fonction publique.

¹⁴Point D du code de transparence de l'UEMOA «La moralisation des finances publiques est le fait de rendre conforme à la morale la gestion des finances publiques, la morale étant définie comme l'ensemble des valeurs et des règles d'action qui constituent des normes dans une société donnée... Pour les fonctionnaires et les usagers de l'administration financière, les manquements à la morale s'analysent comme des manquements au devoir d'intégrité.»



(1) Principe d'Economie	Minimiser les inputs. Principe relatif à la manière dont les ressources ou moyens (inputs) sont rendus possibles : * en temps utile, * dans les quantités et avec les qualités appropriées * au juste prix (ou pour le prix le plus bas possible : qualité /prix)
(2) Principe d'Efficacité	Rapport Outputs obtenus / Outputs attendus doit être supérieur ou égal à 1
(3) Principe d'Efficienne	Maximiser le rapport Outputs / inputs et Minimiser le rapport inputs / Outputs

4. Les limites du contrôle interne

Il y a lieu de souligner les limites de l'efficacité du contrôle interne afin d'éviter de créer des attentes exagérées qui tiendraient à une perception erronée de sa portée.

En effet, comme le relève «*Lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public*», le contrôle interne ne peut, à lui seul, garantir la réalisation des objectifs généraux définis plus haut.

Un système de contrôle interne efficace, aussi bien conçu et appliqué soit-il, ne peut fournir à la direction qu'une assurance raisonnable et non absolue quant à la réalisation des objectifs d'une organisation ou à sa pérennité.

Au demeurant, le management n'a aucun contrôle sur les changements qui pourraient intervenir dans la politique ou les programmes du gouvernement, ou dans le contexte démographique ou économique de son action.

De tels changements peuvent imposer aux managers publics de revoir les contrôles et d'ajuster le niveau de risque acceptable.

Le propre d'un système de contrôle interne efficace réduit la probabilité de ne pas atteindre les objectifs. Il n'en élimine pas pour autant le risque toujours présent que le contrôle interne soit mal conçu ou ne fonctionne pas comme prévu.

En effet, dans la mesure où le contrôle interne repose sur le facteur humain, il est susceptible de pâtir d'erreurs de conception, de jugement ou d'interprétation, de malentendus, de négligence, de la fatigue ou de la distraction, voire de manoeuvres telles que collusion, abus ou transgression.

Une autre limite tient au fait que la conception d'un système de contrôle interne doit tenir compte de contraintes financières. Les bénéfices tirés des contrôles doivent, par conséquent, être évalués par rapport à leurs coûts.

Pour déterminer si un contrôle particulier doit être mis en place, on doit prendre en compte non seulement la probabilité de survenance du risque correspondant et son incidence potentielle sur l'organisation mais aussi les coûts afférents à la mise en place de ce nouveau contrôle.

FICHE N°4 Les conditions de l'existence d'un bon contrôle interne

Lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public

Le contrôle interne est constitué de cinq composantes interdépendantes :

- Environnement de contrôle
- Evaluation des risques
- Activités de contrôle
- Information et communication
- Pilotage

- Les conditions de l'existence d'un bon contrôle interne sont largement conditionnées par :

1. L'existence d'un environnement de contrôle favorable

L'environnement de contrôle détermine la culture au sein de l'organisation et influence la sensibilisation du personnel au besoin de contrôle et à la maîtrise de l'organisation. Cet environnement se traduit par l'organisation de l'entité et par la manière selon laquelle l'autorité et les responsabilités sont définies.

* Il repose donc sur l'existence :

- D'une éthique¹⁵ : c'est le rôle des codes de conduite, des règles d'intégrité, et d'éthique et des normes déontologiques, qui doivent être mis en place, appliqués par tous, et particulièrement par la direction à titre de référence ;
- De personnel compétents¹⁶ (politique en matière de ressources humaines : recrutement et formation) ;
- Un style de management (en l'occurrence, une politique clairement exprimé avec des objectifs réalistes et moyens adéquats, la philosophie des responsables et leur manière d'opérer) ;
- Une structure organisationnelle pertinente (définition claire des responsabilités et des tâches) ;
- D'un Conseil d'administration, une direction générale et un service d'audit interne responsable et efficace.

2. L'existence d'un système d'évaluation des risques (risques internes et externes)

Une fois que des objectifs clairs ont été fixés et qu'un environnement de contrôle efficace a été créé, il est nécessaire de procéder à une évaluation des risques auxquels l'organisation est confrontée pour réaliser sa mission et atteindre ses objectifs, afin de définir une réponse adaptée à ces risques.

- Les risques ont trois origines :

- * les risques externes, comme les évolutions des paramètres de marché par exemple ; nous ne pouvons pas empêcher ces

risques de se matérialiser ; nous devons donc les identifier, les mesurer, les surveiller et si possible les maîtriser ;

- * les risques d'établissement¹⁷, qui dépendent de la politique mise en œuvre par l'organisation (l'établissement) ; une bonne politique minimise ces risques, une mauvaise politique peut faire prendre des risques inconsidérés ;
- * les risques internes (ou opérationnels) : on travaille plus ou moins bien ; l'erreur est bien sûr possible (errare humanum est) mais attention car perseverare diabolicum ; un bon contrôle interne minimise ces risques de manière significative.

Les changements dans l'environnement qu'ils soient économiques politiques culturels, démographiques ou technologiques ainsi peuvent avoir un impact sur l'organisation, principalement sous le sous-système « Raison d'être » qui joue un rôle d'interface. Il importe donc que les gestionnaires tant publics que privé portent une attention particulière aux changements prévisibles pour identifier ici, opportunités (occasions favorables ou porteuses) ou là les menaces (conditions défavorables) et ajuster les contrôles internes pour l'adapter aux changements intervenus dans les risques¹⁸.

-Selon les Lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public, l'évaluation des risques implique les éléments suivants :

1) Identification des risques

- * liée aux objectifs de l'organisation ;
- * exhaustive ;
- * qui prend en compte les risques dus à des facteurs externes et internes, à la fois au niveau de l'organisation et à celui des activités ;

2) Analyse des risques

- * par l'évaluation de l'impact possible du risque ;
- * par l'évaluation de la probabilité de survenance du risque ;

3) Evaluation du degré d'aversion au risque de l'organisation

4) Mise au point des réponses à y apporter :

- * Quatre catégories de réponses doivent être envisagées : transfert, tolérance, traitement¹⁹ ou suppression ;
- * Les contrôles appropriés mis en œuvre peuvent être orientés vers la détection ou la prévention.

¹⁵ Voir point D du code de transparence de l'UEMOA pour les actions tendant à la moralisation des finances publiques

¹⁶ Comme le précise pertinemment le code de transparence de l'UEMOA, dans le contexte actuel de mondialisation de l'économie qui fixe des standards de qualification de plus en plus élevés pour les travailleurs, les organisations doivent promouvoir la technicité et la compétence en leur sein. A cette fin, elles doivent veiller à une gestion objective, en appliquant une politique efficiente des ressources humaines, par la mise en œuvre de plans de carrière adaptés aux besoins et objectifs de leur organisation.

¹⁷ Ils comprennent, notamment dans une banque le risque d'insolvabilité et le risque de liquidité

¹⁸ Sur ce sujet, le code de transparence indique au point B-2-1 qu'en « En raison de son rôle stratégique, l'administration financière doit pouvoir s'adapter rapidement aux nouveaux enjeux des finances publiques. Pour ce faire, les Etats membres doivent procéder à l'audit permanent de cette administration en vue de réformer, en tant que de besoin, ses missions, objectifs, structures et lui donner les moyens nécessaires à son bon fonctionnement ».

¹⁹ Grâce précisément à des contrôles internes efficaces

3. Les activités de contrôle et l'existence d'un manuel des Procédures Administratives et Comptables ²⁰

3.1 La formalisation et la matérialisation des activités de contrôle :

La principale stratégie pour minimiser les risques réside dans la mise en place d'activités de contrôle interne. Ces activités de contrôle peuvent être orientées vers la prévention et/ou la détection. Les mesures correctives constituent un complément nécessaire des activités de contrôle interne en vue de la réalisation des objectifs.

Le coût des activités de contrôle et des mesures correctives doit avoir une contrepartie et créer de la valeur. Autrement dit, leur coût ne doit pas dépasser le bénéfice qui en découle (rapport coût-efficacité).

En ce qui concerne les entreprises, *article 16 du droit comptable prescrit l'obligation de formaliser le contrôle interne et de disposer d'un manuel des procédures. Une institution transparente est celle qui fait apparaître au grand jour la totalité de ses procédures*. La transparence est ce qui est visible, compréhensible par tous. Le contraire de la transparence c'est l'opacité.

Les activités de contrôle à formaliser correspondent à l'ensemble des politiques et des procédures mises en place pour maîtriser les risques et réaliser les objectifs de l'organisation.

Pour être efficaces, les activités de contrôle doivent être appropriées; fonctionner de manière cohérente, conformément aux plans, respecter un équilibre entre coût et bénéfices ; être exhaustives, raisonnables et *directement liées aux objectifs du contrôle*.

Les activités de contrôle sont présentes à travers toute l'organisation, à tous les niveaux et dans toutes les fonctions (permanence et universalité du contrôle interne).

*Elles englobent notamment toutes les activités orientées vers la détection et la prévention, comme :

- (1) Des procédures d'autorisation et d'approbation ;
- (2) La séparation des fonctions (entre autorisation, traitement, enregistrement, vérification) ;
- (3) Les contrôles portant sur l'accès aux ressources et aux documents ;
- (4) Les vérifications ;
- (5) Les réconciliations ;
- (6) Les analyses de performance opérationnelle ;
- (7) Les analyses d'opérations, de processus et d'activités ;
- (8) La supervision (affectation, analyse et approbation, directives et formation notamment au contrôle interne).

Les organisations doivent atteindre un équilibre adéquat entre les activités de contrôle *orientées vers la détection et celles qui visent la prévention*.

Des actions correctives sont un complément indispensable aux activités de contrôle en vue de la réalisation des objectifs.

3.2 Activités de contrôle relatives à la technologie de l'information

Les systèmes d'informations impliquent des types d'activités de contrôles spécifiques. Ils se répartissent en deux grandes catégories:

(1) Contrôles globaux

Les contrôles globaux sont constitués à la fois par la structure et par les politiques et procédures applicables à l'ensemble ou un segment important des systèmes d'information d'une organisation et qui contribuent à assurer leur fonctionnement correct.

Ils créent l'environnement dans lequel les systèmes applicatifs et les contrôles fonctionnent.

* Les principales catégories de contrôles globaux sont :

- a) la planification et la gestion du programme de sécurité à l'échelle de l'organisation ;
- b) les contrôles d'accès ;
- c) les contrôles portant sur le développement, la maintenance et la modification des applications ;
- d) le contrôle des logiciels d'exploitations ;
- e) la séparation des fonctions ;
- f) les contrôles visant à assurer la continuité du service.

(2) Contrôles applicatifs

Les contrôles applicatifs sont constitués par la structure, les politiques et les procédures applicables à des systèmes d'applications individuels distincts et concernent directement les applications informatisées individuelles.

Ces contrôles sont généralement conçus pour prévenir, détecter et corriger les erreurs et les irrégularités affectant le flux des données qui transitent par les systèmes d'information.

Les contrôles globaux et applicatifs sont interdépendants et les deux sont nécessaires pour assurer un traitement exhaustif et correct des données.

Les technologies de l'information changeant rapidement, les contrôles dont elles font l'objet doivent eux aussi évoluer constamment pour rester efficaces.

4. Information, communication et système satisfaisant de conservation des données et de documentation

L'information et la communication sont essentielles à la réalisation de l'ensemble des objectifs du contrôle interne.

²⁰ Voir le cadre juridique et Actions à entreprendre pour améliorer la transparence des finances publiques point A2-1

4.1 Information

La première des conditions à l'obtention d'une information susceptible d'être jugée fiable et pertinente réside dans l'enregistrement rapide et le classement convenable des transactions et des événements (article 17 à 22 du SYSCOHADA).

L'information pertinente doit être identifiée, recueillie et communiquée sous une forme et dans des délais qui permettent au personnel de procéder aux activités de contrôle interne dont il a la charge et d'assumer ses autres responsabilités (transmettre la bonne information au bon moment aux bonnes personnes).

Dès lors, le système de contrôle interne en tant que tel et l'ensemble des transactions et des événements importants que l'organisation peut avoir à gérer doivent faire l'objet d'une documentation complète (article 16, 17 à 24 du SYSCOHADA).

Les systèmes d'information produisent des rapports contenant des informations opérationnelles, financières et non financières, ainsi que des informations liées au respect des obligations légales et réglementaires qui permettent de gérer et de contrôler les activités.

Ils traitent non-seulement les données produites en interne, mais également l'information liée aux événements externes, aux activités et aux conditions nécessaires à la prise de décisions et à l'établissement de rapports.

La capacité des responsables à prendre les décisions appropriées est conditionnée par la qualité de l'information ; il s'agit donc qu'elle soit adéquate, disponible en temps opportun, à jour, exacte et accessible.

Ainsi le système d'archivage et de documentation doit être pertinent :

- * Les informations produites doivent être suffisantes qualitativement et quantitativement, de manière à permettre les analyses et les recoupements ;
- * Elles doivent être conservées dans les bonnes conditions, puisque cette conservation détermine l'efficacité des contrôles à posteriori.

4.2 Communication

Une communication efficace doit circuler de manière ascendante, transversale et descendante dans l'organisation, dans toutes ses composantes et dans l'ensemble de sa structure. Les plus hauts responsables de l'organisation doivent transmettre un message clair à tous les membres du personnel sur l'importance des responsabilités de chacun en matière de contrôle interne.

Tous doivent comprendre le rôle qu'ils sont appelés à jouer dans le système de contrôle interne, ainsi que la manière dont leurs propres activités s'articulent avec celles des autres membres du personnel.

La nécessité d'une communication efficace s'entend également des relations avec l'extérieur de l'organisation.

5. Le pilotage

Les systèmes de contrôle interne doivent faire l'objet d'un suivi destiné à en vérifier la qualité au fil du temps. Ce suivi peut

s'opérer au moyen d'activités de routine, par des évaluations ponctuelles ou encore en combinant les deux méthodes.

5.1 Pilotage permanent

Le pilotage ou le suivi permanent du contrôle interne s'inscrit dans le cadre des activités d'exploitations courantes et récurrentes d'une organisation et comprend des contrôles réguliers effectués par la direction et le personnel d'encadrement, ainsi que d'autres actions effectuées par le personnel dans le cadre même des tâches qu'il a à accomplir (auto - contrôle et supervision).

Les activités de pilotage permanent portent sur chacune des composantes du contrôle interne et tend à empêcher que les systèmes de contrôle interne fonctionnent de manière contraire aux règles, à l'éthique ou aux critères d'économie, d'efficacité et d'efficacité.

5.2 Evaluations ponctuelles

Les évaluations ponctuelles varieront en étendue et en fréquence essentiellement en fonction de l'évaluation des risques et de l'efficacité des procédures de pilotage permanent.

Les évaluations ponctuelles spécifiques portent sur l'efficacité du système de contrôle interne et garantissent que le contrôle interne atteint les résultats attendus sur la base de méthodes et procédures prédéfinies. Les faiblesses du contrôle interne doivent être signalées au niveau approprié de direction.

Les procédures de suivi doivent garantir que les conclusions d'audit et les recommandations qui en résultent sont mises en oeuvre de manière appropriée et sans retard.

6. La mise en oeuvre du contrôle interne comptable : Les acteurs et les implications

6.1 Les acteurs du contrôle interne comptable et financier

- * Le contrôle interne comptable et financier concerne tous, mais trois acteurs occupent un rôle clé :
 - la direction générale : responsable de l'organisation et de la mise en oeuvre du contrôle interne comptable et financier, ainsi que de la préparation des comptes,
 - le conseil d'administration qui procède aux vérifications nécessaires et qui arrête les comptes,
 - le président du conseil d'administration qui veille à ce que le CA assume le contrôle de la gestion de la société confiée au directeur général (article 480 de l'AUSC, 5 et 8 du décret portant attributions des PCA).

Ces acteurs doivent être assistés par l'audit interne. Il est à noter que la dimension « comportement des acteurs du contrôle interne » apparaît essentielle dans le domaine plus spécifique du contrôle interne comptable et financier (éthique, intégrité, compétence des acteurs...).

- * L'enjeu pour le PCA est d'assurer une prise en charge diligente de la fonction stratégique en :
 - possédant en son sein les compétences requises ;
 - fournissant, en temps utile à chacun de ses membres, un accès efficient à l'information sincère et complète ;

- permettant par son mode de fonctionnement de ne pas entraver l'indépendance de ses membres ;
- sachant se saisir de tous les sujets importants pouvant influencer la marche générale de la société relevant de sa compétence ;
- enregistrant objectivement dans ses procès-verbaux les différents points de vue exprimés et les décisions prises.

*** A cet effet, le PCA sera amené, au préalable, à :**

- Effectuer ou faire effectuer un diagnostic de l'organisation et du fonctionnement de l'entreprise ;
- Améliorer le mode de fonctionnement du conseil (par exemple, revoir la composition en fonction des critères de compétence et d'indépendance, créer et organiser des comités spécialisés, former et motiver les administrateurs, organiser l'accès à l'information) ;
- Informer les différentes parties prenantes de l'organisation mise en place (par exemple, manuel des procédures, charte de l'administrateur, règlement intérieur, charte des comités..).

6.2 Les processus comptables

* Il s'agit des activités permettant de transformer des opérations économiques en informations comptables et financières grâce à la « mécanique comptable ». Ces processus existent dans toutes les entreprises et sont indépendants :

- du mode d'organisation,
- des systèmes d'information utilisés.

* Ces processus peuvent être classés en deux familles :

- 1- les processus de pilotage de l'organisation comptable et financière ;
- 2- les processus d'élaboration de l'information comptable et financière ; ces processus sont constitués :
 - o d'une part, des processus amont qui alimentent la base de données comptable (achats, ventes...) ;
 - o et, d'autre part, des processus de production de l'information comptable et de communication financière.

6.2.1 Les processus de pilotage

Le pilotage est assuré par les directions comptables et financières et par la direction générale. Il a pour objectif de définir et mettre en oeuvre le dispositif concourant à l'élaboration de l'information comptable et financière.

6.2.1.1 Les principes clés

* Comme pour tout dispositif de contrôle interne, les processus de pilotage doivent reposer sur certains principes de base :

- séparation des fonctions ;
- délégations de pouvoirs ;

- documentation des processus et des contrôles : en particulier, existence d'un manuel des procédures comptables faisant l'objet d'une mise à jour régulière grâce à une veille réglementaire (article 16 du SYSCOHADA) ;
- organisation claire et attribution des fonctions précisément définie ;
- sécurité physique et logique des systèmes et données informatiques.

6.2.1.2 Rôle de la direction générale

La direction générale veille à l'existence d'un dispositif de contrôle interne et en organise la surveillance (article 6 et 69 du SYSCOHADA).

* **Les principales attributions directes de la direction générale sont :**

- établir les comptes en vue de leur arrêté par le CA,
- expliquer les principales options de clôture,
- mettre en évidence les changements de principes comptables et en informer le conseil,
- définir la stratégie de communication financière.

* **Le pilotage exercé par la direction générale consiste à s'assurer, en particulier :**

- de l'existence d'un dispositif d'identification des risques,
- du mode de rémunération / motivation des personnels comptables et financiers,
- de la formalisation et de la diffusion des procédures comptables,
- de la conservation et de la sécurité des informations,
- de la qualité des prévisions publiées ou utilisées dans le cadre de la préparation de l'information comptable et financière,
- de l'enregistrement adéquat des opérations majeures,
- de l'existence de procédures d'arrêt de certains comptes jugés sensibles.

* **Ces travaux sont menés en coordination avec les commissaires aux comptes. La direction générale échange avec les commissaires aux comptes, en particulier sur les points suivants :**

- revue des principes et options comptables,
- périmètre d'intervention des commissaires aux comptes et conclusions,
- information des commissaires aux comptes sur les éventuelles faiblesses de contrôle interne.

6.2.1.3 Rôle du conseil d'administration

* **Pilotage et contrôle**

Conformément à la loi, le conseil d'administration (plus précisément le PCA²¹) a la faculté de procéder aux contrôles et vérifications qu'il juge opportuns et peut se faire communiquer tous documents qu'il estime utiles à l'accomplissement de sa mission (article 480 al 2 de l'AUSC). Il peut, à ce titre,

²¹ Voir également article 8 du décret portant attribution des PCA

vérifier auprès de la direction générale que les dispositifs de pilotage et de contrôle sont de nature à assurer la **fiabilité de l'information financière**.

*** Contrôle des états prévisionnels à travers 3 volets :**

- examen de la démarche prévisionnelle (prise de connaissance et évaluation de l'outil prévisionnel : procédures d'élaboration du budget, procédures d'analyse des écarts, hypothèse de vente, structure des coûts, plan de financement, principes comptables, respect du calendrier budgétaire, etc.) ;
- le contrôle des données à travers les grandeurs caractéristiques pouvant impacter l'activité et les résultats futurs (pertinence, cohérence et réalisme des hypothèses, sources d'information, opportunités et les menaces) ;
- contrôle du traitement et des états de synthèse (vérification arithmétique, contrôle de cohérence, validation de la confection finale des états de synthèse). Demander le cas échéant une confirmation de la Direction générale :

- sur la sincérité des hypothèses retenues,
- l'exhaustivité des informations communiquées.

Nota : La Direction générale doit affirmer (garantir) notamment que « les comptes prévisionnels reflètent le résultat et la situation financière le plus probable et que les principes d'évaluation et les méthodes de présentation utilisés sont identiques à ceux mis en œuvre pour l'arrêté des comptes ».

*** Arrêté des comptes**

Le conseil d'administration arrête les comptes annuels (article 435 al 3 de l'AUSC). Il obtient, à cet effet, toutes informations nécessaires à l'accomplissement de sa mission (article 480 al 2 de l'AUSC).

6.2.2 Les processus d'élaboration de l'information comptable (les critères de qualité)

* L'information comptable et financière repose sur les processus en amont ; la qualité de cette information dépend de la « mécanique » de production comptable qui doit, en particulier, s'appuyer sur un certain nombre de critères, parmi lesquels :

- la réalité et existence (les opérations enregistrées sont justifiées et concernent l'entité),
- l'exhaustivité (toutes les opérations ont été enregistrées),
- la séparation des exercices (enregistrement des opérations sur la bonne période),
- l'exactitude ou bonne évaluation (enregistrement des opérations pour un montant correct),
- la classification (enregistrement des opérations dans les comptes adéquats).

FICHE N°5 Ce que n'est pas le contrôle interne

1. Le contrôle interne ne doit pas être une mode

On pourrait presque dire que toutes les organisations (publiques comme privées) font du contrôle interne sans le savoir. Il leur importe désormais de pouvoir définir une méthodologie, en recentrant le contrôle, en l'organisant et en l'harmonisant.

2. Le contrôle interne n'est pas répressif

* Le contrôle interne ne doit pas faire peur.

C'est à tort qu'il est fréquemment assimilé, dans le contexte public comme privé, à un travail d'inspection générale, dont le rôle est notamment d'apprécier le respect des directives et la régularité des actes de gestion.

* C'est un outil essentiellement préventif, au service des managers privés, des élus et des décideurs publics, dont l'objectif est :

- * d'aider à maîtriser les risques,
- * à optimiser les coûts, et les rendements,
- * et à améliorer la qualité du service rendu et des résultats.

3. Le contrôle interne n'est pas un investissement à fonds perdus

Les structures de petite taille peuvent être dissuadées par les surcoûts que pourrait engendrer la mise en œuvre d'un plan d'amélioration de leur contrôle interne.

Pourtant, la mise en place d'un contrôle interne performant n'induit pas nécessairement des coûts importants, mais permet

au contraire de générer, à brève échéance, des économies substantielles en moyens financiers et matériels et donc, d'améliorer la gestion financière et opérationnelle. Pour l'Etat et ses sociétés, l'évaluation du retour sur investissement n'est pas évidente, mais si elle est difficilement quantifiable, elle est toujours appréciable au regard des bénéfices : transparence, image de marque, crédibilité, confiance, paix sociale, démocratie, état de droit, bonne gouvernance, etc.

4. Le contrôle interne n'est pas un service

Le contrôle interne est une organisation, un processus et pas un service ou une fonction. En fait, le contrôle interne est un agencement de moyens, de dispositifs, de procédés, c'est-à-dire une manière d'appréhender et de gérer son activité pour mieux la « maîtriser ».

5. Le contrôle interne n'est pas le contrôle de gestion

A la différence du contrôle interne, le contrôle de gestion est un système global d'informations internes à l'organisation qui permet la centralisation, la synthèse et l'interprétation de l'ensemble des données concernant les performances de chacune des activités ou fonctions de l'organisation.

L'auditeur, en gestion privée comme publique, est plus particulièrement chargé d'apprécier la pertinence du contrôle interne et de tester le bon fonctionnement des procédures, selon un schéma constat/analyse/préconisations. Il ne saurait cependant être le seul à s'engager dans une telle démarche.

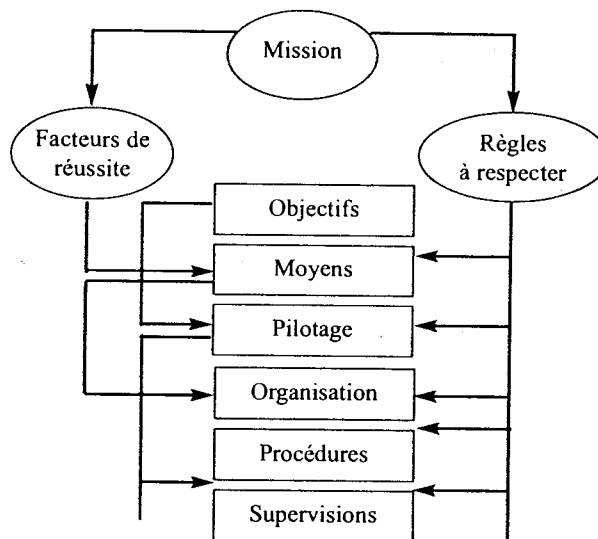
FICHE N°6 Principes et éléments constitutifs du contrôle interne

Le contrôle interne se manifeste « par l'organisation, les méthodes et procédures applicables dans chacune des activités de l'organisation ».

Il s'agit de toutes les procédures indispensables à la connaissance que les responsables doivent normalement avoir de la réalité et de l'importance des événements, opérations et situations liés à leurs activités. (articles 6 et 69 du SYSCOHADA)

Les organisations, les méthodes, les procédures et les activités à travers lesquelles le contrôle interne se révèle ne sauraient être identiques selon les divers niveaux de l'organisation et selon la taille de ces dernières.

1 Les constitutifs du dispositif de contrôle interne à mettre en place sont les suivants :



1.1. Les objectifs (existence d'un Plan stratégique, programmation des activités ; lettre de mission ou d'attente) déclinés de haut en bas.

Longtemps, la logique des budgets publics et de la comptabilité publique s'est limitée à une « comptabilité de paiement », sans prendre en compte les engagements au-delà de l'année budgétaire.

Le contrôle interne est conçu pour fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs généraux de l'organisation. Dès lors, la fixation d'objectifs clairs constitue une condition préalable à la conception d'un processus de contrôle interne efficace.

Le premier devoir de chaque manager est de définir les cibles à atteindre, pour remplir la tâche assignée.

* Ces objectifs doivent :

• s'insérer dans le cadre des objectifs généraux du Contrôle Interne :

- * sécurité des actifs,
- * qualité des informations,

- * respect des directives,
- * optimisation des Ressources.

- concourir à la réalisation de la mission assignée au responsable (adéquation objectif / mission) ;
- être déclinés à l'intérieur du service (objectifs individuels au tableau de bord de la direction générale) ;
- être mesurables : ratios, indicateurs d'activité ou de qualité ;
- pouvoir être suivis par le système d'information ;
- se situer dans le temps ;
- être ambitieux mais réalistes.

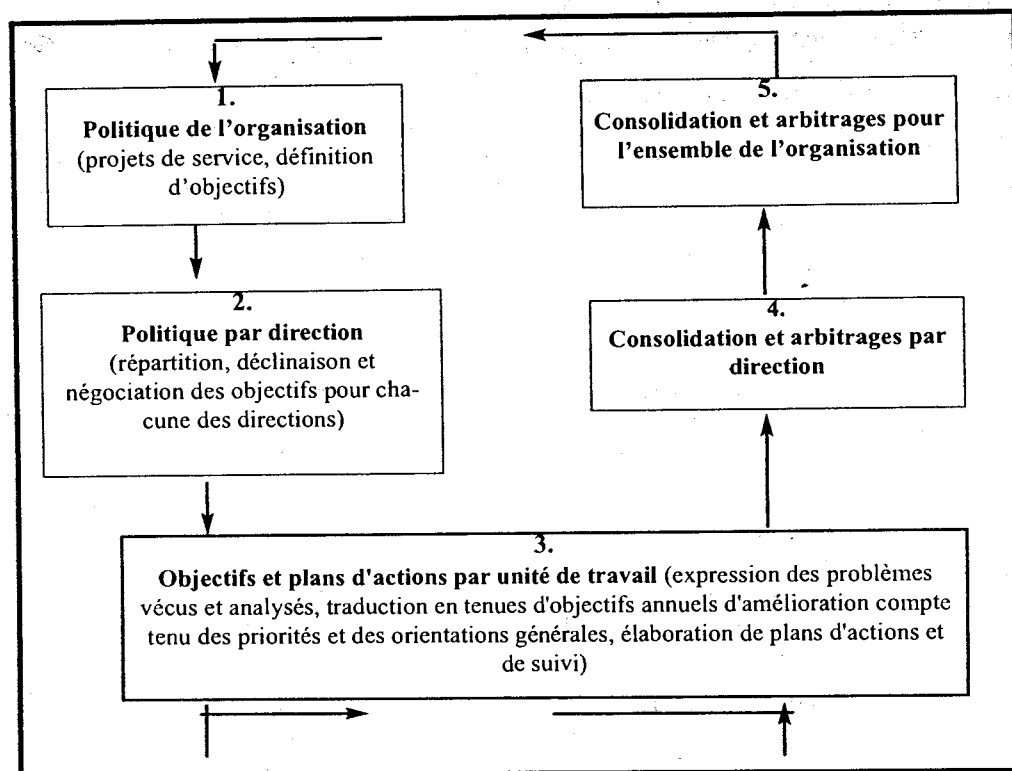
Tout manquement à ces principes va constituer une faiblesse du système de Contrôle Interne.

Selon le code de transparence (B1), la mesure de la performance de l'administration financière porte sur l'évaluation des résultats obtenus dans les domaines de la prévision et de l'exécution des recettes et des dépenses, du contrôle du budget, de la mobilisation des ressources intérieures et extérieures, de

la gestion de la dette, de la trésorerie et de la comptabilité publique. Ces résultats doivent être appréciés, non seulement par rapport aux objectifs assignés par les pouvoirs publics, mais aussi par référence aux normes internationalement admises.

* La démarche globale de fixation des objectifs dans l'organisation

Dans une organisation, la pratique du management par objectifs peut être représentée sous la forme d'un cycle qui se décompose en cinq (5) phases principales :



* En somme, la fixation des objectifs doit répondre aux règles suivantes :

- l'objectif est rédigé de façon simple et concise : une phrase et un ratio sur un sujet précis, concret ;
- l'objectif est toujours mesurable, quantifiable et accompagné d'un délai de réalisation ;
- l'objectif suppose toujours des moyens ;
- l'objectif suppose également un suivi pour apporter, le cas échéant, des correctifs nécessaires ;
- l'objectif individuel est en cohérence avec les objectifs de l'unité de travail.

* Des Etats-Unis est venue la préoccupation des conséquences sur les générations futures de contribuables, des décisions passées et présentes.

* En effet il est avéré que :

Les décisions passées et présentes, en effet, vont générer souvent des charges, parfois des recettes, que les budgets futurs auront à prendre en compte.

Tout investissement d'équipement collectif conduit normalement à des charges et des recettes d'exploitation, susceptibles de divergences à terme (donc de risques de déficits) ainsi qu'à des dépenses lors des échéances de renouvellement.

* Il est donc utile de prévoir :

- aussi bien l'évolution des recettes fiscales dans le futur (dans le cas, par exemple, d'opérations d'urbanisme ou d'aménagement),
- que l'évolution des recettes perçues sur les usagers.
- les charges ultérieures, y compris les dépenses d'entretien, ou celles résultant de

l'adaptation aux normes (notamment communautaires et internationales) des équipements ou services actuels :

* Cette prévision appelée parfois « intergénérationnelle » prend en compte notamment :

- l'évolution de la structure de la population qui détermine largement le volume des usagers potentiels de certains équipements (pourcentage de jeunes et d'adolescents, d'actifs, d'inactifs, de retraités, etc.) et donc leur éventuelle sous-utilisation ou leur saturation ;

- l'évolution prévisible des comportements :

- * diffusion de l'accès aux services (ou désintérêt à l'inverse),
- * effets de la taille et de la composition des ménages,
- * changements dans les comportements et les besoins.

Les politiques de l'enseignement, du troisième âge, du logement, du sport ou des loisirs notamment, doivent s'inscrire dans le long terme et peuvent engendrer des effets budgétaires qu'il convient d'anticiper pour préserver la marge de manœuvre de l'Etat.

*** Cette prévision nécessaire pour la transparence de la gestion publique fait parfois référence à la notion « d'incidences » à long terme des politiques publiques :**

Les mesures prises sont-elles susceptibles d'engendrer, dans le futur, des charges ou des recettes rendant « insoutenable » l'équilibre initialement instauré (par exemple, en rendant des déficits difficiles à supporter) ?

*** Important !**

Cette notion « d'incidences » s'identifie au respect des intérêts des générations futures, sur un plan éthique ou civique.

Elle doit impérativement être prise en compte politiquement par les élus.

*** Important !**

A l'heure actuelle, le principe de prévision connaît un développement encore limité (prise en compte des amortissements, provisions et des engagements comptables) mais, dans les années à venir, il sera, sans aucun doute, de plus en plus présent chez les décideurs publics.

1.2. Les moyens (matériels, humains et financiers, techniques, organisationnels)²²

Ils doivent être en adéquation avec les objectifs à atteindre et les stratégies de mise en œuvre (budget d'investissement et de fonctionnement).

* Exemple : les 3 catégories d'outils spécifiques du contrôle interne

- * Les outils de « direction »
 - Procédures,
 - Signatures, habilitations, délégations.
- * Les outils de « permission »
 - Accès physiques (clés, coffres, badges, etc.) et logiques (codes, mots de passe, etc.),
 - Séparation des tâches.
 - Les outils de « détection »
 - États d'alerte (voir en annexe),
 - Justifications, rapprochements, inventaires, confirmations, circularisations,
 - Comptes rendus, mémos, notes.

1.3. Le système d'information et de pilotage²³

Ensemble de clignotants (comptabilité générale, analytique, prévisionnelle, statistiques,

synthétisée dans les tableaux de bord et reporting), pour le suivi et le contrôle de l'exécution des plans, programmes et budget par rapport aux prévisions.

Il doit concerner toutes les fonctions. Exhaustif, il doit être fiable, vérifiable, utile, pertinent et disponible au bon moment.

Si l'obtention d'une information de qualité est l'un des objectifs du contrôle interne, ainsi que le précise la définition, l'information elle-même constitue un moyen de contrôle interne. En effet, être informé, c'est déjà contrôler.

1.4. L'organisation

✓ **Qui doit être :**

- * Adaptée : taille, nature d'activité, objectifs, environnement, structure juridique²⁴,
- * Formelle : description détaillée des responsabilités et des tâches (fiche de poste),
- * Rationnelle et objective.

Organisation pas construite en fonction des hommes,

- * Vérifiable : organigramme et fiches de poste,
- * Conforme aux textes (législatives et réglementaires²⁵),
- * Assurer la sécurité ou la séparation des tâches : éviter les cumuls incompatibles (risque de fraudes).

✓ **Qui doit être construite autour des principes ci – après :**

- * l'organigramme hiérarchique pour savoir qui commande qui,
- * l'analyse de poste pour savoir qui fait quoi,
- * le recueil des pouvoirs et latitudes pour connaître les limites des pouvoirs de chacun,
- * l'élément matériel qui organise l'environnement.

Selon le principe de l'intégration, l'organisation de la circulation des biens, des services, des hommes et des informations engendre spontanément, et sans intervention extérieure, le maximum de contrôle.

* Pour ce faire, les procédures au sein de l'entité doivent prévoir les étapes successives suivantes :

- * d'engagement,
- * de règlement,
- * de validation,
- * de garde,
- * de contrôle et d'analyse.

Une confusion des tâches est la porte ouverte aux dissimulations d'erreurs et à toutes sortes de malversations.

Les procédures définissent les conditions de passage d'une étape à l'étape suivante. Il y a autocontrôle lorsque le processus

²² Voir points A-2-1-5 et A-2-1-6 ; B-2-1 et B-2-3 du code de transparence de l'UEMOA

²³ Voir également points B-2-5 et F du code de transparence de l'UEMOA

²⁴ La définition des risques est un préalable indispensable à une démarche de remise à plat du contrôle interne. Ainsi, un équilibre doit être trouvé entre le coût du contrôle (pour l'essentiel un coût en temps) et la limitation du risque que ce contrôle permet.

²⁵ Ce cadre juridique du régime financier de l'Etat prévoit notamment le respect de certains principes visant à assurer un contrôle minimal sur les conditions d'engagement des fonds publics. La séparation des fonctions entre l'ordonnateur et le comptable est un bon exemple de ces principes fondamentaux qui s'imposent à l'organisation de toute structure publique au Burkina

signale toute erreur ou anomalie. Toute vérification qui a lieu au cours du déroulement des procédures, et qui est prévue par elles, illustre le principe d'autocontrôle²⁶.

*** Important !**

Trop souvent, les structures de l'Etat, de ses démembrements manquent de fondement rationnel, et donc de permanence.

1.5. Les procédures

Elles doivent être définies (dans le cadre d'un manuel des procédures) et concerner toutes les activités et tous les processus (articles 6 et 16). Le manuel doit fournir des éléments de compréhension du système pour permettre un contrôle interne (par les managers et l'audit interne) et un contrôle externe (commissaire aux comptes, auditeurs, inspecteurs, le cas échéant).

Elles respectent une piste d'audit.

✓ **Ainsi le manuel doit :**

- * être détaillé en fonction de l'activité et de la taille de l'entreprise,
- * être mis à jour lors de toutes modifications touchant l'organisation et les procédures,
- * être simple et spécifique,
- * respecte une piste d'audit.

1.6. La supervision (contrôle hiérarchique)

Elle découle de la délégation. La délégation est un acte de transfert par une personne à une autre d'un pouvoir d'agir en ses lieux et place dans une structure de l'organisation. La personne qui reçoit la délégation doit rendre compte de ses actions, sans décharger le délégant de sa responsabilité. De fait, « il n'y a pas de délégation sans contrôle ».

- Ce n'est pas refaire le travail de ses subordonnés,
- ce n'est pas tendre des pièges pour déceler les erreurs,
- ce n'est pas pratiquer en permanence l'examen attentif de ce qui se fait, comme le surveillant dans la classe.

✓ **Superviser c'est :**

- un acte d'assistance,
- un acte gratifiant,
- un acte de vérification.

*** La supervision doit être universelle :**

Toute tâche doit être supervisée et tout le monde doit être supervisé. Toute supervision doit laisser une trace de son passage : visa, note, compte rendu²⁷.

Le principe d'universalité signifie que le contrôle interne concerne toutes les fonctions, toutes les activités et toutes les personnes et structures dans une entité, en tout temps et en tout lieu.

Pas de personnes exclues du contrôle par privilège, ni de domaines réservés ou de démembrements non soumis aux règles de contrôle interne.

Les dirigeants, fonctionnaires et élus doivent, en premier lieu, se soucier du respect des procédures, s'ils veulent qu'elles soient appliquées par l'ensemble des agents.

Constater « ex post » **les résultats atteints ne suffit pas** : des instruments spécifiques, **tableaux de bords, comptes rendus doivent être mis en place.**

Le dispositif de contrôle interne doit être tout particulièrement **concentré sur les secteurs** qui, par leur impact financier, social et « politico - médiatique » **peuvent, en cas de dysfonctionnement, déstabiliser l'entité publique.**

*** Le contrôle interne se caractérise aussi par sa permanence.**

Ainsi, le départ en congés d'un responsable, ne doit ni bloquer le processus de décision, ni rendre inopérant le contrôle interne par des irrégularités.

*** Observations sur la technique du visa (contrôle hiérarchique)**

Si cette technique est excellente dans son principe (faire agréer ou vérifier par plusieurs personnes un acte ou une correspondance), *son application est problématique : le visa hiérarchique, malheureusement trop développé, est lourd d'effets pervers.*

Les procédures qui prévoient des visas multiples **sont bien souvent déresponsabilisantes**. En effet, chaque signataire a tendance à faire confiance aux cosignataires : le subordonné à son supérieur et le supérieur à son subordonné.

- * Si les visas hiérarchiques doivent être limités au strict nécessaire, il paraît cependant souhaitable de développer des visas horizontaux, assurant la coordination et la responsabilisation de l'action des différents services ;

- * L'analyse des circuits de visas a pour objectif de simplifier le cheminement des documents soumis à examen, d'accélérer le processus de prise de décision (ou de prise de connaissance), et d'améliorer la traçabilité du processus, c'est-à-dire de donner le moyen de dégager les responsabilités de chacun de manière claire et évidente.

Cette analyse est indispensable à la mise à niveau des procédures de contrôle interne de toute organisation.

1.7. L'existence d'un service d'audit interne chargé de veiller à l'application des procédures et d'un service de contrôle de gestion pour animer la procédure budgétaire (assistance au management)

Assistant du management, l'audit interne est chargé d'examiner et d'apprécier la pertinence et l'efficacité du système de

²⁶ Une forme d'autocontrôle très présente est la technique du visa (contrôle hiérarchique)

²⁷ Le code de transparence (E-2-6) précise que « Etant donné les exigences de la bonne gouvernance et de la transparence dans la gestion des affaires publiques, les Etats membres prendront les dispositions nécessaires en vue du contrôle de la gestion financière de toutes les institutions de l'Etat (Exécutif, Législatif et Judiciaire) par ses structures appropriées telles que la Cour des comptes, dans le respect de la séparation des pouvoirs ».

contrôle interne de l'organisation et la qualité des performances dans l'accomplissement des responsabilités confiées.

* Pour bien s'acquitter de cette mission, l'audit interne doit disposer :

• D'une organisation et de procédures pertinentes (un rattachement au plus haut niveau, une charte d'audit et un manuel d'audit)

• D'un effectif adéquat (qualité et quantité).

2. En définitive les dispositifs de contrôle interne à mettre en place sont rangés en deux familles :

1. Les dispositifs de pilotage : objectifs, stratégie, systèmes d'information.

2. Les dispositifs de contrôle : organisation, méthodes et procédures, supervision, Audit interne.

Fiche N°7 Les conséquences d'un contrôle interne insuffisant

1. Un contrôle interne insuffisant en matière comptable :

• Entraîne la production de comptes erronés.

• Entraîne la mise en cause de la valeur probante des documents comptables,

• Favorise les fraudes et malversations difficilement détectables,

• Constitue une limitation aux contrôles externes (commissaire aux comptes, etc.),

// Avec comme conséquence :

* Le refus de certification ou certification avec réserves

* Le refus d'adoption des comptes par les organes délibérants

* Le refus des documents comme preuves en justice

* Les Sanctions civiles, pénales, et fiscales.

2. Un bon dispositif de CI

- ☐ Formalisé apporte un cadre de référence pour la présentation et le classement des informations ;
- ☐ Permet la production de comptes sincères et réguliers ;
- ☐ Permet la production d'informations de gestion fiables et l'analyse des performances ;
- ☐ Permet la prévention et la détection rapide des fraudes ;
- ☐ permet d'assurer une meilleure exhaustivité et une plus grande homogénéité du système d'information et de gestion ;
- ☐ constitue le " volume de référence " de l'organisation.

Un Bon contrôle interne apporte la preuve indirecte du respect des règles et des principes comptables, donc de la fiabilité des données financières produites par l'entreprise.

* ATTENTION !

NE JAMAIS ABANDONNER LA MISE EN PLACE DU CI AUX SEULS CONSULTANTS.

* RISQUES :

* Dialogue entre l'aveugle et le muet,

* Procédures ne correspondant pas aux besoins (donc, qui ne seront pas appliquées),

* Problème d'incompatibilité en ce qui concerne l'audit interne.



Séquence 2

La pratique du contrôle interne : risques et responsabilités

Fiche N°8 La fraude et le dispositif de contrôle interne

I. Le risque de fraude

Constat fait par tous les contrôleurs et auditeurs (internes et externes) : ce sont les failles et dysfonctionnements du système organisationnel de l'entreprise qui constituent les principales incitations à la fraude et qui empêchent la détection des malversations dans des délais raisonnables.

L'IIA²⁸ et IFACI²⁹, dans le glossaire des normes définissent le risque comme : la possibilité que se produise un événement susceptible d'avoir un impact sur la réalisation des objectifs.

Cette définition lie remarquablement bien risques et objectifs : il n'y a de risque que par rapport à l'atteinte d'un objectif. L'administrateur est un « risquologue » - ne pas confondre avec risk manager : la personne qui a la responsabilité de gérer les risques.

En management, la notion de risque a toujours été associée d'une part à celle d'incertitude et d'événement incertain et d'autre part à ce que l'on encourt si l'événement se réalise. Le « risque » est un concept signifiant la possibilité que la combinaison d'un événement et d'un mode de fonctionnement empêche l'atteinte d'un objectif.

Maîtrise des risques = Contrôle interne

Exemple d'identification de risques

Type	Nature
Risque social	▪ Grève, revendications ▪ Accidents du travail ▪ Instabilité de l'emploi ▪ Turn-over ▪ Politique de rémunération
Risque financier	▪ Détournement de fonds ▪ Gestion des fonds inefficace ▪ Évaluation des provisions ▪ Signature autorisée ▪ Cours boursier surcoté
Risque informatique	▪ Pérennité de l'entrepôt en cas de sinistre informatique ▪ Absence de documentation des programmes ▪ Obsolescence du matériel ▪ Manque de formation des utilisateurs; ▪ Fraude sur fichier
Risque technologique	▪ Non protection de savoir-faire ▪ contrefaçon ▪ formation inadaptée du personnel ▪ optimisation du processus de production
Risque matériel	▪ incendie ▪ inondation ▪ attentat ▪ vol ▪ dégradation de l'outil de travail

²⁸ Institute of Internal Auditors (IIA)

²⁹ L'Institut Française des Auditeurs et Conseils Internes (appelée encore Institution de l'Audit Interne)

Risque de transport	- des biens - des fonds - Des informations
des personnes Risque commercial	- Concurrence - Conditions de vente non respectées - Absence de prévisions
Publicité Risque politique	- Embargo sur les produits - Réglementation protectionniste - Confiscation de personnes
Risque écologique	- Pollution - Destruction
Risque juridique	- Non connaissance- d'engagements pris - Non respect d'engagement - Contrat mal négocié
Risque de Responsabilité civile	- Procès latent - Mauvaise qualité du produit - Mauvais état des bâtiments - Absence d'assurance

- 1.2 Le processus de gestion des risques comprend
: 3 mécanismes inter-liés :

* **Le système de contrôle interne** (comprenant le contrôle préventif, détectif, et correctif) : Il s'agit des mécanismes et moyens de contrôle primaires de l'entreprise pour surveiller les risques avant et après les opérations ;

* Pour pallier les risques, nous allons prendre des mesures de :

- Prévention pour éviter l'incident (fraude, etc.);
- détection pour s'apercevoir que l'incident redouté est survenu malgré les mesures de prévention ;
- protection (correction) pour limiter les dégâts occasionnés par l'incident (A noter que s'assurer est une mesure de protection : cela limite le coût des dégâts à la franchise)

* **Audit interne** permettant une évaluation systématique des systèmes et des opérations pour s'assurer que les politiques et procédures sont pertinentes et sont suivies ;

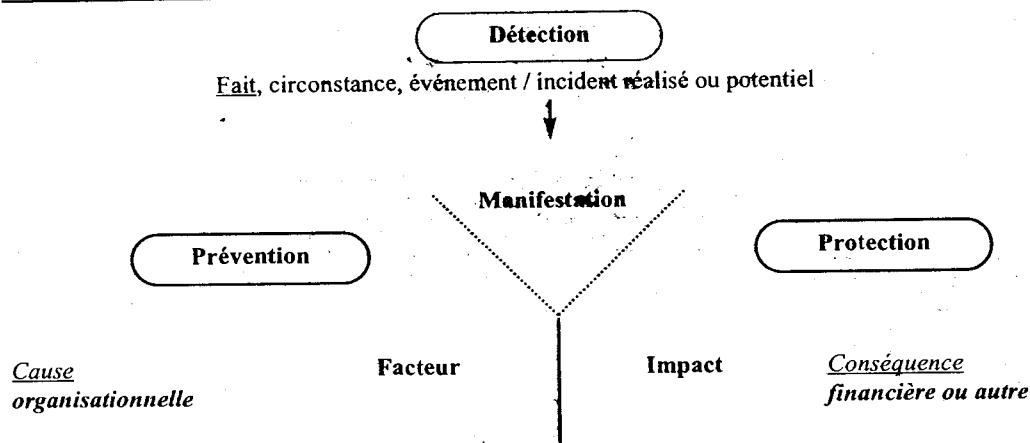
* **Le commissaire aux comptes** (ou l'audit externe) a une mission d'évaluation externe des contrôles, de la régularité et de la sincérité des états financiers de l'entreprise.

* Combinant avec ce qui précède, nous aurons l'équation fondamentale :

$$\text{Cause} + \text{Circonstance} = \text{Conséquence}$$

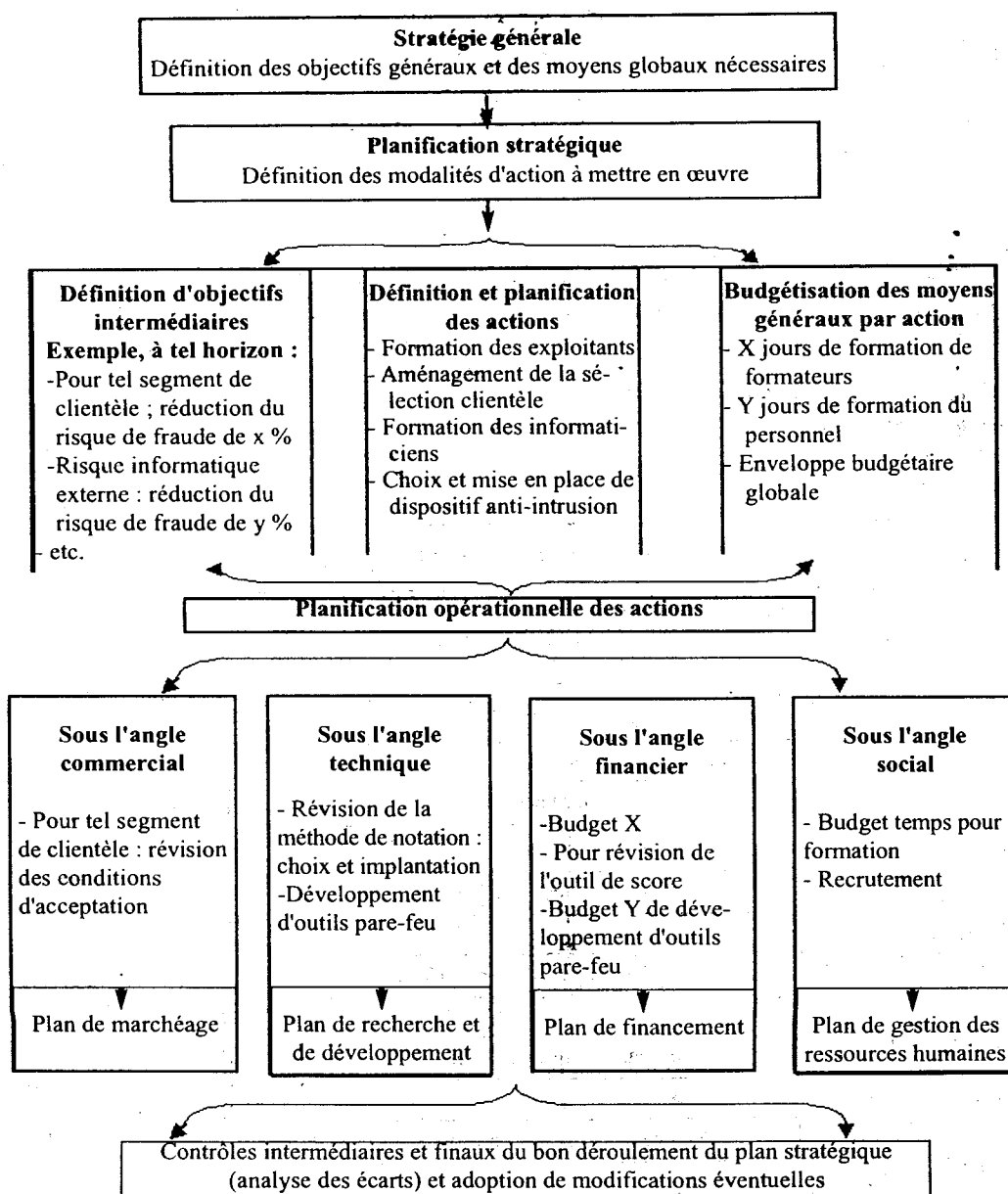
* Et trois types de mesures pour pallier les facteurs de risques : **prévention (cause), détection, (circonstance), protection (conséquence).**

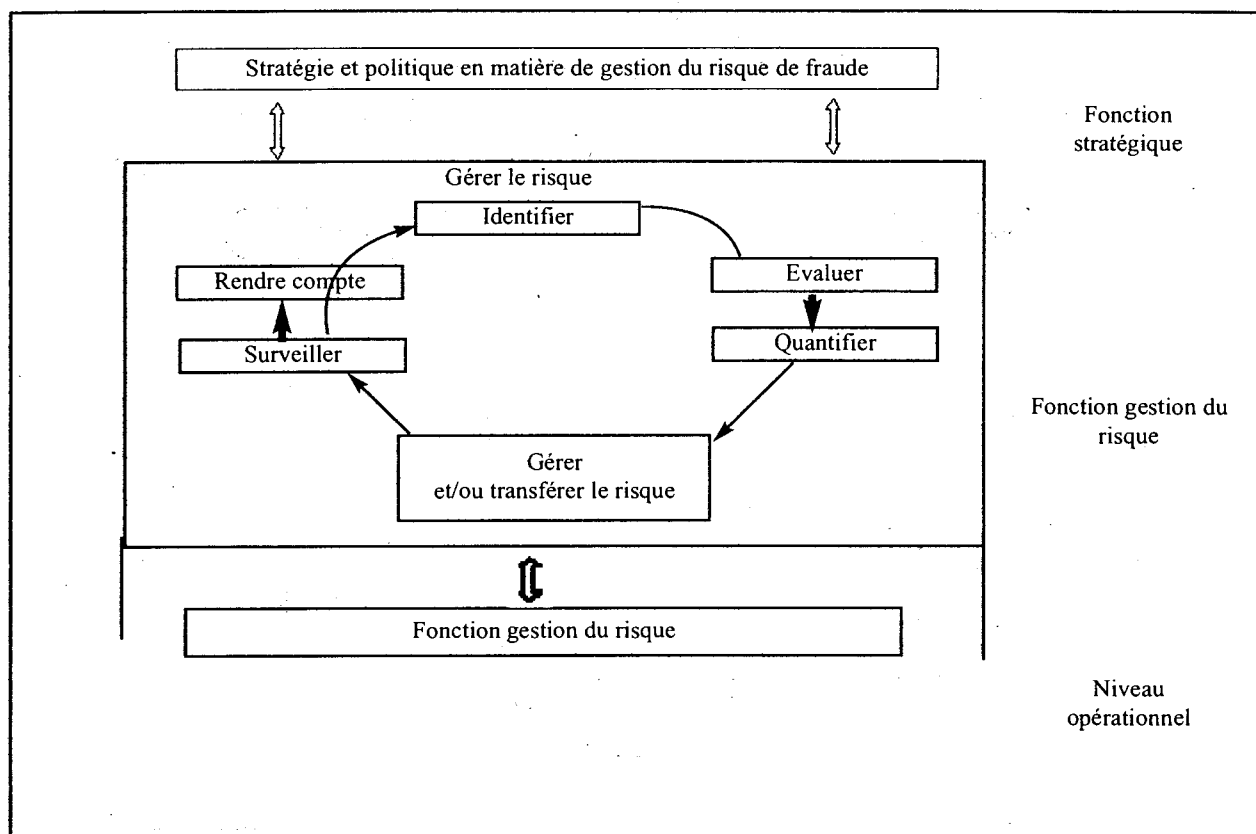
Les facteurs de risque qui, combinés à la survenance de ces événements vont ou ne vont pas entraîner de conséquences dommageables, sont tous à rechercher dans l'organisation et le fonctionnement de l'entité, c'est le rôle de l'administrateur aidé par l'auditeur.



C'est ce que l'auditeur recherche car il est un « préveneur » de risques.

2. Le plan d'action de lutte contre la fraude

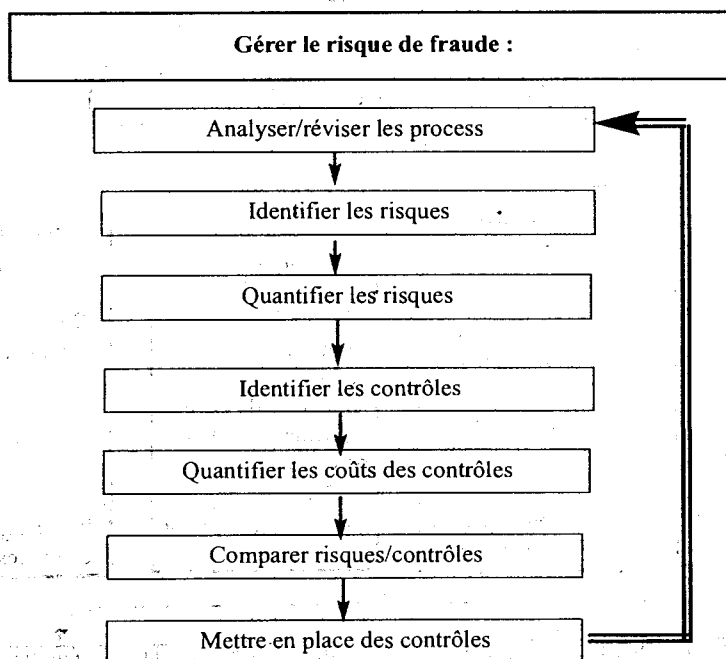




4. Processus permanent d'analyse et de mise en place des dispositifs de lutte contre la fraude

* La mise en œuvre du dispositif commande l'analyse de l'activité et des processus, l'identification du risque de fraude, et également :

- * L'élaboration d'une stratégie de gestion du risque de fraude ;
- * La mise en œuvre le dispositif de lutte contre la fraude ;
- * Le suivi et le contrôle de ce dispositif en vue de l'améliorer en permanence.



Fiche N°9

Responsabilité des organes internes de contrôle

A côté des organes qui assurent un contrôle externe (différents corps de contrôle de l'Etat pour les sociétés d'Etat et auditeurs légaux), dans les sociétés la surveillance du contrôle interne est assurée par l'audit interne. D'autres structures internes y contribuent comme :

- * Inspection,
- * Contrôle de gestion,
- * Etc.

1. Les missions de l'audit interne

Le Service Audit Interne est une fonction indépendante directement rattachée au Directeur Général (ou au CA), dont l'objectif est d'examiner et évaluer les activités dans tous les secteurs de la société. Le Service Audit Interne assiste les responsables opérationnels dans l'exercice de leurs responsabilités. A cet effet, il leur fournit des informations, analyses, évaluations, recommandations, et conseils sur les activités qu'il examine. Le Service Audit Interne a également pour mission la promotion d'un contrôle efficace à un coût raisonnable.

- * Il est chargé, à partir d'un plan d'audit, d'effectuer :
 - *Des audits de régularité :*
 - vérification du respect du corpus de normes, de règlements, de procédures internes et externes à l'entreprise ;
 - examen de la fiabilité et de l'exhaustivité des informations financières et de gestion ;
 - contrôle des dispositions prises pour assurer la sécurité physique des différents types d'actifs.

Il est demandé ici à l'auditeur interne de s'assurer que tous les dispositifs mis en place pour l'application des règles internes de l'entreprise et de la réglementation externe, en matière de sécurité, sont appliqués et fonctionnent parfaitement. L'auditeur travail ici par rapport à un référentiel

- *Des audits d'efficacité ou opérationnels :*
- examen du bien-fondé des méthodes et des procédures ;
- appréciation sur l'adéquation des moyens engagés par rapport aux objectifs ;
- étude des performances et de la pertinence des structures.

Il s'agit ici pour l'auditeur interne de **s'assurer que les dispositifs mis en place pour maîtriser la fonction auditée sont adéquats, efficaces et qu'il n'y a pas lieu de les modifier, d'en supprimer certains ou d'en ajouter d'autres**. Bref, recommander tout ce qu'il y a lieu de faire pour une meilleure efficacité.

- *Des audits stratégiques ou de management :*
- examen du positionnement dans l'entreprise de l'entité auditée et de l'adéquation des orientations et politiques décidées par les responsables ;
- évaluation de la qualité des méthodes de pilotage et de gestion ;
- analyse du bien-fondé des résultats obtenus ;
- rôle de consultant pour le compte de la Direction Générale.

La politique menée dans le domaine audité est-elle en cohérence avec la stratégie de l'entreprise ? Sinon quels sont les points qu'il faut modifier pour réaliser cette adéquation ? La stratégie adoptée dans le domaine audité est-elle en cohérence avec la stratégie des autres fonctions de l'organisation ?

2 L'Audit Interne et la fraude

L'auditeur interne doit posséder des connaissances suffisantes pour identifier les indices d'une fraude... " Disent les normes pour la pratique professionnelle de l'audit interne (I210.A2).

Les modalités pratiques d'application de la norme I210.A2-1 et I210.A2-2 sont très explicites sur le rôle de l'audit interne. Ainsi : "les auditeurs internes doivent allier la dissuasion des fraudes en évaluant la pertinence et l'efficacité du système de contrôle interne, compte tenu des risques spécifiques à chaque domaine de l'organisation... "

L'audit interne a un rôle prioritaire à jouer en amont en déterminant notamment si :

- * L'organisation est sensibilisée au contrôle interne
- * des objectifs prévus et réalistes sont fixés
- * il existe un cadre de référence (code de conduite) indiquant les activités prohibées et les dispositions à prendre en cas de contravention aux règlements ;
- * des règles d'autorisation existent et sont respectées pour chaque transaction ;
- * des dispositions concrètes sont prises et appliquées en matière de contrôle des activités, de protection des biens et des ressources ;

L'audit interne est un élément essentiel du processus d'évaluation et de maîtrise du risque de fraude.

Mais, pour qu'il remplisse efficacement son rôle de lutte contre la fraude, il doit disposer des moyens nécessaires, rendre compte au niveau le plus élevé de la hiérarchie et être épaulé par la direction générale et le conseil d'administration.

Quand il effectue un audit de fraude, l'auditeur doit conduire plusieurs phases sensibles et délicates mais distinctes :

- * **détecter la fraude**, ou plutôt mettre en lumière des présomptions convergentes ;
- * **prouver la fraude**, c'est-à-dire comprendre et démontrer les pratiques frauduleuses en s'appuyant sur des indices matériels ;
- * **rapporter la fraude**, dans une rédaction neutre et factuelle emportant l'adhésion des lecteurs.

Fiche N°10 Responsabilité du Commissaire aux comptes

1. Cadrage de la responsabilité

Le commissaire aux comptes est l'auditeur légal de l'entreprise, il est nommé par l'assemblée générale des actionnaires pour six exercices. Sa mission, définie par l'article 710 de l'AUSC, consiste en particulier à certifier 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 l'exercice »³⁰.

Sa présence n'est pas obligatoire dans toutes les sociétés³¹. Un autre aspect important de sa mission est l'obligation de révéler au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de ses fonctions (article 716 de l'AUSC).

Art. 725 de l'AUSC - Les commissaires aux comptes sont civilement responsables, tant à l'égard de la société que des tiers, des conséquences dommageables des fautes et négligences par eux commises dans l'exercice de leurs fonctions. Toutefois, leur responsabilité ne peut pas être engagée pour les informations ou divulgations de faits auxquelles ils procèdent en exécution de leur mission définie à l'article 153 de l'AUSC (procédure d'alerte)

Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou l'administrateur général, selon le cas, sauf si, en ayant eu connaissance, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale (article 726 de l'AUSC).

Art. 727 de l'AUSC - Les actions en responsabilité contre les commissaires aux comptes se prescrivent par 3 ans à compter de la date du fait dommageable ou, s'il a été dissimulé, de sa révélation. Lorsque le fait dommageable est qualifié de crime, l'action se prescrit par 10 ans.

Pour atteindre cet objectif, il est tenu à une obligation de moyen et non de résultat, c'est-à-dire qu'il est tenu d'effectuer sa mission avec compétence et soin. Cette exigence peut se mesurer par rapport au respect des normes professionnelles et des diligences à accomplir³².

On ne peut donc pas reprocher au commissaire aux comptes de ne pas avoir détecté une fraude comptable dans l'entreprise sauf s'il n'a pas mis en œuvre toutes les règles habituellement acceptées par la profession pour ce type de contrôle.

La mission de contrôle est permanente, ainsi le commissaire aux comptes peut réaliser ses contrôles à toutes époques de l'année. En pratique, l'intervention est habituellement répartie de la façon suivante :

* en cours d'année, phase intérimaire destinée à l'analyse du contrôle interne ;

- * au moment de la l'arrêté des comptes, lancement des circularisations, validation des options, assistance à l'inventaire ;
- * après la clôture des comptes, audit des comptes.

La seconde étape pose problème car bien qu'appréciée par les entreprises puisqu'elle permet un dialogue sur les choix comptables - notamment les provisions et les changements de méthode - , elle se situe parfois à la limite du conseil et de l'im-mixtion dans la gestion.

Cependant le commissaire aux comptes ne peut rester passif face à des documents comptables manifestement inexacts et doit empêcher qu'ils soient arrêtés en l'état par le conseil d'administration et approuvés par l'assemblée générale.

Important : En tout état de cause, il est rare d'effectuer des contrôles en cours d'année. Le jugement suivant nous éclaire sur l'appréciation de cette notion par les juges français.

Illustration

TGI Paris - 27/11/1974 - Bulletin CNCC n° 21

« [...] si les commissaires aux comptes s'abstiennent de ce contrôle permanent, ils engagent leur responsabilité pour tous les détournements et fraudes qu'un contrôle exercé périodiquement, par épreuves répétées, au moyen d'une série d'investigations ou sondages, leur aurait permis de relever. »
L'étendue des contrôles est un choix opéré par le commissaire aux comptes lors de la préparation de la mission. Ainsi, en fonction des points relevés lors de l'analyse du contrôle interne, il choisit les postes à vérifier ainsi que le niveau de détail et la méthode de contrôle. Dans un cas de fraude, il peut être reproché à l'auditeur de n'avoir pas réalisé les contrôles « courants » qui auraient permis de mettre à jour le détournement. La suite de l'exemple précédent, en appel cette fois, concerne les rapprochements bancaires

Illustration

CA Paris-06/01/1976 : Cas du rapprochement bancaire

« Considérant que s'il est vrai que les commissaires aux comptes ne sont pas tenus de dépouiller l'intégralité des documents comptables, de les confronter aux écritures, et de procéder de manière permanente à de véritables expertises, du moins ne doivent-ils pas se contenter d'une régularité de simple apparence; que lorsqu'il existe comme en l'espèce, auprès de la société, un expert-comptable chargé d'établir les états de rapprochements des comptes financiers et bancaires, il incombe à tout le moins au commissaire aux comptes de s'assurer que ces rapprochements ont été faits »

³⁰ Voir également les articles 4 et 5 du décret d'application n° 2007-366/PRES/PM/MFB portant création d'un Ordre national des experts comptables et des comptables agréés et réglementant les professions d'expert-comptable, de comptable agréé et l'exercice du mandat de commissaire aux comptes

³¹ Seulement dans les SA et les grande SARL (plus de 250 000 de CA ou de 50 personnes, ou de 10 000 000 FCFA de capital)

³² L'article 9 du décret précité précise au Burkina les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail qui doivent comporter pour un exercice, en fonction du montant total du bilan, augmenté du montant des produits des activités ordinaires de l'entreprise contrôlée, un nombre d'heures de travail normalement à valider par le professionnel : 20 à 40 heures Jusqu'à 200 millions ; 60 à 80 heures de 500 à 1 000 millions ; 400 à 800 heures de 30 000 à 80 000 millions



Cependant, selon une jurisprudence constante, l'absence de toute responsabilité du commissaire aux comptes est volontiers retenue lorsque les comptes ne présentent aucun caractère anormal et que la fraude est sophistiquée, à condition toutefois que la limitation des travaux ne soit pas motivée par une insuffisance des honoraires.

En effet, il ne peut pas invoquer « la modicité de ses honoraires pour justifier le fait qu'il n'a pas effectué des contrôles suffisants et les sondages indispensables qui auraient permis de détecter les détournements »³³. Ici encore, on rappellera que les diligences du commissaire aux comptes comprennent l'appréciation du contrôle interne. Il peut donc voir sa responsabilité engagée s'il n'a fait part à la société qu'il existe des risques de détournement liés à l'insuffisance de contrôle.

2. Sanctions

* Au civil

- C'est par rapport aux diligences requises du professionnel consciencieux, que l'on apprécie le comportement du commissaire incriminé (obligation de moyen et non de résultat).
- Il est responsable tant à l'égard de la société, que des tiers des conséquences dommageables des fautes et négligences qu'il commet dans l'exercice de ses fonctions (détournement non relevé, ARTICLE 725, 899).

* Au Pénal

- Le commissaire aux comptes a l'obligation de révéler les faits délictueux relevant des conventions à l'Assemblée Générale (ARTICLE 441).
- Il doit vérifier les valeurs et les documents comptables de la société, contrôler la conformité de sa comptabilité et rendre compte des résultats de ses vérifications au CA et à l'AG. (ARTICLE 712, 713, et 715).
- Il est tenu de révéler à l'Assemblée Générale les inexactitudes et les irrégularités relevées au cours de sa mission et au ministère public les faits délictueux (détournements) dont il a eu connaissance (ARTICLE 716).
- Il est tenu de demander des explications selon le cas au gérant, au PCA, au directeur général, sur tout fait de nature à compromettre la continuité de l'exploitation dont il a connaissance à l'occasion de l'examen des documents (obligation d'alerte : articles 150 et 153).
- Les sanctions pénales sont encourues par le commissaire aux comptes qui aura donné ou confirmé les informations mensongères de la société ou qui n'aura pas révélé au ministère public les faits délictueux dont il aura eu connaissance (ARTICLE 899).

De l'article 899 de l'Acte uniforme, se dégagent deux infractions distinctes : le délit d'informations mensongères et le délit de non - révélation de faits délictueux.

* Délits d'informations mensongères

L'article 899 ne précise pas le contenu de l'information mensongère. La doctrine dominante s'est prononcée en faveur d'une conception large du contenu de l'information. Ainsi la

responsabilité pénale des commissaires peut découler de leur connaissance d'inexactitudes, de malversations ou de risques anormaux courus par la société qu'ils ont intentionnellement cachés aux actionnaires ou aux associés.

* La jurisprudence française retient le délit d'informations mensongères notamment à l'encontre de commissaires aux comptes:

- qui avaient approuvé un bilan qu'ils savaient inexact dans un rapport qui, bien que soustrait au dernier moment, avait été présenté aux actionnaires et avait servi de base aux délibérations de l'assemblée (Cass crim 12 janv. 1981, n° 79-93.455, D, 1981, jur. p. 348. note COSSON, JCP éd. G 1981, II, n° 19660, note GUYON) ;
- qui, alors que les stocks de la société avaient été sous-évalués pour faire apparaître des bénéfices inférieurs à la réalité et qu'ils n'avaient disposé que de documents très incomplets, avaient cependant certifié sans réserves la régularité des comptes annuels lors de l'assemblée générale, et ce d'autant plus qu'ils avaient été informés par le chef comptable et le conseil de l'un des actionnaires que les comptes étaient faux (Cass. crim., 8 avr. 1991, n° 88-81.542, JCP éd. G 1991, IV, p. 282, RJDA 1991, n° 616, p. 531).
- le commissaire qui approuve sans réserve la régularité des comptes annuels, alors qu'il a constaté que le livre d'inventaire est incomplet, qu'il n'a pu obtenir l'état récapitulatif des stocks et des travaux en cours et qu'il a été informé par le chef comptable de la société ainsi que par le conseil de l'un des actionnaires que les comptes étaient faux (Cass. crim., 8 avr. 1991, n° 88-81.542, RTD com, 1992, p. 488, Obs. Bouza) ;
- qui s'abstient d'avertir le conseil d'administration puis l'assemblée générale d'inexactitudes comptables qu'il connaît (dissimulation d'un prélèvement effectué par le PDG, absence d'actualisation d'un emprunt contracté en Suisse), et qui couvre de son autorité l'activité coupable du président (CA Douai, 8 juin 1977, Bull. CNCC 1977, n° 27, p. 357) ;
- le commissaire qui, en certifiant la régularité et la sincérité d'un bilan sans exiger les provisions nécessaires et en ne faisant pas figurer, de façon explicite, dans son rapport les graves anomalies qu'il avait constatées et qui ont eu pour conséquence de dégager un bénéfice fictif dont une partie a été distribuée, a sciemment concouru à la présentation d'un bilan frauduleux et a confirmé des informations mensongères sur la situation de la société (T. Coord. Paris, 11^e ch., 16 mai 1974) ;
- le commissaire qui a passé sous silence, dans ses rapports spéciaux aux assemblées générales, des conventions conclues avec des dirigeants sociaux, alors qu'il en avait parfaitement connaissance (CA Paris, 3 mai 1975, précité).

Le commissaire peut également, s'il a sciemment certifié des comptes faux, engager sa responsabilité pénale sur le fondement d'une complicité du délit de présentation de comptes annuels infidèles prévu à l'article 890 de l'Acte uniforme.

³³CA Aix en Provence 03/09/1998



Pour la cour d'appel de Paris, le commissaire aux comptes, qui n'allègue pas ne pas avoir disposé de tous les moyens de contrôle nécessaires et, par ailleurs, avoir été contraint de certifier les comptes, commet, par sa signature et sa certification de régularité et de sincérité des comptes sociaux, un acte positif caractérisant la complicité dans le délit de présentation de comptes sociaux inexacts commis par le dirigeant (*CA Paris, 9^èch., 28 oct. 1994; Hamchaoui, Ricard et autres, Dr. sociétés 1995, n°11, Obs, Vidal*).

*** La non révélation de faits délictueux**

Pour la doctrine dominante, il faut retenir la culpabilité sur la base de tout délit de société qui n'aura pas été dénoncé. Il ne s'agira, donc que des infractions concernant la constitution ou la gestion de la société. Toutefois, la formulation de l'article 899 semble permettre l'inclusion dans les infractions à dénoncer tout autre délit ayant pour cadre la société ; ce qui englobe les infractions économiques.

Le commissaire aux comptes qui aura constaté de tels faits devra mettre en demeure les dirigeants de régulariser la situation avant de pouvoir, le cas échéant, saisir le procureur du Faso. L'Acte uniforme est muet sur les peines applicables aux infractions relatives au fonctionnement de la société. Dans un tel silence il faudra alors se référer aux dispositions législatives nationales des Etats membres.

Pour ce qui concerne le Burkina Faso, les peines applicables aux infractions qui résultent du fonctionnement de la société sont les mêmes que celles applicables à l'escroquerie simple telle que prévue par l'article 477 du code pénal, à savoir un emprisonnement de **1 an au moins et de 5 ans au plus**, et une amende de **300 000 francs au moins et de 1 500 000 francs au plus** ou l'une de ces deux peines seulement.

3. Rôle de l'audit externe et des ISC selon les lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public

Les auditeurs externes sont en *charge de l'audit de certaines administrations dans certains pays*. Ils sont appelés, de même que les associations professionnelles qui les représentent, à **formuler des conseils et des recommandations** au sujet du contrôle interne.

Les institutions supérieures de contrôle (ISC) encouragent et favorisent la mise en place d'un système de contrôle interne efficace dans l'administration. L'évaluation du contrôle interne est essentielle pour les audits de conformité, financiers et de performance réalisés par les ISC.

Elles communiquent leurs conclusions et leurs recommandations aux parties intéressées.

*** L'évaluation des procédures de contrôle interne par les auditeurs passe par les étapes suivantes :**

- déterminer l'importance du risque et le degré de sensibilité au risque du programme dont les contrôles sont évalués;
- évaluer le risque d'utilisation abusive des ressources, de non-réalisation des objectifs en matière d'éthique, d'économie, d'efficacité et d'efficacités, de non-respect des obligations de rendre compte et de non-conformité aux lois et règlements;
- identifier et comprendre les contrôles pertinents;
- faire le point sur ce que l'on sait déjà de l'efficacité du contrôle;
- apprécier le caractère adéquat de la conception du contrôle;
- déterminer par des tests si les contrôles sont efficaces;
- rendre compte de l'appréciation qu'ils portent sur le contrôle interne et discuter les mesures correctives nécessaires.

L'ISC a également tout intérêt à veiller à ce que des services d'audit interne solides existent là où ils sont nécessaires.

Les ISC doivent aussi jouer un rôle moteur pour l'ensemble du secteur public en mettant en place un système de contrôle interne pour leur propre organisation, conforme aux principes des lignes directrices.

4. Rôle du pouvoir législatif et réglementaire selon les lignes directrices de l'INTOSAI sur les normes de contrôle interne à promouvoir dans le secteur public

Les pouvoirs législatifs et réglementaires établissent des règles et des lignes directrices en matière de contrôle interne. Ils doivent contribuer à une compréhension commune du contrôle interne.

**Fiche N°11 Responsabilité de l'Expert-Comptable****1. Les missions de l'expert-comptable et la portée de sa responsabilité**

Le statut de l'expert comptable et du commissaire aux comptes est régi par le même texte dans l'UEMOA : la Directive n°02/97 du 28 septembre 1997 portant création d'un Ordre national des Experts - Comptables et des Comptables agréés dans les Etats membres l'Union Economique et Monétaire Ouest Africaine (UEMOA) qui a été transposée dans les 8 Etats³⁴.

Au Burkina, l'article 3 de la loi de Décembre 2005 portant organisation de la fonction d'Expert -comptable, de Commissaires aux Comptes et de Comptable Agréé au Burkina indique le périmètre du monopole d'intervention de l'expert-comptable.

Est expert comptable, et peut être inscrit au tableau ou au tableau annexe de l'Ordre dans les conditions prévues par la présente loi, *toute personne physique qui, en son nom propre et sous sa propre responsabilité, et pour le compte d'entreprises ou de personnes auxquelles elle n'est pas liée par un contrat de travail, fait profession habituelle de :*

- * vérifier, apprécier, réviser et redresser les comptabilités ;
- * certifier la régularité et la sincérité des états financiers requis des entreprises et autres organismes par les dispositions législatives et réglementaires en vigueur ;
- * évaluer les entreprises en cas de fusion, scission, cession totale ou partielle d'actif et aug

mentation de capital ;

- * exercer les fonctions de commissaire aux comptes, de commissaire aux apports, et de commissaire à la fusion ou à la scission ;
- * effectuer les audits comptables et financiers ;

✓ **L'expert comptable peut aussi :**

- * organiser, tenir, arrêter, surveiller les comptabilités de toute nature ;
- * analyser, la situation et le fonctionnement des entreprises sous leurs aspects économiques, juridiques et fiscaux, informatiques, financiers ;
- * exercer des mandats d'expertise judiciaire en matière comptable, ainsi que des mandats de syndic et de liquidateur ;
- * et, d'une façon générale, donner tout conseil et faire toute recommandation en matière d'organisation d'entreprise et de fiscalité.

L'évolution est clairement fixée dans le sens d'un élargissement des missions que peuvent assumer les experts-comptables. Leur rôle n'est plus celui de teneur de livres. Les exigences en matière d'organisation et d'information financière s'intensifient, le marché impose aux chefs d'entreprises d'avoir toujours plus d'indicateurs pour piloter leurs entreprises.

* Les missions de l'expert comptable peuvent se décomposer de la manière suivante :

- * Assistance,
- * Conseil,
- * Expertise judiciaire,
- * Révision légale ou contractuelle.

2. Devoir de vérification

Toute mission de « contrôle » ou de « surveillance » entraîne par sa nature même une obligation spécifique de vérification.

Au-delà de l'obligation spécifique attachée à la nature de la mission convenue, il existe une obligation générale de vérification à la charge de l'expert-comptable, corollaire de son devoir de fiabilité.

Les effets d'un manquement à

ce devoir général de vérification sont illustrés de façon frappante dans l'hypothèse de détournements de fonds commis par les salariés du client.

L'obligation de vérification des comptes constitue une des caractéristiques essentielles de la profession d'expert-comptable en vertu des **articles 3 et 4 du décret précité**³⁵.

La révision, première mission de l'expert-comptable, est un contrôle général s'appliquant à l'ensemble de la comptabilité. Les experts-comptables sont tenus de s'assurer que les comptes présentés donnent une image fidèle de la situation de l'entreprise.

* **L'établissement du bilan ne saurait se borner à constituer un simple enregistrement des données fournies :** «L'établissement d'un bilan suppose certains travaux de vérification, par sondages notamment. Si ces travaux ne sont pas faits ou ne peuvent être faits, le travail est sans objet³⁶».

Cette règle professionnelle est constamment rappelée par la jurisprudence

Illustration
CA Rennes, 27 mai 1975

«L'établissement de bilan annuel comporte l'obligation de contrôler la régularité apparente et la concordance des différents éléments à l'aide de simples sondages effectués au hasard ».

³⁴Pour le Burkina, voir LOI N° 048-2005/AN portant création d'un Ordre national des experts comptables et des comptables agréés et réglementant les professions d'expert-comptable, de comptable agréé et l'exercice du mandat de commissaire aux comptes (Décret d'application n° 2007-366/PRES/PM/MFB).

³⁵Voir également en France, les articles 2 et 8 de l'ordonnance du 19 septembre 1945

³⁶V. Les diligences normales en matière comptable en France

Il entre dans la mission de l'expert-comptable de s'assurer de la cohérence des comptes et des calculs, en vérifiant notamment les factures.

✓ Même s'il n'a qu'une **mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise**, l'expert-comptable a à l'égard de son client, une obligation générale d'investigation et d'alerte.

Le minimum consiste à contrôler les états de rapprochements bancaires et à vérifier les écritures. Il a l'obligation de transcrire de manière réfléchie les données communiquées par le client.

Illustration

CA Paris, juill. 1997

Par une motivation pour partie identique faisant référence à un «devoir de contrôle, de conseil et de vigilance», la Cour d'appel de Paris condamnait un professionnel à la suite des redressements fiscaux subis par le commerçant dont il était chargé de tenir la comptabilité, non seulement à réparer le préjudice subi par l'entreprise mais celui subi par le chef d'entreprise lui-même.

✓ L'expert-comptable assume une **obligation légale de contrôle, de vérification et de rectification des écritures avant de les centraliser et d'assurer la régularité et la sincérité des comptes**.

Illustration CA Paris 24 mai 1996

L'expert-comptable chargé de l'établissement des comptes d'une entreprise qui avait présenté un bilan entaché d'inexactitudes à une époque où la situation de l'entreprise, ultérieurement mise en liquidation de biens, était déjà obérée fut considéré responsable à l'égard du banquier ayant accordé des crédits à sa cliente sur la foi de ce bilan inexact.

Il fut reproché à l'expert-comptable de n'avoir pas procédé aux contrôles et vérifications nécessaires, et notamment de ne pas avoir comparé les comptes avec ceux des exercices antérieurs.

// L'expert-comptable n'est pas un simple scribe.

Si l'expert-comptable manque à sa mission contractuelle en ne procédant pas suffisamment aux contrôles élémentaires, manquement à l'origine de difficultés pour son client, constituées par les détournements non décelés, sa responsabilité peut être engagée.

3. Devoir de mise en garde et d'alerte

Le devoir de mise en garde peut être défini comme le devoir d'alerter le client dès que toute action ou omission de sa part dans les domaines de compétence de l'expert-comptable pourrait être de nature à lui causer préjudice.

En plus du devoir d'information stricto sensu, il contient ce qu'on pourrait qualifier « d'obligation d'insistance ». Il doit non seulement faire connaître à son client l'information connue de lui mais, en outre lui en commenter le sens et la portée.

Pour la jurisprudence cependant, ce devoir d'alerte peut parfois aller très loin, jusqu'à l'exigence d'une intervention active de l'expert comptable.

3.1 Le devoir d'alerte

* **L'expert-comptable doit dénoncer à son client toute anomalie rencontrée dans le fonctionnement ou l'organisation de son service comptable interne.**

Illustration

CA Paris, 29 sept. 1983

Dans une affaire de détournement de fonds par le comptable salarié de l'entreprise, la cour a reproché à l'expert-comptable d'avoir «toléré» les erreurs matérielles commises par le salarié de son client sans avoir jamais « dénoncé » ces irrégularités aux dirigeants sociaux. Cette carence avait privé la société de la possibilité d'exercer un contrôle sur son préposé.

En outre, en l'espèce, le salarié indélicat cumulait les fonctions de trésorier et de comptable. Ce cumul des fonctions avait facilité les détournements.

Or, c'était l'expert-comptable de la société qui avait organisé la comptabilité de la société.

La cour a estimé que l'expert-comptable

« ne pouvait, en tant que professionnel qualifié, ignorer les dangers que cette organisation faisait courir à ses clients en cas de cumul de fonctions par un préposé indélicat et qu'il a manqué au devoir de conseil et d'information auquel il était tenu en tant qu'expert comptable en ne faisant aucune observation à ce sujet ».

✓ Si l'expert-comptable constate des insuffisances, il doit attirer l'attention de son client sur les conséquences des désordres de sa comptabilité ou de ses déficiences ou irrégularités, et en particulier sur les risques fiscaux encourus.

Illustration

CA Paris, 25^e ch. A, 16 nov. 1995

Un expert-comptable établi pendant près de cinq ans les bilans d'une entreprise.

De très importants détournements de fonds furent opérés pendant cette période par l'unique comptable salariée de sa cliente. L'expert-comptable a été considéré pour moitié responsable du préjudice causé à l'entreprise pour ne pas avoir alerté le chef d'entreprise sur la situation créée par la comptable qui omettait de lui transmettre les rapprochements bancaires, le privant d'établir un bilan réellement sincère.

3.2 Le devoir d'information et de mise en garde

✓ En cas de désordre dans la comptabilité, l'expert-comptable qui entre en fonction doit aussitôt mettre garde son client sur les incidences fiscales de la situation constatée.

**Illustration**

CA Toulouse, 28 janv. 1991

C'est ainsi qu'il fut reproché à l'expert-comptable, du fait de sa qualité de professionnel du conseil, une faute de négligence pour ne pas avoir attiré l'attention de son client sur les conséquences fiscales du désordre régnant dans les affaires de ce dernier lors de sa prise fonctions.

Le fait que les déclarations tardives soient imputables au seul chef d'entreprise a été considéré comme indifférent par la cour d'appel en l'absence de toute preuve de ses diligences obligatoires de mise garde par l'expert-comptable.

✓ Pour les tribunaux, dans la mise en œuvre de son devoir de mise en garde, l'expert comptable doit :

- * préconiser à son client les mesures propres à le mettre à l'abri d'un redressement fiscal (Cass. coin, 21 févr. 1995)
- * veiller à mettre en garde l'entreprise contre les conséquences financières encourues par un défaut d'affiliation de son personnel (CA Versailles, 12 nov. 1987)

Ces arrêts de la juridiction suprême donne le ton : l'expert comptable ne doit pas rester passif devant les errements de son client non content d'attirer son attention, il doit le « mettre en demeure » de faire les démarches conformes à son intérêt.

3.3 Du devoir d'alerte au devoir d'action

Le devoir de mise en garde ne saurait ainsi se résumer à un devoir d'alerte, il suppose une attitude active de la part de l'expert-comptable auprès de son client.

✓ L'expert-comptable doit être capable en cas de besoin d'imposer à son client des méthodes de gestion plus rigoureuses.

Illustration

CA Pau, 15 janv. 1992

Un expert-comptable, resté 14 ans au service d'une entreprise pour l'établissement de son bilan et des déclarations fiscales, vit sa responsabilité contractuelle et sa responsabilité professionnelle engagées pour ne pas avoir établi des documents permettant d'avoir une vision juste de la gestion de l'entreprise et de sa situation à l'égard tant de sa direction que des tiers.

La cour d'appel a reproché à l'expert-comptable, outre son absence de mise en garde de son client contre l'inefficacité de son service comptable interne, son « inaptitude à imposer au chef d'entreprise des méthodes plus rigoureuses de gestion face à l'évolution et au développement de l'entreprise » qu'il aurait dû accompagner compte tenu de ses connaissances fiscales et comptables.

3.4 Du devoir d'action au devoir d'ingérence

// L'expert-comptable ne peut rester passif face à des documents comptables manifestement inexacts et doit empêcher qu'ils soient arrêtés en l'état par le conseil d'administration.

Illustration

Un repreneur s'était engagé envers une société sur la base de fausses estimations, et notamment sur la présentation d'un bilan inexact pour laquelle le dirigeant de la société avait été poursuivi et relaxé pénalement pour défaut d'intention frauduleuse. Il convient de préciser que ce bilan n'avait été ni révisé, ni certifié.

Le bilan inexact faisait apparaître des pertes dix fois inférieures à la réalité. L'expert-comptable, actionné en responsabilité par l'actionnaire après la liquidation des biens de la société, a assumé in solidum avec les dirigeants sociaux, la responsabilité pour moitié du préjudice supporté.

Pourtant, la Cour avait constaté que l'expert-comptable avait alerté les dirigeants sur l'insuffisance, en qualité et en quantité, du service financier et comptable de la société « et sur les dangers que pouvaient présenter cette situation de désordre de la comptabilité et les anomalies comptables relevées », et elle aurait donc pu considérer qu'il avait satisfait à son obligation de mise en garde.

Néanmoins, la Cour a reproché à l'expert-comptable de « n'avoir rien fait pour empêcher que ces comptes et bilans, manifestement inexacts à sa connaissance soient arrêtés par le conseil d'administration et approuvés par assemblée des actionnaires » sans exiger au préalable et à tout le moins sans recommander une révision comptable sérieuse.

4. Responsabilité pénale de l'expert comptable

Encadré par son Ordre, soumis à une déontologie stricte, l'expert - comptable ne se retrouve qu'exceptionnellement devant les juridictions correctionnelles en qualité d'auteur principal d'une infraction en relation avec ses fonctions, infractions dont il n'aurait poursuivi la commission que dans son intérêt exclusif.

De manière générale, la voie la plus communément utilisée pour engager la responsabilité professionnelle de l'expert comptable reste civile.

A juste titre en effet, les tribunaux estiment que la responsabilité pénale incombe d'abord au chef d'entreprise.

4.1 L'expert - comptable, auteur principal

A - L'abus de confiance (voir disposition du code pénal togolais)

L'incrimination d'abus de confiance peut être retenue en cas de non restitution de documents comptables appartenant au client et ne résultant pas du travail effectif de l'expert - comptable, fut - elle provoquée par l'absence de paiement de ses honoraires (CA Rouen, ch. Correctionnelle ; 4 Janv. 1990).

Ainsi, l'expert - comptable est soumis à l'obligation de restitution issue du contrat de mandat ou du contrat de dépôt qu'il a accepté.

En revanche, la rétention pour justes motifs (défaut de paiement des honoraires fixés par décision de justice), des seuls documents auxquels s'était incorporé le travail personnel de l'expert – comptable ne saurait justifier une condamnation pour abus de confiance.

B – Faux en écriture de commerce (voir disposition du code pénal togolais)

L'élaboration de bilan ou de situations intermédiaires, l'élaboration de déclarations fiscales ou de fiches de paie, tâches habituelles de l'expert comptable, l'exposent directement, en cas de légèreté de sa part à des poursuites sur ce terrain en la seule qualité d'auteur principal.

4.2 De la négligence à la complicité

L'examen de la jurisprudence montre que l'expert comptable se trouve fréquemment (procès d'intention ?) cité devant les juridictions répressives, et condamné, à l'occasion des poursuites diligentées contre ses clients, en qualité de complice des infractions commises par ces derniers.

A – La négligence constitutive de complicité

La fonction de l'expert comptable est de « vérifier, apprécier, et redresser la comptabilité de son client ».

Il possède donc, en vertu d'un rôle qui lui est confié par la loi, le pouvoir de s'opposer à la consommation de délits tels que la présentation de faux bilans, la passation d'écritures inexactes, l'omission de passation d'écritures ou la fraude fiscale, et de refuser sa collaboration en cas de désaccord avec son client.

De ce fait, les tribunaux estiment qu'en laissant passivement s'accomplir de telles infractions, fût – elle par simple négligence, l'expert comptable se comporterait en « complice par abstention », son comportement rapportant (la preuve d'une entente tacite).

B- La violation du secret professionnel

Disposition prévue par les textes fondateurs de l'Ordre, dont le caractère absolu a été rappelé par la Cour de Cassation en France.

Toute violation rend en conséquence l'expert comptable passible de sanction pénale. L'expert comptable ne s'aurait-il lui – même dénoncer des faits commis par ses clients :

- * Ni à l'inspecteur de l'enregistrement
- * Ni à un officier de police judiciaire

Ce n'est qu'en vertu de la loi elle – même que l'expert comptable peut être délié du secret.

4.3 Les sanctions pénales

Elles reviennent dans le cadre de l'OHADA aux droits nationaux des États.

A – Sanctions légales des infractions pour lesquelles l'expert comptable est le plus souvent poursuivi comme auteur principal

Il des incriminations d'abus de confiance pour non – restitution

de documents confiés, de faux en écriture de commerce ou de violation du secret professionnel.

B – Sanctions légales des infractions pour lesquelles l'expert comptable est le plus souvent poursuivi en qualité de complice

Il s'agit évidemment d'incriminations relevant du droit pénal des affaires :

- * Présentation ou publication d'états financiers ne donnant pas une image fidèle
- * La fraude fiscale
- * L'escroquerie
- * La banqueroute

5. Vers un élargissement des missions d'organisation de l'expert-comptable g

// Au niveau des missions organisationnelles, sans assurance et conformément aux dispositions de l'article 3 précité, on peut citer à titre indicatif :

*** Accompagnement du projet "contrôle interne"**

Objectif : accompagner un client en matière de méthodologie et de gestion du projet de mise à niveau du contrôle interne.

*** Diagnostic du contrôle interne et proposition de plans d'actions.**

Objectif : identifier les zones de forces et faiblesses du contrôle interne existant et proposer des actions d'amélioration.

*** Accompagnement dans la mise en œuvre des plans d'actions**

Objectif : aider l'entreprise à mettre en œuvre de façon efficace les recommandations visant à améliorer le niveau de contrôle interne (exemples: rédaction d'un manuel de procédures, formation des dirigeants et des salariés..).

*** Formation des dirigeants et des salariés au contrôle interne**

Objectif : donner aux dirigeants et au personnel les connaissances nécessaires en matière de maîtrise du contrôle interne.

*** Organisation de la fonction audit interne**

Objectif : aider l'entreprise à mettre en œuvre une fonction audit interne performante :

Participer au recrutement, former et fournir une assistance dans l'élaboration (des outils de l'audit interne : charte et manuel, plan d'audit).

*** Audit de fraude**

Objectif : Faire rapport sur des fraudes avérées ou supposées.

*** Externalisation de la fonction d'audit interne**

Objectif : se substituer à un service d'audit interne afin d'assurer la fonction d'audit interne de l'entreprise, éventuellement selon un plan d'audit défini par la direction générale et son comité d'audit.



Annexes

N° annexes	Titres / Contenu
1	Cas ENRON : Ethique des affaires
2	Norme IFAC 240 : La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers (fichier séparé PDF)

ANNEXE 1 : CAS ENRON : Ethique des affaires

- * N°1 Résumé de l'affaire Enron
- * N°2 Les leçons : Les problèmes d'éthique
- * Article : LA CRISE FINANCIERE MONDIALE, UN ECHEC PATENT DU LIBERALISME ?

* Résumé de l'affaire Enron

ENRON CORPORATION était une société de droit américain dont le siège était à Houston (Texas). Elle est issue de la fusion effectuée en juillet 1985 entre la Houston Natural Gas et la InterNorth of Omaha (Nebraska). Ce conglomerat comprenait près de 900 filiales situées sur les cinq continents.

• **16 octobre 2001 : annonce d'une perte de 638 millions \$:** ENRON annonce pour le troisième trimestre 2001 une perte de 638 millions de dollars due pour l'essentiel à une provision liée à des pertes subies liées à des transactions effectuées avec une société ad-hoc (en anglais Special Purpose Entities – SPE) créée et gérée par le Directeur Financier d'ENRON, Andrew FASTOW, ami du numéro deux d'ENRON Jeffrey SKILLING. Une SPE est une société, créée spécialement par une société mère, dont le capital n'appartient pas (au moins en majorité) à la mère. Il faut savoir qu'aux Etats Unis, les normes comptables du Financial Accounting Standard Board (le FASB) n'obligeaient à la consolidation que les filiales dont la mère détient directement ou indirectement la majorité des droits de vote.

Andrew FASTOW a fait créer de nombreuses sociétés ad hoc dans lesquelles il avait transféré les opérations (notamment déficitaires) du groupe et avait domicilié celles-ci dans des paradis fiscaux (on a dénombré près de 300 sociétés SPE aux Iles Caïman).

Le monde financier commence à comprendre qu'ENRON n'est pas la société prospère que les comptes publiés laissent

entrevoir. Un mois plus tard, les bénéfices 1997 à 2001 sont revus à la baisse.

• **23 octobre 2001 : destruction de documents par Arthur Andersen :** le bureau régional d'Arthur ANDERSEN qui avait couvert (voir aidé à conseiller) l'opération détruit les documents compromettants.

• **24 octobre 2001 : licenciement du directeur financier Andrew Fastow**

• **28 octobre 2001 : information du secrétaire du Trésor des difficultés :** Kenneth LAY, PDG d'ENRON informe le secrétaire du Trésor Paul O'NIELL des difficultés financières de sa société. ENRON avait participé largement au financement de la campagne présidentielle.

• **31 octobre 2001 : annonce d'une enquête par la SEC :** La SEC (Securities Exchange Commission) annonce l'ouverture d'une enquête.

• **9 novembre 2001 : offre publique de Dynergy :** DYNERGY, principal concurrent d'ENRON, attiré par la baisse de la capitalisation d'ENRON, lance une offre publique d'achat sur le titre ENRON

• **21 novembre 2001 : conclusion d'un rééchelonnement de la dette :** ENRON conclut un accord de rééchelonnement de sa dette de 700 millions de dollars.

• **28 novembre 2001 : abandon du projet Dynergy :** Abandon du projet de fusion avec DYNERGY – Les écrans d'ENRON ON LINE, le plus important marché en ligne d'énergie s'éteignent. Il n'y a plus de contrepartie.

• **29 novembre 2001 : classement par agence Standard and Poors :** STANDARD & POORS, la première agence de nota-

tion revoit à la baisse son évaluation des obligations émises par ENRON (en les classant dans les catégories des «Junk bond» = obligations pourries) et les rend immédiatement exigibles. ENRON risque de se voir réclamer 3,4 milliards de dollars.

• **1^{er} décembre 2001** : Des virements de primes de 55 millions de dollars sont effectués par la Direction du personnel à quelques privilégiés.

• **2 décembre 2001** : notification de la faillite d'Enron : La Cour fédérale des banqueroutes reçoit la notification officielle de la faillite d'ENRON

• **23 décembre**, la société a été déclarée en faillite.

• **23 janvier 2002** : démission de Kenneth Lay, le PDG qui reste tout de même au Conseil d'Administration

• **24 janvier 2002** : suicide du chef comptable Cliff Baxter

• **31 janvier 2002** – Le Wall Street Journal révèle que Kenneth LAY détient plus de 10 millions de dollars d'actions autres qu'ENRON (celles d'ENRON ne valent plus rien) et possède 18 propriétés d'une valeur totale de 30 millions de dollars.

• La perte globale est estimée à 14 milliards de \$.

Les leçons : Les problèmes d'éthique

Crée en 1985, Enron était en 2000 la septième firme des Etats-Unis par le chiffre d'affaires (101 milliards de dollars), la quinzième entreprise mondiale. Presque équivalente à Total-fina Elf, deux fois plus grande que Nestlé, trois fois plus qu'EDF, elle était à la tête d'une nébuleuse de 3000 filiales, dont 693 étaient localisées dans le paradis fiscal des îles Caïmans.

Sa croissance a été extrêmement rapide. En 1998, elle réalisait 10 milliards de chiffre d'affaires dans des activités diverses du monde de l'énergie. En l'espace de deux ans, ce chiffre a été multiplié par dix. Pour y parvenir, Enron se lance dans des activités de courtage par Internet. Courtage aux industriels en proposant des produits tels que fioul, charbon, électricité, gaz, métaux, pâtes à papier, réseau téléphonique à haut débit, etc... En plus du courtage (elle trouve le fournisseur), elle assure aussi la couverture du risque (garantie du prix, quel que soit l'évolution des cours). Cette dernière activité est rendue possible grâce à des produits dérivés, mais la lance dans l'activité risquée de la spéculation sur les marchés à terme. La firme passe donc de l'industrie au commerce puis à des activités purement financières. Elle change de métier.

Pour faciliter, voire permettre cette boulimie d'achat, Enron s'assure la protection de l'administration et des milieux politiques en créant des liens avec eux. Elle finance les partis, républicains comme conservateurs. Bénéficiaires de ce soutien, ceux-ci sont fiers de cette entreprise qui devient leader mondial dans son secteur et contribue à la prospérité des USA ainsi qu'à leur suprématie mondiale et à celle du système capitaliste. Les dirigeants créent aussi des liens forts avec la Maison Blanche, liens auxquels ils attachent une grande importance et qui ont joué un grand rôle.

En effet, ces liens avec l'administration et les politiques vont permettre d'empêcher le vote de certaines lois (par exemple une loi limitant le placement de plus de 10% des salariés en actions de l'entreprise), de faciliter des opérations risquées grâce à l'influence et au pouvoir politique, d'influencer la presse et les médias pour qu'ils ne jouent pas ou peu leur rôle de surveillance des entreprises, finalement de freiner les opérations de contrôle sur les activités risquées d'Enron.

A cela s'ajoute le fait que le cabinet chargé de la vérification des comptes d'Enron, Arthur Andersen, travaillait aussi pour la firme. Comme de plus, il s'agissait d'un type particulier de produits, un instrument financier complexe nouveau dont le contrôle était difficile, ce contrôle a été mal assuré. Les risques pris ne sont pas apparus au bilan, ce qui a maintenu l'illusion un certain temps. L'alerte n'a pas été donnée à temps.

L'entreprise et notamment ses cadres dirigeants possédaient un Code d'éthique qui, en principe, aurait dû la préserver. Ce Code ressemble très largement aux modèles du genre, interdisant expressément un certain nombre de comportements comme notamment l'utilisation d'informations privilégiées pour servir des intérêts privés, comme le fait qu'un prestataire soit à la fois chargé du contrôle et exerce des fonctions de conseil (mais le prestataire - l'entreprise d'audit - se trouve toujours dans une situation de dépendance économique face à son client). En fait, l'audit interne était bien doté de pouvoirs étendus, mais les dirigeants disposaient de moyens de passer outre aux recommandations des auditeurs.

Or, l'adoption d'un code de conduite (de déontologie, d'éthique) est considérée par l'orthodoxie managériale ainsi que par le système judiciaire américain comme la défense adéquate contre les comportements moralement indésirables en entreprise. Ici, on est obligé de constater que ces systèmes classiques de contrôle du management n'ont pas fonctionné.

Le contrôle de gestion et comptable a été totalement défaillant, les mécanismes internes et externes qui devaient, au titre de la corporate governance, protéger l'entreprise et ses actionnaires contre des comportements opportunistes du management, ont été inefficaces. Les dirigeants qui sont censés veiller au respect du code, ont pu négliger les règles en toute impunité.

Ils auraient dû être exemplaires (c'est une qualification qui leur est attribuée), mais ne l'ont pas été. La structure pyramidale faisant que les dirigeants seuls disposent à la fois du pouvoir et des informations, cette structure leur a permis de risquer la survie de l'entreprise par des stratégies hasardeuses ainsi que de détourner les ressources de l'entreprise à leur profit.

Derrière ces comportements, on peut évoquer «l'esprit du capitalisme», une idéologie de la main invisible étendue à l'ensemble de la sphère économique et en particulier aux marchés financiers. La croyance dans le fait que le marché est autorégulateur et donc qu'il n'est pas nécessaire de le surveiller est également une croyance forte.

Il y a eu aussi la conviction que la «nouvelle économie» ne connaîtrait plus de cycles, que la croissance forte des années

précédentes pouvait être extrapolée sur le long terme et qu'enfin, les fonds de pension exigeant des rendements à 15%, ce rendement à deux chiffres pouvait être atteint pour l'économie dans son ensemble.

Il a été dit qu'il s'agissait d'une crise de l'information financière, ou d'un échec d'une entreprise particulière, due entre autres à un changement de métier trop rapide, ou encore d'une liaison malheureuse avec les pouvoirs et l'administration, d'un manque de poids de la corporate governance.

Les acteurs n'ont guère évoqué la question d'une crise du capitalisme. Cependant il est plausible de penser que le type de culture développé dans l'entreprise, consistant à vouloir aller toujours au-delà de ses limites, a pu se développer car elle avait une affinité avec une des logiques du système capitaliste. Croître de manière extrêmement rapide, devenir le plus gros et le plus fort sur le marché, c'est un des modèles de réussite du système. Les comportements des dirigeants correspondaient à cette logique. Du coup, les personnes sont entrées dans une logique de « l'hubris », de la démesure, leur imaginaire étant intimement lié à cette logique du système. Si le responsable financier a pu être suivi par les dirigeants, les politiques et l'administration, c'est parce que sa démarche s'appuyait sur la logique d'un système et qu'en plus les institutions étaient défaillantes.

La crise s'est produite lorsque Enron, ayant pris de trop nombreux risques de spéculation, sans les partager avec d'autres spéculateurs, s'est trouvée en déficit. Le 29 novembre 2001, le siège social de Houston a coupé les vivres au siège de Londres et le 23 décembre, la société a été déclarée en faillite. Auparavant certains dirigeants bien informés ont pu revendre pour 1,1 milliard de dollars, accélérant la chute et entraînant la perte de leur fonds de pension de 4.500 salariés qui ont perdu à la fois leur emploi et leur retraite.

TAF : Questions :

* Etude de cas : ERON, Problèmes d'éthique comptable et remèdes

-Commentaires : les mécanismes de fraude

La faillite d'Enron fournit un exemple frappant d'effondrement brutal d'une entreprise en pleine expansion du fait de malversations de ses dirigeants destinées à contrer la baisse du cours de l'action dans le contexte de ralentissement général de l'activité en 2001.

Forte de son succès dans le domaine du courtage en ligne, Enron emploie à son apogée 21 000 personnes dans le monde et dégage un chiffre d'affaires de 101 milliards de dollars en 2000.

Début 2001, la croissance économique ralentit et les dirigeants du groupe ne reculent devant rien pour doper le cours de l'action : cession fictive d'actifs, dissimulation des pertes, détournement de fonds.

La fraude se caractérise par diverses manœuvres :

création d'une bulle financière autour du trading énergétique : la logique spéculative dans laquelle était lancé le trading énergétique a permis au leader du marché de gonfler artificiellement ses résultats

cession fictive d'actifs : dans une industrie lourde comme celle de l'énergie et des matières premières, le poids des immobilisations dans le bilan est significatif ; les investissements sont importants, le retour sur investissement se compte en années ; intégré dans une logique financière focalisée sur le profit rapide et le cours de l'action, Enron a dû trouver une solution pour accélérer son rendement ; en cédant fictivement les actifs de l'ancienne Enron, le groupe a pu dégager des plus values tout en dégonflant l'actif (immobilisations) et le passif (capital et dettes) de son bilan ;

dissimulation des pertes : pour masquer les opérations de cession fictive d'actifs ainsi que les pertes d'exploitation, Enron s'est façonné un réseau complexe de près de 4 000 filiales non consolidées et de partenariats offshore, rendant ses comptes littéralement invérifiables.

À l'automne 2001, le directeur financier est licencié pour une fraude d'un montant de 1.2 milliard de dollars. Dans le même temps, Enron doit réajuster ses comptes des exercices antérieurs de 600 milliards de dollars et, en décembre de la même année, est placé sous la protection du chapitre 11 de la loi sur les faillites, l'équivalent d'un redressement judiciaire.

L'affaire Arthur Andersen (Enron suite)

Le commissaire aux comptes a-t-il délibérément fermé les yeux sur les irrégularités dans les comptes d'Enron, son client ? Les rapports de bonne santé financière produits par ce cabinet ont en effet incité des milliers de petits épargnants à investir dans cette valeur.

La mise en cause de la bonne foi du cabinet Andersen est légitime, lorsque l'on sait que celui-ci a facturé 52 millions de dollars à Enron en 2000, dont 25 millions de travaux d'audit et 27 millions supplémentaires de conseils divers en stratégie, informatique, organisation.

Andersen s'est donc retrouvé juge et partie, mandaté pour auditer les comptes d'un client qu'il avait assisté pour la production de ces mêmes comptes.

En janvier 2002, Andersen avoue s'être employé à détruire pendant deux semaines une quantité significative de documents et courriers électroniques concernant Enron : l'implication du cabinet d'audit dans cette affaire ne fait alors plus aucun doute. S'ensuivra le démantèlement.

DROIT PENAL DE LA COMPTABILITE EN DROIT UNIFORME OHADA :
PRINCIPALES INCRIMINATIONS ET SANCTIONS ENCOURUES

par M. ADJITA A. Shamsidine

Enseignant-chercheur

Faculté de Droit - Université de Lomé

Le droit pénal est la branche du droit positif qui a pour objet l'étude de la répression par l'Etat des comportements de nature à créer un trouble intolérable à l'ordre public¹.

De quels comportements s'agit-il ici ? Il s'agit des comportements humains interdits. Le domaine n'est pas limité et s'étend à toutes les activités humaines, qu'elles soient lucratives ou purement altruistes.

Quid alors du droit comptable ? En effet, le droit comptable est défini comme la branche du droit privé qui régit les comptables et la comptabilité².

La comptabilité est la « technique de tenue des comptes consistant essentiellement à enregistrer au jour le jour les recettes et les dépenses et, en fin d'exercice, à établir l'inventaire, le bilan et le compte de résultat. Elle est aussi définie comme l'ensemble des livres et documents comptables d'une entreprise, permettant d'apprécier sa situation financière³.

Le comptable, quant à lui, est défini comme celui qui doit tenir et rendre compte des sommes qu'il brasse (revenus perçus, sommes dépensées) dans la gestion à lui confiée⁴.

Comme on peut le constater, le droit comptable met en œuvre des obligations inhérentes à la tenue d'une comptabilité dans une entreprise dont le comptable en assume l'exécution. Or l'Acte uniforme du 24 mars 2000 portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises oblige les entreprises opérant dans l'espace OHADA à tenir une comptabilité aux fins d'information aussi bien interne qu'externe. L'article 1er, al. 1 dudit Acte dispose : « *Toute entreprise au sens de l'article 2 ci-après doit mettre en place une comptabilité destinée à l'information externe comme à son propre usage* ».

Or, selon de l'article 3, « *la comptabilité doit satisfaire, dans le respect de la règle de prudence, aux obligations de régularité, de sincérité et de transparence inhérentes à la tenue, au contrôle, à la présentation et à la communication des informations qu'elle a traitées* ».

De façon générale, on doit retenir de ces dispositions ci-dessus citées que la comptabilité d'une entreprise est un outil d'information pour les tiers, futurs contractants de la société ou du commerçant. A cette fin, elle se doit d'être fiable et non mensongère.

Pour garantir la fiabilité, la compréhension et la comparabilité des informations, pour éviter que les informations dont elle est porteuse ne soient pas mensongères, destinées à tromper les tiers, un droit pénal de la comptabilité a été mis en place par le législateur de l'OHADA. Il relève non pas de l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises, mais de l'Acte uniforme relatif au droit des sociétés commerciales et du groupement d'intérêt économique (AUSCGIE), et plus précisément de la partie III dudit Acte. Il

est le gendarme qui veille au respect des obligations que contient l'Acte uniforme portant organisation et harmonisation des comptabilités des entreprises dans l'espace OHADA. Il s'articule autour des « interdictions de faire » qu'on a coutume d'appeler « incriminations » en droit pénal et dont la violation est sanctionnée par la loi nationale de l'Etat sur le territoire duquel l'infraction a été commise. Il s'ensuit donc un éclatement de compétence en matière pénale dans l'espace OHADA : si les incriminations relèvent de la compétence du législateur de l'OHADA, les sanctions quant à elles sont du domaine du législateur national.

Le thème objet de l'exposé de ce matin porte en lui-même son plan de par la forme de l'intitulé. Il nous invite tout simplement à vous présenter ce que chaque législateur, selon ce qui relève de sa compétence, a prévu en matière de droit pénal de la comptabilité des entreprises dans l'espace OHADA.

Le travail sera donc organisé autour de deux grandes idées : on verra, d'un côté, la typologie des principales incriminations (I) et, de l'autre, les sanctions encourues par les contrevenants (II).

I TYPOLOGIE DES PRINCIPALES INCRIMINATIONS

Deux principales incriminations nous occuperont sous cette rubrique : d'une part, les incriminations relatives aux irrégularités comptables (A) et, d'autre part, celles relatives au contrôle de la gestion (B).

A. Les incriminations relatives aux irrégularités comptables

Le législateur de l'AUSCGIE a prévu plusieurs incriminations dans les articles 889 et 890. A travers ces incriminations, il cherche à sanctionner le défaut de sincérité comptable. Mais de façon générale, les irrégularités sanctionnées pénalement sont la répartition de dividendes fictifs entre les associés, d'une part, et la communication d'états financiers ne donnant pas une image fidèle de la situation financière et comptable de la société, d'autre part.

Examinons ces deux incriminations pour découvrir leur contenu réel.

1. L'interdiction de la distribution de dividendes fictifs

L'article 889 dispose : « *Encourent une sanction pénale, les dirigeants sociaux qui, en l'absence d'inventaire ou au moyen d'inventaire frauduleux, auront sciemment opéré entre les actionnaires ou les associés la répartition des dividendes fictifs* ».

L'interdiction se justifie aisément. Une telle distribution serait préjudiciable non seulement aux associés, mais aussi à la société en ce sens que c'est le capital social lui-même qui sera entamé, puisqu'en réalité il n'y a pas de bénéfice à partager.

¹ G. Levasseur, A. Chavanne, J. Montreuil, B. Bouloc et H. Matsopoulou, *Droit pénal général et procédure pénale*, 14^e édition, Dalloz, 2002, p. 1.

² A. Viandier et C. de Lauzainghein, *Droit comptable*, précis dalloz, 2^e éd., 1993, p. 1.

³ G. Cornu, *Vocabulaire juridique*, puf 2003, p. 185.

⁴ Ibid., p. 186.

Ainsi l'infraction sera-t-elle consommée lorsque ses éléments constitutifs seront réunis à savoir l'élément matériel et l'élément moral.

Pour que l'infraction existe, il faut une condition préalable : le caractère fictif ou l'inexactitude de l'inventaire. Il faut en plus une répartition des dividendes et la mauvaise foi des auteurs.

• **Le caractère fictif ou l'inexactitude de l'inventaire**

L'inventaire apparaît comme un relevé descriptif et estimatif des créances, des dettes et des biens de la société. Il s'agit du bilan ou de tout compte rendu permettant d'apprécier l'état du patrimoine social. Pour que l'infraction existe, il faut que l'inventaire soit absent ou frauduleux, à défaut, l'infraction disparaît même s'il y a distribution de dividendes fictifs.

• **La distribution des dividendes**

Il s'agit de l'élément matériel de l'infraction. Il se dédouble en deux actes :

- **l'acte de distribution** : pour que l'on retienne l'existence d'un acte de distribution, il n'est pas nécessaire que les dividendes mis à la disposition des actionnaires aient effectivement été perçus. L'essentiel, c'est « qu'un droit privatif soit créé au profit des actionnaires ». Le délit peut même se réaliser par compensation.
- **le caractère fictif des dividendes** : le caractère fictif des dividendes résulte des irrégularités liées au bénéfice. Est donc fictif tout dividende distribué lorsque le bénéfice lui-même est fictif ou n'est pas encore réalisé. C'est la distribution d'un bénéfice inexistant, irréel.

• **La mauvaise foi des auteurs**

La nécessité d'une intention délictueuse résulte, à l'évidence, de l'emploi dans le texte de l'article 899 AUSCGIE des termes « fictifs, frauduleux et sciemment ». Cette image du texte rime avec mauvaise foi des auteurs. Cette mauvaise foi consiste dans la connaissance, par l'auteur aussi bien du caractère fictif des dividendes que de l'inexactitude de l'inventaire ou du bilan ou des conditions dans lesquelles la distribution des dividendes a été décidée.

2. L'interdiction de la publication ou de présentation de comptes infidèles

L'article 890 AUSCGIE interdit la publication ou la présentation des comptes infidèles sous peine de sanction pénale. Ce texte dispose : « *Encourent une sanction pénale, les dirigeants sociaux qui auront, sciemment, même en l'absence de toute distribution de dividendes, publié ou présenté aux actionnaires ou associés, en vue de dissimuler la véritable situation de la situation financière et de celle du patrimoine de la société, à l'expiration de cette période* ».

L'analyse de ce délit laisse apparaître un élément matériel doublé d'un élément moral.

• **L'élément matériel**

Le délit de communication d'états financiers de synthèse suppose un acte de communication, c'est-à-dire le fait de publication ou de présentation et une infidélité de l'objet de cette communication.

- **L'acte de communication** : la publication ou la présentation

Il ressort de la lecture de l'article 890 de l'AUSC que les états financiers de synthèse doivent faire l'objet d'une présentation ou d'une publication.

- **La présentation**. Elle correspond à la communication des documents comptables à l'assemblée générale des actionnaires⁵ ou leur mise à disposition, au siège social ou encore leur envoi aux actionnaires dans les quinze jours avant l'assemblée d'approbation des comptes. L'infraction ne serait pas réalisée si la communication est adressée à d'autres personnes ou à un autre moment. La jurisprudence avait retenu que « par présentation, il faut entendre, non la connaissance donnée du bilan à l'assemblée générale, mais la mise à la disposition des actionnaires qui en est faite dans les quinze jours précédant l'assemblée générale annuelle⁶ ».

- **La publication**. Elle s'entend par tout procédé portant le fait à la connaissance du public, que ce soit par voie écrite ou orale. En plus, la communication doit être collective, bien que la multiplication de communications individuelles ne soit pas nécessairement une communication collective. Seulement, la publication n'est pas limitée dans le temps par l'assemblée générale, comme c'est le cas avec la présentation. Elle peut intervenir longtemps après l'établissement des états financiers infidèles.

- **L'objet** : les états financiers de synthèse infidèles

L'article 890 de l'AUSCGIE vise « les états financiers de synthèse ne donnant pas, pour chaque exercice, une image fidèle des opérations de l'exercice, de la situation financière et de celle du patrimoine ». Les états financiers de synthèse annuelle doivent donc être réguliers, sincères et donner une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et du résultat de l'exercice, conformément à l'article 168 de l'AUSCGIE.

L'infidélité de l'article 890 recouvre les manquements à l'obligation principale de régularité et de sincérité, dès lors que le but est de dissimuler la véritable situation de la société. Cette infidélité résulte donc de toute erreur ou plus exactement de toute irrégularité relative à l'un des postes, d'ordre matériel, formel ou d'évaluation.

Les inexactitudes matérielles. Il s'agit des omissions ou des erreurs dans les écritures ou alors de surcharges.. Ce genre d'inexactitudes est rare puisque le contrôle de la comptabilité permet de les déceler facilement. C'est le cas par exemple lorsque le bilan d'une société ne mentionne pas une dette officiellement contractée et laisse figurer un portefeuille d'actions en réalité vendues au cours de l'exercice⁷.

Les inexactitudes formelles. Appelées encore erreurs de classement, ces irrégularités consistent à présenter des chiffres exacts de sorte qu'ils donnent une fausse idée de la véritable situation de la société. Cela suppose le plus souvent une désignation incorrecte des différents postes ou encore un déplacement de ceux-ci dans le temps. Il en est ainsi notamment lorsqu'on inscrit une créance de recouvrement douteux à la rubrique « effet de commerce », ou lorsqu'on fait figurer, sous la rubrique

⁵ Cass. crim., 30 mai 1930 Revue des sociétés 1930, 325; 1^{er} mars 1945, D., 1946, 1, 129.

⁶ Cass. crim., 11 mai 1995, Dr. pén., 1995.

⁷ Cass. crim., 14 déc. 1966, B. 291 (bilan faisant apparaître un bénéfice alors qu'en vérité, il y avait des pertes).

l'intention coupable et un dol spécial caractérisé par un but déterminé.

- *Le dol général: l'intention*

La loi n'incrimine que la présentation ou la publication commise « sciemment ». L'intention consiste donc dans l'action en connaissance de cause : il s'agit de la mauvaise foi. La loi n'exige aucune fraude particulière. L'intention coupable existe dès lors que les prévenus avaient su « de par leurs fonctions, que l'apparence recherchée et donnée aux comptes et au bilan était contraire à la réalité »⁹.

En outre, l'infraction ne disparaît pas du seul fait que les associés avaient connaissance de la véritable situation de la société car la loi cherche également à protéger les tiers. La relaxe des prévenus ne peut être justifiée que par la seule absence de preuve de la mauvaise foi¹⁰. Celle-ci se déduit le plus souvent de l'imprudence des professionnels¹¹.

- *Le dol spécial: le but poursuivi*

Contrairement à certains auteurs qui l'envisagent comme un mobile, la loi vise un but déterminé. En effet alors que le mobile peut varier en fonction des individus, le but poursuivi demeure le même pour l'infraction considérée. Il s'agit du dessein de dissimuler la véritable situation de la société, peu importera alors le mobile¹²: une fraude fiscale ou une recherche des intérêts de la société.

Le dol spécial semble même résulter le plus souvent « de la réunion de l'acte matériel (présentation ou publication de bilan inexact) et du dol général (connaissance de l'inexactitude)¹³ ».

Toutefois, il peut arriver que des dirigeants connaissant la fausseté du bilan présenté aux actionnaires, ne cherchent pas à dissimuler la véritable situation de la société à ces derniers mais plutôt aux autorités locales¹⁴.

B. Les incriminations relatives au contrôle de la gestion

Le contrôle de la gestion dans les sociétés commerciales est assuré par un organe externe à la société composé de commissaires aux comptes, lesquels doivent être obligatoirement des experts comptables. L'article 694, al. 1 de l'AUSCGIE dispose à cet effet : « le contrôle est exercé dans chaque société

incompatibilités ».

Cette disposition est conforme aux interdictions édictées par l'article 9 de l'Acte uniforme relatif au droit commercial général (AUDCG), lequel énumère toute une liste, non exhaustive, des professions dont l'exercice est incompatible avec la profession commerciale, et parmi lesquels figurent les experts comptables et les commissaires aux comptes.

L'infraction suppose que l'acceptation, l'exercice ou la conservation des fonctions ait eu lieu en connaissance de cause. La prescription de l'action publique part du jour de la cessation des fonctions ou du moment où prend fin la cause d'incompatibilité.

2. L'interdiction de la certification des comptes infidèles

On aborde ici les infractions que peuvent commettre les commissaires aux comptes eux-mêmes dans l'exercice de leur fonction.

En effet, l'article 710 de l'AUSCGIE dispose : « 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 ».

Aux termes de l'article 716 de l'AUSCGIE, « le commissaire aux comptes signale les irrégularités et les inexactitudes relevées par lui au cours de l'accomplissement de sa mission, à la plus proche assemblée générale ».

En outre, il révèle au ministère public les faits délictueux dont il a eu connaissance, sans que sa responsabilité puisse être engagée par cette révélation ».

Telles sont les obligations principales du commissaire aux comptes. Par rapport à ces obligations, **le commissaire aux comptes est investi d'une mission permanente de contrôle de la situation comptable de la société dans l'intérêt aussi bien des associés que des tiers**. C'est donc une mission d'intérêt général.

Pour garantir la fiabilité du contrôle effectué, l'article 899 AUSCGIE incrimine les comportements anormaux dans l'exercice de cette fonction. Aussi « **encourt une sanction pénale, tout commissaire aux comptes qui, soit en son nom personnel, soit à titre d'associé dans une société de commissaires aux comptes, aura sciemment donné ou confirmé des**

⁸ Cass. Crim., 26 juin 1978, B. 212; 14 janv. 1980, B. 21.

⁹ Cass. crim., 26 juin 1978, B. 212; 14 janv. 1980, B. 21.

¹⁰ Cass. crim., 26 mars 1990, Rev. soc. 1990, p. 632, note Bouloc.

¹¹ Cass. crim., 2 mars 1983, D. 1983, IR, p. 492.

¹² Paris 2 déc. 1936, Journ. soc. 1937, p. 659; Cass. crim., 15 mai 1974, Bull. crim. n° 177.

¹³ Cass. crim., 18 déc. 1956, D. 1957, p. 705, note Dalsace.

¹⁴ Delamas-Marty, Droit pénal des affaires, tome 2, puf 1990, p. 316.

situation de la société » ou par omission, en ne révélant pas « au ministère public les faits délictueux dont il aura eu connaissance ».

Telles sont de façon globale les principales incriminations du législateur de l'OHADA en matière comptable. Les compétences étant partagées, il convient d'apprécier les sanctions encourues au plan national par les délinquants ayant enfreint lesdites interdictions.

II - LES SANCTIONS ENCOURUES PAR LES DELINQUANTS

La commission d'une infraction expose son auteur à la sanction prévue à cet effet.

Mais l'application de la sanction ne va pas de soi. Pour appliquer la sanction, qui n'est rien d'autre que le quantum de la peine prévue par le législateur, encore faut-il qualifier les faits reprochés au délinquant. La qualification des faits incriminés (A) et l'application de la sanction à leurs auteurs (B) seront les deux idées de cette deuxième partie.

A. La qualification des faits incriminés

Les incriminations n'ayant pas été faites par le législateur togolais, le juge national chargé de l'application de la loi pénale togolaise aux faits incriminés ne peut appliquer la sanction sans avoir au préalable qualifier ces faits.

Si on part du fait que nous sommes dans le domaine des affaires, on peut dès lors se dire que nous sommes en présence des infractions contre les biens, les affaires n'ayant pour objet que les biens qui sont dans le commerce juridique.

Mais un problème de taille se pose. A quelle catégorie juridique faut-il rattacher les faits reprochés au délinquant dont la sanction est sollicitée ? La question est délicate d'autant plus que notre Code pénal actuel ne renferme pas en son sein les incriminations prévues par le législateur alors que l'application des sanctions relève de la compétence du juge national.

Notre Code pénal ne contient que les sanctions relatives aux infractions d'affaires classiques. Il s'agit du vol, de l'abus de confiance, de l'escroquerie, du recel des choses pour ne citer que celles là.

Les incriminations ci-dessus citées relèvent-elles de quelle catégorie d'infraction ?

Si on part du fait que la comptabilité est un outil d'information aussi bien des associés que des tiers, il va sans dire qu'elle se doit d'être véridique, donc fiable. Or ce qui est incriminé ici, c'est tout ce qui est de nature à lui enlever cette fiabilité. Bref, c'est la présentation d'une comptabilité fautive de nature à induire en erreur toute personne qu'elle est censée informer sur la véritable situation de l'entreprise. C'est donc le mensonge qui est prohibé ici.

défaut de sanctions spécifiques prévues par le législateur togolais, le juge togolais peut facilement recourir à l'escroquerie pour réprimer ceux qui auront contrevenu aux interdictions édictées par le législateur OHADA.

B - L'application des sanctions

Avant d'appliquer la sanction, il faut déterminer les personnes punissables. Qui doit être puni (1) ? Et quel est le quantum de la peine ?

1. Les personnes punissables

Sont punissables, les auteurs et les complices.

- Les auteurs : ce sont ceux qui ont publié les faits faux, c'est-à-dire les comptes infidèles. Il s'agit selon les dispositions des articles 889 et 890 AUSCGIE les dirigeants sociaux. Il peut aussi s'agir des commissaires aux comptes en cas de violation de l'incompatibilité régissant la fonction.
- Les complices : ce sont ici les chefs comptables qui falsifient les documents comptables, objet de publication, les commissaires aux comptes, qui en connaissance de cause, certifie sincère un bilan manifestement frauduleux, ou qui conseille un dirigeant en vue de présenter à l'assemblée générale un bilan comportant de graves inexactitudes, le conseil juridique qui prépare les actes frauduleux destinés à être publiés.

2. Le quantum de la peine

Les auteurs sont punis au même titre que les complices. Ils encourrent la même peine. Les coupables sont punis de six mois à trois ans d'emprisonnement et d'une amende de 20.000 à 100.000 fcfa ou d'une de ces peines seulement (article 108 qui renvoie aux peines prévues pour le vol édictées par l'article 98 code pénal togolais). Mais l'article 109 va plus loin et punit les auteurs et complices d'escroquerie de façon plus sévère si l'escroquerie a été commise en faisant usage de faux documents. Dans ce cas la peine prévue est portée au double. Or la présentation d'une comptabilité infidèle peut être assimilée à un faux document et amené le juge à porter la peine au double prévu par l'article 109 du Code pénal togolais.

Conclusion

Au terme de cet exposé, nous pouvons tout simplement dire que le juge togolais a à sa disposition des armes juridiques pour sanctionner les délinquants qui violent les interdictions édictées par le législateur OHADA. Mais on peut regretter la modicité des peines prévues dans le code, lesquelles ne postulent pas vers une vraie dissuasion des délinquants d'affaires. Or la vertu de la loi pénale, du moins de la peine, c'est justement d'avoir cette vertu dissuasive afin de décourager les éventuels imitateurs. Pour l'efficacité de la sanction pénale, il convient de revoir à la hausse le quantum de la peine. Ceci aura pour effet d'éviter de faire de notre pays un « paradis pénal » des délinquants d'affaires.

Synthèse des Travaux par Michel AKOUE-TE-AKUE

A l'initiative de l'ONECCA-TOGO, un Atelier d'information s'est tenu les 24 et 25 septembre 2009 à la salle polyvalente du siège de la CICA-RE à Lomé.

Il est de coutume à la fin de colloque ou séminaire de formation de dresser le bilan des travaux. Exercice de style ou volonté de graver dans les mémoires les grandes tendances des travaux, ces propos conclusifs offrent aussi l'occasion d'une projection dans l'avenir avec la certitude d'un renforcement des connaissances pour une meilleure appréhension du futur.

Avec ce workshop dont les travaux s'achèvent ce jour, l'ONECCA TOGO nourrissait la légitime ambition d'informer et de sensibiliser ses membres sur le risque pénal lié à l'exercice de la profession comptable.

La nécessité d'assainir l'environnement des affaires et de réprimer les comportements déviants ont amené le législateur OHADA à se doter d'un arsenal répressif pour lutter contre la délinquance financière.

L'expert Comptable et le commissaire-aux comptes garant de l'authenticité des états financiers et des informations comptables publiées par l'entreprise, est largement impacté par les dispositions pénales tendant à instaurer un ordre public et une moralité dans le tissu économique communautaire.

D'ailleurs l'autorité de tutelle qui a marqué sa présence à l'ouverture des travaux, n'a pas manqué de rappeler la volonté du ministère de l'économie et des finances d'œuvrer en concert avec l'ordre des Experts comptables afin de mener les réformes nécessaires qui devraient permettre aux praticiens comptables d'entretenir des rapports féconds et constructifs avec les pouvoirs publics dans la perspective du redécollage économique du pays.

Justement le redécollage économique nécessite la mobilisation des acteurs rompus aux bonnes pratiques et conscients des conséquences auxquelles les exposent les actes délictueux et toutes manœuvres frauduleuses. On ne peut y arriver que par la pédagogie et la formation ce qui nous ramène à l'esprit la réflexion de Portalis qui disait : « Légiférer est un acte de volonté mais aussi de Communication ».

La communication est l'un du ternaire qui doit conduire l'action de l'ordre et de ses membres. Nous entendons par là l'information à diffuser pour expliquer le rôle et l'utilité de l'expert comptable et du commissaire aux comptes.

A côté de l'information, il y a la formation pour l'acquisition des savoirs et des savoirs faire qui vous permettront d'être à la hauteur des enjeux de votre métier et des attentes de vos clients.

Cela devra se traduire par une veille permanente sur la législation comptable OHADA (vos droits et obligations) et les évolutions plausibles du référentiel SYSCOHADA.

Enfin il y a la Notation, qui n'est pas autre chose que l'appréciation et l'image positive que vous projetez et le regard des autres sur votre profession. Vous êtes notés par vos clients, par vos confrères.

Attardons nous sur la formation, puisque c'est l'objet de notre rencontre de ces dernières 48h.

« Responsabilité Pénale du Praticien Comptable dans le cadre de l'OHADA »

C'est le thème retenu pour cette session de sensibilisation qui a donné l'occasion d'un débat franc et d'échanges prospectives sur l'incursion du droit pénal dans l'environnement des affaires. Abordant le premier sujet du programme, Michel Akoué-Akué a entretenu l'auditoire sur « le Droit Pénal OHADA... Mythe ou réalité ». La rencontre difficile mais nécessaire entre le droit OHADA et le droit pénal s'est fait sur un terrain de compromis car il fallait concilier le besoin d'assainir l'environnement des affaires et la nécessité de sauvegarder la souveraineté des Etats parties au Traité OHADA. Au final, le législateur OHADA a défini une série d'incriminations relatives à la conduite des affaires tout en laissant le soin aux Etats membres de légiférer sur les sanctions encourues. Le « droit de punir » étant un attribut régalien relevant de la souveraineté des Etats. Hélas, tous les Etats n'ont pas accompli ce travail législatif (seul le Cameroun et le Sénégal ont légiféré à ce jour). Bien plus, les dispositions pénales nationales utilisées par le juge, sont souvent inadaptées et inappropriées tant du point de vue de la qualification que des peines prévues. L'intervenant en est venu au constat que le dispositif répressif initié par l'OHADA reste imparfaite et inefficace ce qui laisse planer un doute légitime sur l'existence ou en tout cas, l'effectivité d'un droit pénal OHADA. Il a émis le vœu que le législateur togolais prenne la mesure de l'enjeu en légiférant sur les sanctions au regard des incriminations prévues par les Actes Uniformes. La perspective de la présidence du Conseil des Ministres de l'OHADA assurée par le Togo en 2010 nous donne l'espoir d'une évolution législative sur cette problématique.

Après cette communication introductive, Souleymane Séré, s'est « attaqué » à l'élément générateur de la responsabilité pénale à savoir « le contrôle interne, un outil de remontée des risques ». Pour illustrer le phénomène, le Cas ENRON, a été lu et discuté. ENRON, société américaine naguère prospère avec ses 3000 filiales non consolidées localisées dans des paradis fiscaux, s'est révélée être le pire produit d'un capitalisme effréné qui ne jurait que par l'auto-régulation. ENRON c'est aussi un cas emblématique des pratiques déviantes, des mélanges des genres, de la mégalomanie, de la violation des

incompatibilités, des dérives des dirigeants couverts par les auditeurs et commissaires aux comptes peu scrupuleux... « Comment un Cabinet comme Arthur ANDERSEN s'est-il retrouvé dans ce borborygme qui a entraîné sa chute ? ». En fin des comptes (faut-il s'en réjouir ?), le scandale ENRON aura été riche d'enseignements ce qui a entraîné d'importantes réformes.

La loi américaine Oxley & Sarbannes ainsi que la Loi sur la Sécurité financière en France ont été adoptées comme pour dire « Plus jamais ça !!! ». Cependant, 8 ans après ENRON, peut-on affirmer que démon est définitivement vaincu ? Lehman Brothers et Murdoff sont là pour nous rappeler que fasse à des produits financiers de plus en plus sophistiqué, des montages juridico-économiques de plus en plus complexes, le praticien comptable se trouve face à une sorte de fatalité. Lorsqu'on y ajoute les pressions politiques et autres pesanteurs environnementales (intimidations, menaces, représailles financiers) c'est pratiquement « mission possible ». A cet effet, Jean Beneteau (Conseiller du DG de l'ENA) fort de son expérience dans l'expertise comptable en France, a exhorté ses confrères à plus d'humilité face aux dirigeants aux réactions souvent irrationnelles et imprévisibles, qui ont toujours des stratagèmes (ils ont toujours une longueur d'avance sur nous, a précisé le président EKON) pour tromper la vigilance du comptable.

Dans tous les cas, les praticiens comptables n'aura pas d'excuse, puisqu'il encourt des sanctions et peines en tant que complice du dirigeant indélicat. C'est le sens de l'intervention du Pr ADJITA de l'Université de Lomé, qui a exposé à l'auditoire les « Incriminations et les Sanctions encourues ». Après avoir exposé la réponse du droit positif togolais (code pénal) à la délinquance d'affaire, il a reconnu l'inadéquation entre les incriminations des actes uniformes OHADA et les dispositions pénales nationales.

Tout en rappelant l'impact des écarts individuels sur la profession ou la corporation tout entière, il a souhaité une harmonisation des peines au plan communautaire afin que le Togo ne soit pas « un paradis pénal ».

Chers participants et participantes, c'est toujours avec un sentiment mitigé que le formateur que je suis, quitte une session surtout lorsqu'on a échangé pendant 2 jours avec les experts et praticiens que vous êtes. Ce sentiment est surtout renforcé par la certitude que vous n'ignoriez pas l'épée de Damoclès qui pendait sur votre tête et sur votre profession.

Alors... doit-on entonner ce classique de la chanteuse française DALIDA « ...Parole ! Parole ! Parole » renforçant ainsi le pessimisme ambiant... Peut-on parler d'un séminaire de plus ?

Rassurez-vous, au moment où je vous livre cette synthèse de nos travaux, je partage avec les autres formateurs de ce séminaire, des motifs de satisfaction.

Satisfaction pour votre assiduité

Satisfaction pour votre implication dans les débats

Satisfaction pour l'option prise par le bureau de l'ordre d'inscrire cette session dans le cadre de formation continue des membres.

J'espère Monsieur le Président, que les membres l'ONECCA Togo, à la fin de cet Atelier, ne pourront plus dire « nous ne savons pas ! ». Responsabilité, Risque, mission d'ordre public constitue un triptyque qui doit désormais guider leurs actions.

Dans le même ordre d'idée, je me réjouis de l'organisation prochaine de la 2e phase de ce séminaire élargie aux acteurs de l'appareil judiciaire (magistrats, greffiers), aux agents des Impôts, aux administrateurs de sociétés....

Enfin, espérons que les actes de cet Atelier seront publiés pour une visibilité de l'action de l'ONECCA et un large partage des enseignements que nous avons reçus.

Je vous remercie