

MANUEL DES NORMES

Audit légal et contractuel

SECTION 000

LA MISSION D'AUDIT LEGAL ET CONTRACTUEL

- [La mission d'audit légal et contractuel](#)
- [Les normes relatives au comportement professionnel](#)
- [Les normes de travail](#)
- [Les normes de rapports](#)
- [Les normes sur les interventions connexes](#)
- [La prévention des difficultés des entreprises](#)
- [Modèles de rapports](#)

LA MISSION D'AUDIT LEGAL ET CONTRACTUEL

[sommaire général](#)

SOMMAIRE

- 01 - [Préambule](#)
- 02 - NATURE D'UNE MISSION D'AUDIT
- 03 - NATURE D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES
- 04 - EXAMEN LIMITE
- 05 - MISSION D'EXAMEN SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENUES
- 06 - MISSION DE COMPILATION
- 07 - REFERENTIEL COMPTABLE POUR LA PRESENTATION DES ETATS DE SYNTHESE
- 08 - QUALITES REQUISES DE L'AUDITEUR
- 09 - NOTION DE CERTIFICATION, DE REGULARITE, DE SINCERITE ET D'IMAGE FIDELE
- 10 - OBLIGATION DE MOYENS
- 11 - NIVEAUX D'ASSURANCE
- 12 - LIMITES INHERENTES A L'AUDIT
- 13 - RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR QUANT AUX INFORMATIONS FINANCIERES PUBLIEES
- 14 - LA REGLE DE NON IMMIXTION DANS LA GESTION
- 15 - AVIS ET CONSEILS
- 16 - LE CARACTERE PERMANENT DE LA MISSION
- 17 - TRAVAIL EN EQUIPE ET INTERVENTION PERSONNELLE
- 18 - RESPECT DES REGLES INHERENTES A UNE PROFESSION LIBERALE

LA MISSION D'AUDIT LEGAL ET CONTRACTUEL

01 - PREAMBULE

Le présent manuel regroupe les normes et commentaires y afférents, élaborés par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables, et constituant le référentiel pour les missions suivantes :

- audit légal (commissariat aux comptes) ou contractuel,
- travaux additionnels spécifiques au commissariat aux comptes,
- missions connexes du commissaire aux comptes,
- examen limité,
- examen sur la base de procédures convenues,
- compilation.

Les normes expriment les directives de la Profession quant au comportement, dans l'exercice de la mission d'audit, d'un professionnel diligent.

Elles exposent clairement un ensemble de règles professionnelles propres à garantir le bon exercice de la mission. Elles permettent de trouver les critères d'appréciation nécessaires, dans une doctrine émanant de l'organisation professionnelle seule habilitée, selon la loi réglementant la Profession, à l'édicter,

Les commentaires qui accompagnent les normes tendent à faciliter la mise en œuvre de celles-ci en donnant les précisions utiles sur leurs motifs, leur portée et leurs modalités d'application.

Ces normes et commentaires concernent les qualités requises du Professionnel, les étapes obligatoires du travail d'audit, les modèles de formulation du rapport, eu égard aux situations relevées, ainsi que les démarches et étapes de travail lors des missions connexes du commissaire aux comptes.

Pour plus de commodité et sauf indication contraire, le terme «auditeur» est utilisé dans tout le manuel à chaque fois qu'il se réfère au commissaire aux comptes ou à l'auditeur contractuel.

02 - NATURE D'UNE MISSION D'AUDIT

Une mission d'audit des états de synthèse a pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une opinion selon laquelle les états de synthèse ont été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément à un référentiel comptable identifié et qu'ils traduisent d'une manière régulière et sincère, la situation financière de la société, ainsi que le résultat de ses opérations et le flux de sa trésorerie.

Pour ce faire, l'auditeur met en œuvre un référentiel de travail à même de lui permettre de rassembler des éléments probants nécessaires pour tirer des conclusions sur lesquelles se fonde son opinion.

L'opinion de l'auditeur renforce la crédibilité de ces états de synthèse, en fournissant une assurance élevée, mais non absolue quant à l'assertion citée au premier paragraphe ci-dessus. L'assurance absolue en audit ne peut exister, en raison de nombreux facteurs, tels que, l'utilisation de la technique des sondages, les limites inhérentes à tout système comptable et de contrôle interne, le recours au jugement et le fait que la plupart des informations probantes à la disposition de l'auditeur conduisent, par nature, davantage à des déductions qu'à des convictions.

Dans son rapport, l'auditeur donne son avis et :

- certifie sans réserve,
- certifie avec réserve,
- refuse de certifier.

03 - NATURE D'UNE MISSION DE COMMISSARIAT AUX COMPTES

1. Le commissariat aux comptes est une mission d'audit à caractère légal dans la mesure où elle est imposée par les lois sur les sociétés. Le commissaire aux comptes, nommé par l'assemblée des associés et, en cas de carence, par voie de justice, a pour mission permanente de vérifier les comptes de la société, en vue d'émettre son avis sur leur régularité, sincérité et image fidèle. Il est également chargé par la loi de certaines vérifications spécifiques et de certaines missions connexes.

Le commissaire aux comptes a ainsi une mission d'information, de prévention et de protection. Son rapport est d'une diffusion très large. De ce fait, sa mission est d'intérêt public.

Le commissariat aux comptes est régi par la loi, qui :

- détermine les entités qui y sont tenues ;
 - fixe les missions dans leur objet et leurs conditions d'exercice ;
 - désigne les destinataires des communications et rapports du commissaire aux comptes.
2. Le commissariat aux comptes constitue ainsi un ensemble de missions qui peuvent s'ordonner en 4 catégories principales :
- une mission d'audit conduisant à certifier que les comptes présentés répondent aux qualificatifs de régularité, de sincérité et d'image fidèle ;
 - des missions spécifiques intervenant dans le cadre de sa mission de certification et qui ont pour objet soit :
 - . de vérifier la sincérité de certaines informations,
 - . de s'assurer du respect de certaines garanties légales particulières ;
 - des missions particulières relatives à la réalisation de certaines opérations ;
 - une mission de communication de ses opinions aux organismes et personnes désignés par la loi.

04 - EXAMEN LIMITE

1. Une mission d'examen limité a pour objectif de permettre à l'auditeur de conclure, sur la base de procédures ne mettant pas en œuvre toutes les diligences requises pour un audit, qu'aucun fait d'importance significative n'a été relevé lui laissant à penser que les états de synthèse n'ont pas été établis, dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.
2. L'examen limité met en œuvre des investigations et des procédures analytiques conçues pour apprécier la fiabilité d'une déclaration qui relève de la responsabilité d'une partie pour l'utilisation par une autre partie. Bien que l'examen limité comporte l'application de techniques et de procédures d'audit, ainsi que la collecte d'éléments probants, en règle générale, il n'inclut pas l'évaluation des systèmes comptables et de contrôle interne, le contrôle des comptes et des réponses aux demandes de renseignements sur la base d'éléments corroborants recueillis grâce à des inspections, observations, confirmations et calculs, qui sont en général des procédures appliquées lors d'un audit.

3. Bien que l'auditeur s'efforce d'avoir connaissance de tous les faits importants, l'examen limité, de par la limitation des procédures mises en œuvre, ne permet pas d'atteindre cet objectif aussi bien que dans une mission d'audit. Par conséquent, le niveau d'assurance fourni par un examen limité est de niveau inférieur à celui fourni par un audit.

05 - MISSION D'EXAMEN SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENUES

Dans une mission d'examen sur la base de procédures convenues, un auditeur met en œuvre des procédures d'audit définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et tous les tiers concernés pour communiquer les constatations résultant de ses travaux. Les destinataires du rapport tirent eux-mêmes les conclusions des travaux de l'auditeur. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, car des tiers, ignorant les raisons qui motivent ces procédures, risqueraient de mal interpréter les résultats.

06 - MISSION DE COMPILATION

Dans une mission de compilation, le Professionnel utilise ses compétences de comptable, et non celles d'auditeur, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Ceci le conduit d'ordinaire à faire la synthèse d'informations détaillées sous une forme compréhensible et exploitable sans être tenu par l'obligation de contrôler les déclarations sur lesquelles s'appuient ces informations. Les procédures appliquées ne sont pas conçues et n'ont pas pour but de permettre au Professionnel de fournir une assurance sur ces informations financières. Toutefois, les utilisateurs de ces informations tirent partie de l'intervention d'un professionnel qui a apporté ses compétences et le soin nécessaire à leur élaboration.

07 - REFERENTIEL COMPTABLE POUR LA PRESENTATION DES ETATS DE SYNTHESE

Les états de synthèse sont établis et présentés chaque année et visent à satisfaire les besoins communs d'informations d'une large gamme d'utilisateurs. Pour de nombreux utilisateurs, ces états de synthèse constituent la seule source d'informations, car ils ne disposent pas des pouvoirs nécessaires pour se procurer des informations complémentaires répondant précisément à leurs besoins.

Pour une bonne compréhension et interprétation de ces informations, l'utilisation d'un même référentiel comptable est nécessaire. Il s'agit des principes et méthodes d'évaluation et de présentation des états de synthèse édictés par la loi comptable marocaine laquelle est d'application obligatoire.

En matière d'audit contractuel, il peut être établi conventionnellement que les états de synthèse seront retraités pour être en harmonie avec d'autres normes :

- (a) Normes comptables internationales
- (b) Normes comptables d'un pays déterminé
- (c) Normes comptables d'une entité ou groupe d'entités déterminé

08 - NIVEAUX D'ASSURANCE

Comme l'indique le diagramme ci-dessous, l'audit et l'examen limité ont pour objectif de permettre à l'auditeur de fournir un niveau d'assurance élevé ou modéré. Les missions d'examens sur la base de procédures convenues et de compilation n'ont pas pour objectif de permettre à l'auditeur d'exprimer une assurance quelconque.

Nature du service	Audit		Services connexes	
	Audit légal et contractuel	Examen limité	Procédures convenues	Compilation
Niveau d'assurance donné par l'auditeur	Assurance élevée, mais non absolue	Assurance Modérée	Pas d'assurance	Pas d'assurance
Rapport (conclusion fournie)	Assurance positive sur l' (les) assertion(s) retenue(s) sous-tendant l'établissement des états de synthèse	Assurance Négative sur L' (les) Assertion(s) Retenue(s) sous-tendant l'établissement des états de synthèse	Constats découlant des Procédures mises en œuvre	Identification des informations compilées

1. Dans le contexte du présent référentiel des normes de la Profession, le terme "assurance" désigne la satisfaction de l'auditeur quant à la fiabilité d'une déclaration formulée par une partie à l'intention d'une autre partie. Pour acquérir cette assurance, l'auditeur évalue les documents probants réunis lors de la mise en œuvre de ses procédures de travail et formule une conclusion. Le degré de satisfaction atteint, et par là même, le niveau d'assurance qui peut être donné, résulte des procédures mises en œuvre et de leurs résultats.

2. Dans une mission d'audit, l'auditeur donne une assurance élevée, mais non absolue, que les informations, objet de l'audit, ne sont pas entachées d'anomalies significatives. Cette opinion est exprimée positivement sous forme d'une assurance raisonnable. La notion d'importance significative des anomalies fait appel aux critères retenus pour déterminer la régularité, la sincérité et l'image fidèle, lesquelles sont décrites plus loin.
3. Dans une mission d'examen limité, l'auditeur donne une assurance modérée que les informations, objet de l'examen, ne sont pas entachées d'anomalies significatives. Cette opinion est exprimée sous forme d'une assurance négative.
4. Dans les missions de procédures convenues, l'auditeur n'exprime aucune assurance ; l'auditeur établit simplement un rapport sur les faits relevés. Ce sont les utilisateurs du rapport qui évaluent les procédures mises en œuvre et les faits présentés et tirent leurs propres conclusions à partir des travaux de l'auditeur.
5. Dans une mission de compilation, bien que les utilisateurs d'informations tirent partie de l'implication du professionnel, aucune assurance n'est exprimée dans le rapport.

09 - LES QUALITES REQUISES DE L'AUDITEUR

De la grande portée de la mission d'audit découle un certain nombre d'exigences :

- Compétence : Monopole de l'expert comptable : L'appartenance à un corps professionnel, l'Ordre des Experts Comptables, chargé de la mise en œuvre des normes de travail et de rapport, du contrôle de qualité, du respect de l'éthique, apporte une garantie d'exécution de la mission avec professionnalisme et responsabilité.
- Indépendance : L'auditeur ne doit pas s'immiscer dans la gestion et doit respecter les règles d'incompatibilité qui risqueraient d'altérer son objectivité. L'auditeur ne peut être chargé d'élaborer les comptes, lesquels relèvent de la responsabilité des organes de gestion. C'est en effet le Conseil d'Administration qui arrête les comptes, lesquels sont tenus et élaborés par les services comptables et financiers sous la supervision générale du Directeur Général. La responsabilité de l'auditeur est d'émettre une opinion sur la base de l'audit de ces comptes. Il fait donc un constat.

10 - NOTION DE CERTIFICATION, DE REGULARITE, DE SINCERITE ET D'IMAGE FIDELE

- La certification consiste à émettre un avis motivé par un professionnel compétent et indépendant.

Celui-ci doit juger de :

- . La conformité des comptes aux règles comptables et lois en vigueur ;
- . La sincérité des informations qui y sont contenues, eu égard aux opérations réalisées par la société ;
- . L'image fidèle que donnent les états de synthèse des comptes, des opérations de la société et de sa situation financière, eu égard aux conventions de comptabilisation, d'évaluation et de présentation des états de synthèse.

L'image fidèle s'entend pour les états de synthèse pris dans leur ensemble. De même, la notion d'image fidèle fait appel au principe de l'importance significative.

Seuls les aspects et les anomalies ayant une certaine importance et pouvant par là même altérer l'appréciation significative du résultat, de la situation financière ou de la présentation des états de synthèse, sont à évoquer à titre de réserves dans le rapport de l'auditeur lequel, pour réaliser sa mission, apprécie les risques y afférents.

Ces risques tiennent notamment :

- au caractère largement subjectif de décisions prises par les dirigeants quant à la traduction chiffrée d'événements passés et futurs ;
- à la nature même de certaines opérations ou de certains comptes ;
- aux limites intrinsèques du contrôle interne ;
- à la situation de l'entreprise.

A tous ces stades, ainsi que pour la formulation de son opinion, l'auditeur doit donc apprécier le caractère significatif de ses constatations en fonction des critères d'importance relative qu'il aura déterminés spécifiquement.

Ainsi l'exercice de la mission requiert à tout instant une suite de choix et de décisions. Le jugement personnel est donc une composante essentielle de la démarche de l'auditeur.

La notion d'importance significative fait appel à une appréciation par l'auditeur de l'importance de la valeur ou des conséquences éventuelles de l'anomalie eu égard aux niveaux des résultats de l'entreprise, de sa situation nette ou de la rubrique des états de synthèse qu'elle concerne. Ainsi, une anomalie représentant 5% à 10% et plus du résultat de l'entreprise est jugée significative sans que cela constitue une règle absolue.

Pour procéder à cette appréciation, l'auditeur use de toute son expérience et des recommandations de la Profession. En cas de besoin, il peut requérir l'avis d'autres confrères ou d'autres experts pour être conforté dans son appréciation.

11 - L'OBLIGATION DE MOYENS

L'auditeur est tenu de mettre en œuvre les diligences nécessaires et de procéder aux vérifications qu'il juge opportunes pour motiver son avis.

Cette obligation de moyens s'apprécie au regard de la mise en application des normes professionnelles, du degré d'implication de l'auditeur, et l'implication de collaborateur de qualité de son cabinet et le recours, lorsque les circonstances le nécessitent, à d'autres experts dans le domaine concerné.

Sa responsabilité disciplinaire, civile mais également pénale peut être engagée en cas de négligence ou manquement à ses devoirs ou à l'éthique.

L'auditeur ou commissaire aux comptes a une obligation de moyens, non de résultat.

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

La nature de l'obligation du commissaire aux comptes est confirmée par l'article 169 de la loi du 17 octobre 1996 qui précise que le commissaire aux comptes indique au Conseil d'Administration les sondages qu'il a effectués.

Son devoir est d'exécuter sa mission avec toute la compétence et le soin que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel diligent.

Par conséquent, l'objectif de l'auditeur ou commissaire aux comptes est d'acquérir un degré raisonnable d'assurance quant à l'opinion qu'il est appelé à formuler.

Pour acquérir celle-ci, il doit procéder à des investigations dont il détermine la nature et l'importance compte tenu des circonstances de l'espèce dans le respect des dispositions légales et réglementaires ainsi que des normes de l'Ordre des Experts Comptables.

Si le commissaire aux comptes a une obligation de moyens, il peut, dans certains cas, ne pas avoir une entière liberté de les mettre en œuvre ; il lui incombe alors d'exprimer son opinion en conséquence.

12 - RESPONSABILITE DE L'AUDITEUR QUANT AUX INFORMATIONS FINANCIERES PUBLIEES

Un auditeur engage sa responsabilité sur des informations financières lorsqu'il rédige un rapport sur lesdites informations ou autorise l'utilisation de son nom lors de leur publication. Si l'auditeur ne s'est pas engagé de cette manière, les tiers ne peuvent en aucun cas le tenir pour responsable.

Si l'auditeur apprend que l'entité utilise à tort son nom pour cautionner des informations financières, il peut exiger qu'elle cesse de le faire et envisager de prendre les mesures appropriées qui s'imposent, par exemple informer les tiers utilisant lesdites informations que son nom a été associé à tort à ces informations. L'auditeur peut également envisager de prendre d'autres mesures, exemple obtenir une consultation juridique.

La loi du 17 octobre 1996 a distingué clairement les activités de direction et de gestion d'une part et celles de contrôle réalisé par le commissaire aux comptes d'autre part.

Les dirigeants sociaux ont la charge, sous leur responsabilité, d'établir des états de synthèse réguliers et sincères et qui 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, d'informer correctement les associés, de veiller au bon fonctionnement des services de la société et de contrôler l'activité du personnel.

Si les dirigeants sociaux commettent des fautes, la responsabilité qu'ils encourrent n'entraîne pas ipso facto celle de l'auditeur ou commissaire aux comptes et ne peut se confondre avec elle.

L'auditeur ne saurait être responsable de droit de toute irrégularité qui serait commise dans la société qu'il contrôle, que cette irrégularité soit le fait des dirigeants ou du personnel de la société.

La responsabilité de l'auditeur ou commissaire aux comptes ne peut être mise en œuvre que s'il a commis une faute dans l'exercice de ses fonctions de contrôle et qu'il existe un lien de causalité direct entre la faute éventuellement commise et le préjudice éventuellement subi.

13 - LIMITES INHERENTES A L'AUDIT

Tout audit est soumis au risque inévitable de non détection d'anomalies significatives dans les états de synthèse, même s'il a été correctement planifié et effectué selon les normes requises.

1. Le risque de non détection d'une anomalie significative résultant d'une fraude est plus grand que celui résultant d'une erreur, car la fraude implique généralement des actes visant à la dissimuler, par exemple : la collusion, un faux, une omission délibérée d'enregistrer des opérations ou de fausses déclarations faites intentionnellement à l'auditeur. Sauf preuves contraires, l'auditeur est fondé à considérer les déclarations qu'il reçoit comme exactes et les enregistrements comptables et les documents comme authentiques. Toutefois, l'auditeur doit planifier et conduire l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que des circonstances ou des événements laissant à supposer l'existence d'une fraude ou d'une erreur peuvent être détectées.
2. Même si l'existence d'un système comptable et de contrôle interne efficace réduit le risque d'anomalies dans les états de synthèse, lié à une fraude ou à une erreur, le risque de défaillance des contrôles internes n'est jamais exclu. Par ailleurs, même un système comptable et de contrôle interne performant risque de ne pas permettre de détecter une fraude impliquant la collusion d'employés ou une fraude commise par la direction.

Certains membres de la direction sont en mesure d'échapper aux contrôles auxquels sont soumis les employés ; par exemple, en demandant à leurs subordonnés d'enregistrer des opérations de manière incorrecte ou de les dissimuler ou en supprimant des informations relatives à certaines opérations.

14 - LA REGLE DE NON-IMMIXTION DANS LA GESTION

De par la nature de sa mission, qui exige compétence et indépendance, l'auditeur ne doit pas être «juge et partie» et ne peut ni s'immiscer dans la gestion, ni dans le traitement des opérations de la société.

Dans le même sens, la loi du 17 octobre 1996 a fait interdiction au commissaire aux comptes de s'immiscer dans la gestion. Elle a entendu ainsi supprimer toute confusion entre les fonctions et donc les responsabilités des dirigeants et celle du contrôleur légal.

Le principe général posé par cette règle est que le commissaire aux comptes ne peut pas :

- accomplir des actes de gestion, ni directement, ni par association ou substitution aux dirigeants ;
- exprimer des jugements de valeur, critiques ou élogieux, sur la conduite de la gestion prise dans son ensemble ou dans ses opérations particulières.

Cependant, si tel est le principe de l'interdiction, la loi elle-même prévoit des dérogations ; ainsi elle demande au commissaire aux comptes d'apprécier les motifs, le contenu et les résultats de certains actes ; mais c'est toujours en fonction de qualifications et de critères qu'elle précise.

Il s'agit notamment :

- du caractère sincère de certaines opérations,
- du caractère délictueux de certains faits,
- du caractère normal de certaines conventions,
- des faits susceptibles de mettre en cause la continuité de l'exploitation et les mesures propres à y remédier,
- de la convocation de l'assemblée générale en cas de carence des dirigeants sociaux.

D'autre part, le commissaire aux comptes a reçu de la loi un droit de communication étendu qui l'autorise à s'informer sur la gestion.

Cette information est en effet nécessaire pour que le commissaire aux comptes puisse former son opinion sur le rapport existant entre, d'une part les réalités économiques, commerciales ou techniques et d'autre part la représentation du patrimoine et de la situation financière tirée des comptes. Cette information est également nécessaire pour éclairer sur le choix des contrôles à effectuer.

Ainsi, l'interdiction, si elle est impérative dans son principe, est évolutive dans son application en fonction des textes et de la pratique. Elle ne vise en effet que l'immixtion, c'est à dire l'intervention volontaire faite à tort ou sans base légale.

Il est du jugement de l'auditeur ou commissaire aux comptes de mesurer les limites que l'immixtion pose aux nécessités du bon exercice de ses missions et de la sauvegarde de son indépendance.

15 - AVIS ET CONSEILS

L'essentiel de la mission du commissaire aux comptes est de se prononcer sur la sincérité, la régularité et l'image fidèle, requises par la loi, des comptes soumis par les dirigeants sociaux à l'approbation de l'assemblée générale.

L'article 170 de la loi du 17 octobre 1996 précise que le commissaire aux comptes est convoqué à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes. L'article 169 définit les irrégularités qui devraient être révélées par le commissaire aux comptes et les modifications devant être apportées au bilan et aux autres documents comptables.

Indépendamment de ses communications à l'assemblée générale, le commissaire aux comptes a la possibilité de présenter des observations et recommandations aux dirigeants sociaux.

Le pouvoir d'investigation permanent qui lui est donné et qui est utile pour un exercice efficace de sa mission, l'amène à entretenir des contacts suivis avec les dirigeants et les personnes responsables de la société. A l'occasion de ces contacts, il peut répondre aux questions qui lui seraient posées sur la régularité et la traduction sincère dans les comptes d'une opération envisagée ; il ne saurait s'y refuser au prétexte que cette opération n'est pas encore réalisée et que le commissaire aux comptes ne se prononce que sur les documents déjà établis.

D'autre part, le commissaire aux comptes ne peut se désintéresser des conditions de fonctionnement de la société, au sens le plus large, qui peuvent avoir une incidence sur la qualité des informations produites. Il est utile qu'il signale aux dirigeants les points sur lesquels une amélioration est, de ce point de vue, nécessaire.

La qualité des informations produites sera d'autant mieux assurée que le commissaire aux comptes n'exerce pas sa mission essentiellement a posteriori. Il doit lui donner également un caractère préventif, dont le principe ne peut qu'être bénéfique, tant au regard des destinataires de l'information, que pour les dirigeants, lesquels seront mieux informés des risques que leur font courir leur organisation ou certains projets de décision.

Cependant, les conseils et avis que le commissaire aux comptes est amené à donner aux dirigeants doivent rester en relation avec sa mission, telle qu'elle est définie par la loi ; ils ne peuvent le conduire à déroger aux règles d'indépendance, d'incompatibilité et de non immixtion dans la gestion posées par la loi.

16 - LE CARACTERE PERMANENT DE LA MISSION

La loi autorise le commissaire aux comptes à exercer à tout moment qu'il juge utile, les pouvoirs d'investigation qu'elle lui donne ; de cette disposition est issue la notion de «mission permanente».

Ainsi, le commissaire aux comptes a un pouvoir permanent de contrôle, mais il n'est pas chargé d'un contrôle permanent. Sur le plan du droit, le caractère permanent de la mission ne peut avoir d'autres significations.

Ayant reçu ce pouvoir, en vue d'assurer au mieux sa mission, c'est dans le cadre général de son obligation de moyens, et donc par référence à un professionnel diligent, qu'il incombe au commissaire aux comptes de déterminer, si quand et comment il doit en user.

Dans la pratique, les missions spécifiques prévues par la loi amènent le commissaire aux comptes à intervenir en cours d'exercice lorsque certains faits se produisent ou que certaines opérations sont réalisées.

Mais surtout, la brièveté des délais entre l'arrêté des comptes et leur approbation ne permet pas au commissaire aux comptes, dans la généralité des cas, d'effectuer dans ce court laps de temps tous les contrôles que requiert une certification raisonnablement fondée. De ce fait, c'est la nature même des travaux du commissaire aux comptes qui implique des interventions en cours d'exercice. C'est pourquoi, les normes de l'Ordre des Experts Comptables qui fondent le commissariat aux comptes sur la démarche et les techniques d'audit, demandent au commissaire aux comptes de répartir ses travaux dans le temps.

17 - TRAVAIL EN EQUIPE ET INTERVENTION PERSONNELLE

L'intervention personnelle du professionnel est le fondement même d'une profession libérale. Elle a, à la fois pour cause et conséquence, sa responsabilité personnelle. Celle-ci, dans le cas particulier du commissaire aux comptes, est régie par les articles 404 et 405 de la loi du 17 octobre 1996 instituant des délits spécifiques au commissariat aux comptes, précisant qu'ils visent «tout commissaire aux comptes qui, soit en son nom personnel, soit au titre d'associé d'une société de commissaires aux comptes... ».

Les contrôles que requiert l'exercice du commissariat aux comptes exigent, sauf exception, que le commissaire aux comptes, titulaire du mandat, ou cosignataire dans le cas d'une société de commissaires aux comptes, se fasse assister par des associés, des collaborateurs salariés ou des experts indépendants.

Cependant, puisque le commissaire aux comptes conserve personnellement une responsabilité pleine et entière, il ne peut déléguer tous ses pouvoirs, ni transférer l'essentiel des travaux. Cela implique qu'il conserve la maîtrise de l'exécution de la mission, qu'il en assume les décisions les plus significatives et qu'il ait personnellement une connaissance suffisante de la situation de la société.

18 - RESPECT DES REGLES INHERENTES A UNE PROFESSION LIBERALE

Membre d'une profession libérale, l'auditeur se doit d'exercer ses fonctions dans le respect des règles de confraternité, de solidarité et de courtoisie qui la régissent.

Il doit d'abord se comporter vis-à-vis de ses confrères conformément aux règles de la déontologie professionnelle, en particulier dans les rapports avec un co-commissaire, un commissaire du même groupe, son prédécesseur ou son successeur dans une même société.

Il doit aussi veiller à respecter les normes de l'Ordre des Experts Comptables dans ses relations avec les auditeurs internes de l'entreprise et ses conseils extérieurs notamment l'expert comptable.

Si l'auditeur a le devoir d'apprécier certains actes des responsables de la société, il ne peut le faire que dans la plus grande courtoisie ; il devra s'abstenir de tout jugement personnel sur les hommes.

LES NORMES RELATIVES AU COMPORTEMENT PROFESSIONNEL

[sommaire général](#)

SOMMAIRE

- 110. COMPETENCE**
- 111. INDEPENDANCE**
- 112. QUALITE DU TRAVAIL**
- 113. SECRET PROFESSIONNEL**
- 114. ACCEPTATION ET MAINTIEN DES MISSIONS**

110.- COMPETENCE

NORME

Les qualifications requises pour être inscrit au tableau de l'Ordre des Experts Comptables sont définies par la loi 15.89

Le commissaire aux comptes et ses collaborateurs complètent régulièrement et mettent à jour leurs connaissances et notamment dans les domaines comptable, juridique, fiscal, de gestion et de la pratique des affaires d'une manière générale. Il s'assure également que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et la complexité de ceux-ci.

110.- COMPETENCE

Commentaires de la norme

01. «Nul ne peut exercer les fonctions de commissaire aux comptes s'il n'est inscrit au tableau de l'ordre des experts comptables» (art 160 de la loi du 17 octobre 1996). Le contenu de la formation initiale exigée, les conditions et les procédures d'inscription sur le tableau de l'ordre des experts comptables sont définis par la loi 15-89 relative à la profession d'expert comptable.
02. La formation permanente et le perfectionnement professionnel sont considérés par le commissaire aux comptes comme un devoir, une obligation essentielle de sa charge.
03. Les objectifs essentiels pouvant être assignés à la formation permanente sont les suivants :
 - homogénéité de comportement professionnel : tout en réaffirmant que le commissaire aux comptes, dans le respect de ses obligations légales, réglementaires et professionnelles, a la plus grande liberté d'action pour exercer sa mission, il est souhaitable qu'à un niveau de connaissance identique corresponde un comportement homogène des professionnels dans l'application de ces connaissances ;
 - actualisation et approfondissement des connaissances : l'évolution de la législation, de la doctrine, des méthodes et des techniques de travail et celle des moyens d'information rendent nécessaires l'actualisation constante des connaissances ; une place toute particulière doit être faite à la connaissance des règles, normes et commentaires des normes de l'Ordre des Experts Comptables ;
 - acquisition et maintien des connaissances pour un secteur particulier : la réalisation de missions dans des domaines ou secteurs d'activité spécialisés nécessite, pour le commissaire aux comptes, l'acquisition et le maintien de compétences appropriées ou de connaissances techniques particulières lui permettant d'assumer pleinement ses responsabilités.

04. Le commissaire établit librement son programme de formation en choisissant les actions qu'il estime les plus appropriées à ses besoins.

En dehors de l'actualisation des connaissances par la lecture de revues ou ouvrages techniques professionnels, il peut notamment :

- préparer, animer ou participer aux séminaires organisés par les organisations professionnelles, des organismes de formation ou des cabinets,
- animer ou participer à des groupes d'études et comités techniques,
- être l'auteur d'études ou d'ouvrages techniques.

05. Temps affecté à la formation : le commissaire aux comptes a pour objectif de consacrer au moins 40 heures par an à sa formation permanente.

06. Le commissaire aux comptes s'assure également que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité de ceux-ci.

Le respect du principe de compétence suppose d'une manière générale, si la structure du cabinet le justifie et le permet :

- l'existence d'un programme de recrutement,
- la définition des exigences en matière de formation continue et l'établissement de programmes de formation adaptés,
- un système d'évaluation, d'orientation et de promotion du personnel,
- des procédures d'affectation du personnel sur les dossiers et de recours à des experts extérieurs le cas échéant.

111.- INDEPENDANCE

NORME

La loi, les règlements et la déontologie, font une obligation au commissaire aux comptes d'être et de paraître indépendant. Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi être libre de tout lien réel qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité.

Il s'assure également que les experts ou collaborateurs auxquels il confie des travaux respectent les règles d'indépendance.

111.- INDEPENDANCE

Commentaires de la norme

- 01.** Les lois sur la société anonyme, ainsi que la loi 5-96 sur les autres sociétés commerciales et sociétés de personnes prévoient des situations d'incompatibilités et d'interdictions à l'exercice des fonctions de commissaire aux comptes.
- 02.** «Ne peuvent être commissaires aux comptes :
- (a) les fondateurs, apporteurs en nature, bénéficiaires d'avantages particuliers, administrateurs ou, le cas échéant, membres du directoire ou du conseil de surveillance ou gérant de la société ou de ses filiales ;
 - (b) les conjoints, parents et alliés, jusqu'au deuxième degré inclusivement, des personnes visées au a) ;
 - (c) les personnes qui, directement ou indirectement ou par personne interposée, reçoivent de celles qui sont mentionnées au a), un salaire ou une rémunération quelconque à raison d'une autre activité que celle de commissaire aux comptes ;
 - (d) les sociétés d'experts comptables dont l'un des associés se trouve dans une des situations prévues aux alinéas précédents ;
- 03.** «Les commissaires aux comptes ne peuvent être nommés administrateurs, directeurs généraux ou membre du directoire ou gérants des sociétés qu'ils contrôlent, moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions».
- Pendant le même délai, ils ne peuvent exercer les mêmes fonctions dans les sociétés possédant 10% du capital de la société contrôlée par eux (art 162 alinéa 1).
- 04.** «Les personnes ayant été administrateurs, directeurs généraux membres du directoire, d'une société anonyme ne peuvent être nommées commissaires aux comptes de cette société moins de cinq années après la cessation de leurs fonctions.
- Pendant le même délai, elles ne peuvent être nommées commissaires aux comptes dans les sociétés possédant 10% ou plus, du capital de la société dans laquelle elles exerçaient leurs fonctions».

- 05.** Au delà des incompatibilités et interdictions légales qui constituent des présomptions irréfragables de dépendance, l'indépendance du commissaire aux comptes s'apprécie à la fois par rapport à un comportement et à un état d'esprit ; la mise en cause de l'indépendance d'un commissaire aux comptes ne peut, de ce fait, être systématique.

Cependant, le commissaire aux comptes ne peut se trouver dans une position susceptible :

- soit d'altérer sa liberté de jugement qui doit rester pleine et entière,
- soit de faire obstacle à l'accomplissement de sa mission,
- soit d'être perçue comme compromettant son objectivité ou son intégrité.

- 06.** Le commissaire aux comptes porte une vigilante attention aux situations susceptibles de compromettre son indépendance.

Dès lors qu'une telle situation existe, le commissaire aux comptes examinera s'il convient de refuser la mission ou de renoncer à la poursuivre.

- 07.** Le commissaire aux comptes ne peut se soustraire aux règles d'indépendance au moyen d'une interposition de personne.

Les collaborateurs ou experts auxquels il fait appel doivent remplir les mêmes conditions d'indépendance à l'égard de l'entreprise contrôlée.

- 08.** Sans prétendre à l'exhaustivité, diverses situations susceptibles de constituer une atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes et/ou d'être perçues comme telles par les tiers, peuvent être citées :

- la part du revenu procuré à un cabinet par une ou plusieurs missions de commissariat aux comptes auprès d'une entreprise ou d'un groupe d'entreprises ne doit pas représenter une fraction telle que son indépendance pourrait en être affectée. La part du revenu est appréciée en prenant en considération l'ensemble des honoraires du cabinet résultant de toutes ses activités ;
- le professionnel titulaire du mandat de commissaire aux comptes, ou celui qui en assume la responsabilité dans une société de commissaires aux comptes, ne devrait pas détenir une fraction autre que symbolique du capital de l'entreprise contrôlée ;
- le commissaire aux comptes ne peut recevoir de l'entreprise contrôlée ni prêt, ni avantage particulier.

Lorsque celui-ci bénéficie d'une prestation de l'entreprise contrôlée, les conditions qui lui sont consenties ne doivent pas être de nature à pouvoir affecter son indépendance.

- 09.** Outre les incompatibilités prévues par la loi telles que citées plus haut, le professionnel doit s'abstenir d'accepter une mission de commissaire aux comptes dès lors qu'il considère que d'autres liens familiaux ou même personnels avec un dirigeant, un actionnaire, le directeur financier ou le chef comptable, pourraient influencer sur son objectivité et porter atteinte à son indépendance. Il doit veiller à chaque fois à ce que ses collaborateurs intervenants sur la mission n'ont pas des liens familiaux ou personnels avec les dirigeants ou haut cadres de l'entreprise pouvant influencer sur leur objectivité ou leur indépendance. Il s'assure d'une manière permanente que ses collaborateurs sont conscients des règles relatives à l'indépendance et obtient annuellement de chacun de ces derniers une attestation signée, déclarant que dès lors qu'ils pourraient être en situation d'incompatibilité ou de limitation de leur indépendance, ils en feraient part au commissaire aux comptes afin que leur soit substitué un autre collaborateur.

112.- QUALITE DU TRAVAIL

NORME

Le commissaire aux comptes exerce ses fonctions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un degré de qualité suffisant compatible avec son éthique et ses responsabilités.

Le commissaire aux comptes s'assure que ses collaborateurs respectent les mêmes critères de qualité dans l'exécution des travaux qui leur sont délégués.

112.- QUALITE DU TRAVAIL

Commentaires de la norme

01. Dans l'exercice de sa mission, le commissaire aux comptes doit se conformer aux règles professionnelles édictées par le Conseil National.
02. Le commissaire aux comptes ne doit pas accepter un nombre de missions dont il ne serait pas en mesure d'assurer la responsabilité directe, compte tenu d'une part de leur importance, et d'autre part de l'organisation et des moyens de son cabinet.
03. Le commissaire aux comptes peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs salariés ou par des experts indépendants ; il ne peut leur déléguer tous ses pouvoirs ni leur transférer l'essentiel de sa mission dont il conserve toujours l'entière responsabilité.
04. La satisfaction des exigences posées en matière de qualité des travaux suppose le respect de l'ensemble des normes de l'Ordre des Experts Comptables et notamment :
 - une planification et une programmation des travaux du commissaire aux comptes et de ses collaborateurs, de manière à pouvoir effectuer la mission dans les délais légaux et avec un maximum d'efficacité,
 - une délégation préservant une intervention personnelle suffisante du commissaire aux comptes, compatible avec la responsabilité qu'il assume et la nature des tâches déléguées,
 - une supervision adaptée à la nature des travaux délégués,
 - une documentation appropriée des travaux effectués,
 - des procédés de contrôle de la qualité adaptés aux caractéristiques du cabinet et principalement à sa structure organisationnelle.
05. La profession a pour rôle de s'assurer du respect des règles de qualité par ses membres. Elle accomplit périodiquement les contrôles nécessaires pour en avoir la confirmation. Les membres doivent se soumettre sans réserves à de tels contrôles.

113.- SECRET PROFESSIONNEL

NORME

Le commissaire aux comptes est astreint au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont il a pu avoir connaissance à raison de ses fonctions.

Il s'assure également que ses collaborateurs sont conscients des règles concernant le secret professionnel et les respectent.

113.- SECRET PROFESSIONNEL

Commentaires de la norme

- 01.** Par application de l'article 177 de la loi du 17 octobre 1996, les commissaires aux comptes, ainsi que leurs collaborateurs et experts, sont tenus au secret professionnel pour les faits, actes et renseignements dont ils ont pu avoir connaissance à raison de leurs fonctions.

- 02.** Le commissaire aux comptes s'assure que ses associés, collaborateurs ainsi que toute personne à laquelle il délègue une partie de ses travaux respecte le principe du secret professionnel.

- 03.** Le commissaire aux comptes se réfère au code de déontologie pour prendre connaissance des conditions dans lesquelles il est délié du secret professionnel. En cas de doute, il doit s'informer auprès du chargé de la commission déontologique de l'Ordre.
- 04.** D'une manière générale, il n'y a pas obligation au secret professionnel envers :
- Les organes d'administration, de direction et de surveillance ainsi que des gérants de la personne morale concernée par le contrôle du commissaire aux comptes sauf si les statuts ou des textes particuliers interdisent la divulgation d'information à ces personnes.
 - L'assemblée générale pour ce qui concerne le contenu du rapport général ainsi que du rapport spécial ainsi que des irrégularités et des inexactitudes que le commissaire aux comptes est tenu de révéler à ladite assemblée.
 - Les commissaires aux comptes de la société consolidante pour ce qui est des aspects du rapport général et du rapport spécial.
 - Les organismes autorisés par la loi (certaines juridictions, cour des comptes ...)
 - Les commissaires de contrôle qualité mandaté par l'Ordre des Experts Comptables.
 - Les personnes désignées par les organes de gestion dûment autorisés de l'entreprise concernée.
- 05.** Le secret professionnel est partagé avec :
- Les co-commissaires aux comptes, titulaires ou suppléants, de la même société,
 - Le commissaire aux comptes qui succède,
 - Les commissaires aux apports, à la fusion et à la transformation,
 - Les commissaires aux comptes des sociétés en voie de fusion, scission ou apport partiel d'actif.
- 06.** Le secret professionnel est opposable à toute personne non visée ci-dessus même associé, administrateur ou en rapport d'affaires avec la société.

114.- ACCEPTATION ET MAINTIEN DES MISSIONS

NORME

Toute mission proposée au commissaire aux comptes fait l'objet, avant acceptation du mandat, d'une appréciation de sa part de la possibilité d'effectuer cette mission.

Le commissaire aux comptes examine en outre, périodiquement, pour chacun de ses mandats, si des événements remettent en cause le maintien de sa mission.

114.- ACCEPTATION ET MAINTIEN DES MISSIONS

Commentaires de la norme

- 01.** En raison des responsabilités qui s’attachent à ses travaux et des risques que certaines missions peuvent lui faire courir, il convient que le commissaire aux comptes soit attentif aux critères :
- de choix des missions nouvelles,
 - de maintien des missions anciennes.
- 02.** La démarche d’acceptation du mandat pour toute nouvelle mission proposée au commissaire aux comptes peut se faire selon les étapes suivantes :
- prise de connaissance globale de l’entreprise,
 - appréciation de l’indépendance et de l’absence d’incompatibilités,
 - examen de la compétence disponible pour le type d’entreprise concernée,
 - contact avec le commissaire aux comptes précédent, s’il y a lieu,
 - décision d’acceptation du mandat,
 - respect des autres obligations professionnelles découlant de l’acceptation du mandant.
- 03.** L’acceptation de mandat nécessite une prise de connaissance globale de l’entreprise.

La prise de connaissance, dans le cadre de l’acceptation du mandat, est en général très allégée ; l’objectif est de connaître les particularités et les risques importants de l’entreprise et d’établir les grandes lignes du budget de la mission.

Selon la taille de l’entreprise et sa complexité, cette prise de connaissance peut être limitée à un simple entretien avec la direction, pour une petite entreprise ou pourra nécessiter des travaux de collecte d’informations plus importants dans le cadre d’un groupe de plus grande dimension.

Outre les éléments d'identification de l'entreprise, le commissaire aux comptes cherche à obtenir les éléments lui permettant d'apprécier l'existence de risque importants. A titre d'exemple :

- contrôle interne très insuffisant (faiblesses notables),
- comptabilité mal tenue et retard dans l'établissement des états de synthèse,
- attitude des dirigeants,
- personnel incompetent,
- rotation du personnel élevée et anormale (notamment des cadres),
- continuité de l'exploitation compromise (situation financière très déséquilibrée, activités très en déclin, fortes pertes, etc...),
- risques fiscaux anormalement élevés,
- conflits sociaux importants,
- risques juridiques : situations juridiques peu claires ou critiquables,
- activités spéculatives,
- indépendance des exercices non respectée,
- situations conflictuelles entre dirigeants et/ou actionnaires.

L'existence de risques n'implique pas que le commissaire aux comptes refuse le mandat mais, sa décision d'accepter étant en connaissance de cause, il pourra prendre toutes les dispositions nécessaires pour en mesurer les conséquences.

04. L'acceptation du mandat nécessite également la recherche des éléments suivants :

- limitation des contrôles,
- honoraires insuffisants,
- autres obstacles mis à l'exécution de la mission.

Cette recherche se fait par contact avec le commissaire aux comptes qu'il est appelé à remplacer, s'il en existe un.

- 05.** Le contact avec le commissaire aux comptes appelé à être remplacé est nécessaire afin de s'assurer que le changement de commissaire aux comptes :
- n'est pas la conséquence d'une entrave à l'exercice normal de la fonction de commissaire aux comptes par la société concernée ou ses dirigeants,
 - n'est pas dû à une démission du précédant pour non paiement de ses honoraires ou tout autre motif.
- 06.** Le prédécesseur a le devoir révéler à son successeur les raisons de son départ.
- 07.** Il est souhaitable que l'acceptation de la mission soit formalisée par une lettre envoyée à l'entreprise ou par la mention "bon pour acceptation des fonctions de commissaire aux comptes" et par la signature du procès verbal de l'assemblée ou des statuts qui nomment le commissaire aux comptes.

Maintien des missions

- 08.** Le commissaire aux comptes examine périodiquement la liste de ses mandats pour déterminer ceux qui comportent des éléments pouvant remettre en cause le maintien de la mission :
- survenance d'éléments susceptibles de porter atteinte à son indépendance et/ou contraires aux règles d'incompatibilité,
 - réserves répétées ou refus de certifier résultant notamment :
 - . d'irrégularités graves,
 - . d'honoraires insuffisants sans espoir d'évolution,
 - . de refus de l'entreprise d'accepter l'application de certaines normes.
- 09.** Le commissaire aux comptes peut valablement démissionner pour convenance personnelle, maladie, incompatibilité ... Un préavis suffisant doit être respecté.
- 10.** Le commissaire aux comptes ne peut démissionner pour se soustraire à ses obligations légales, en particulier de signaler au conseil d'administration ou à l'assemblée générale les irrégularités graves ou faits délictueux.

--	--

Normes de travail sommaire général	PageS
INTRODUCTION	35
210. CERTIFICATION	37
EXPOSE D'ENSEMBLE DES NORMES DE TRAVAIL RELATIVES A LA CERTIFICATION	37
2101- DEFINITION DE LA STRATEGIE DE REVISION ET PLAN DE MISSION	19
2102- EVALUATION DU CONTROLE INTERNE	27
2103- OBTENTION D'ELEMENTS PROBANTS	32
2104- DELEGATION ET SUPERVISION	32
2105- TENUE DES DOSSIERS DE TRAVAIL	40
2106- Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes	40
21061 UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES	43
21062 UTILISATION DES TRAVAUX DE L'EXPERT COMPTABLE	47
2107- COORDINATION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES	48
2108- APPLICATION DES NORMES DE TRAVAIL AUX PETITES ENTREPRISES	51
211. VERIFICATIONS SPECIFIQUES	54
2111- CONVENTIONS REGLEMENTEES	57
2112- ACTIONS DE GARANTIE	61
2113- EGALITE ENTRE ACTIONNAIRES	62
2114- RAPPORT DE GESTION	65
2115- DOCUMENTS ADRESSES AUX ACTIONNAIRES	68
2116- ACQUISITION D'UNE FILIALE, PRISE DE PARTICIPATION ET DE CONTROLE	71
	74
	78
212. REVELATION DES IRREGULARITES, INEXACTITUDES ET INFRACTIONS AU CONSEIL D'ADMINISTRATION ET A L'ASSEMBLEE GENERALE	101
213. L'AUDIT ET LES FRAUDES	104
214. PRISE EN COMPTE DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS L'AUDIT DES ETATS DE SYNTHESE	89
215. RELATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES AVEC LE CONSEIL D'ADMINISTRATION ET LES DIRIGEANTS.	95

Introduction

01 - La mission générale de commissariat aux comptes comporte :

- une mission d'audit conduisant à la certification ;
- des missions de vérifications spécifiques.

Par ailleurs, en sa qualité de commissaire aux comptes de l'entreprise, le commissaire aux comptes effectue des interventions connexes à sa mission générale.

Chacune de ses missions a un objectif particulier qui ne peut être atteint que dans le respect des normes qui lui sont propres.

02 - La certification porte sur les états de synthèse. Elle nécessite la mise en œuvre de l'audit, c'est-à-dire des normes de travail qui permettent au commissaire aux comptes de fonder son opinion sur la régularité, la sincérité et l'image fidèle que donnent les états de synthèse. Les normes de travail sont précisées ci-après au point 210 Certification.

03 - Les vérifications spécifiques portent sur le respect de certaines dispositions légales et sur des informations diverses énumérées par la loi. La loi ne demandant pas la certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle que donnent ces informations, le commissaire aux comptes n'a pas à mettre en œuvre les normes de travail d'audit.

Pour satisfaire à ces vérifications spécifiques, le commissaire aux comptes effectue des interventions particulières. Ces dernières sont propres à chaque vérification d'information ; leur contenu est précisé aux points 2111 à 2116.

04 - Les interventions connexes à la mission générale relèvent d'examens particuliers définis par la loi et propres à chaque intervention. Leur contenu est défini ci-après au chapitre III.

210 - CERTIFICATION

SOMMAIRE

Normes traitées :

- 2101- Définition de la stratégie de révision et plan de mission
- 2102- Evaluation du contrôle interne
- 2103- Obtention d'éléments probants
- 2104- Délégation et supervision
- 2105- Tenue des dossiers de travail
- 2106- Utilisation des travaux effectués par d'autres personnes
 - 2106.1- Utilisation des travaux des auditeurs internes
 - 2106.2- Utilisation des travaux de l'expert comptable
- 2107- Coordination des travaux entre co-commissaires aux comptes
- 2108- Application des normes de travail pour les petites entreprises

- **Exposé d'ensemble des normes de travail relatives à la certification**

01. La loi 17-95 stipule dans son article 175, alinéa 1 : «Dans leur rapport à l'assemblée générale, le ou les commissaires aux comptes :

- 1) Soit certifient que les états de synthèse sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice écoulé, ainsi que de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice ;
- 2) Soit assortissent la certification de réserves ;
- 3) Soit refusent la certification des comptes».

Pour conduire la mission de certification, le commissaire aux comptes a besoin des normes de travail.

02. Les normes de travail relatives à la certification couvrent les principales étapes de la mission d'audit du commissaire aux comptes :

- l'orientation préalable des travaux permettant, à partir d'une première connaissance de l'entreprise et d'une identification des risques, de déterminer le programme général des travaux de contrôle à mettre en œuvre ;
- l'appréciation des procédures et l'obtention d'éléments probants, selon un degré et des modalités définis par le programme général de travail ;
- l'organisation des travaux s'appuyant principalement sur la délégation et la supervision des travaux ainsi que sur la conservation de la documentation nécessaire.

03. Le texte des normes de travail relatives à la certification est présenté ci-après aux paragraphes 04 à 12.

Chaque norme est complétée de ses commentaires aux points 2101 à 2108.

04. Définition de la stratégie de révision et plan de mission

Le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance globale de l'entreprise lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs.

Cette approche a pour objectif d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et conditionne ainsi la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission qui conduisent à :

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

05. Evaluation du contrôle interne

A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le commissaire aux comptes effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugés significatifs en vue d'identifier, d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer, et d'autre part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

06. Obtention des éléments probants

Le commissaire aux comptes obtient tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer sa certification.

A cet effet, il dispose de diverses techniques de contrôle, notamment les contrôles sur pièces et de vraisemblance, l'observation physique, la confirmation directe, l'examen analytique.

Il indique dans ses dossiers les raisons des choix qu'il a effectués. Il lui appartient de déterminer les conditions dans lesquelles il met en œuvre ces techniques ainsi que l'étendue de leur application.

07. Délégation et supervision

La certification constitue un engagement personnel du commissaire aux comptes. Cependant, l'audit est généralement un travail d'équipe et le commissaire peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts indépendants. Le commissaire aux comptes ne peut déléguer tous ses travaux et exerce un contrôle approprié des travaux qu'il a délégués de façon à s'assurer que l'exécution des programmes de travail a permis d'atteindre les objectifs fixés.

08. Tenue des dossiers de travail

Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du commissaire aux comptes. Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies.

• UTILISATION DES TRAVAUX DE CONTROLE EFFECTUES PAR D'AUTRES PERSONNES

09. Utilisation des travaux des auditeurs internes

Pour déterminer si et dans quelles conditions il peut prendre en considération des travaux réalisés par les auditeurs internes, le commissaire aux comptes :

- apprécie la fonction d'audit interne dans l'entreprise ;
- s'assure par des contrôles appropriés de l'adéquation de leurs travaux et de leurs conclusions avec les objectifs de sa mission ;
- et conserve une documentation suffisante de leurs travaux.

10. Utilisation des travaux de l'expert comptable

Le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert comptable pour s'informer des travaux que ce dernier a effectués. Il apprécie dans quelle mesure ceux-ci peuvent servir les objectifs de sa mission et en conséquence être pris en considération.

11. Coordination des travaux entre co-commissaires aux comptes

Les co-commissaires, étant chacun responsable de la certification des états de synthèse, se concertent afin de planifier en commun la mission, s'informent mutuellement de leurs travaux et confrontent leurs conclusions notamment par l'examen réciproque de leurs dossiers de travail.

12. Application des normes de travail aux petites entreprises

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

Par contre, il adapte son approche, sa démarche et le choix de ses techniques pour tenir compte des particularités de la petite entreprise pour laquelle il doit veiller, d'une part à prendre en compte les travaux effectués par d'autres intervenants extérieurs, notamment l'expert-comptable, d'autre part à limiter les contraintes imposées au regard de la capacité organisationnelle de l'entreprise.

2101. DEFINITION DE LA STRATEGIE DE REVISION ET PLAN DE MISSION

NORME

Le commissaire aux comptes doit avoir une connaissance globale de l'entreprise lui permettant d'orienter sa mission et d'appréhender les domaines et les systèmes significatifs.

Cette approche a pour objectif d'identifier les risques pouvant avoir une incidence significative sur les comptes et conditionne ainsi la programmation initiale des contrôles et la planification ultérieure de la mission qui conduisent à :

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

2101. DEFINITION DE LA STRATEGIE DE REVISION ET PLAN DE MISSION

- **Commentaires de la norme**

01. La définition de la stratégie de révision, dans le cadre de la mission de commissariat aux comptes comporte généralement les étapes suivantes :

- prise de connaissance générale de l'entreprise ;
- détermination des domaines significatifs ;
- rédaction d'un programme général de travail (ou plan de mission).

- **Prise de connaissance generale de l'ENTREPRISE**

02. La réalisation de la mission du commissaire aux comtes exige une prise de connaissance de l'entreprise lui permettant notamment de déterminer les risques généraux liés à l'entreprise.

03. Les informations à collecter concernent notamment :

- l'activité de l'entreprise et le secteur dans lequel elle opère : nature des activités, principaux clients et fournisseurs, situation économique du secteur d'activité, réglementation particulière au secteur d'activité, etc...;
- son organisation et sa structure : actionnariat, implantations géographiques, organigramme général et par fonction, structure du groupe, activité des principales filiales, etc....;
- ses politiques générales : politique financière, commerciale et sociale ;
- ses perspectives de développement ;
- son organisation administrative et comptable : systèmes de traitement de l'information financière, procédures comptables et administratives, contrôle budgétaire, service d'audit interne, etc...;
- ses politiques comptables : méthodes d'évaluation des stocks et en cours, comptabilisation des frais de recherche et de développement, des contrats à long terme, etc...;

- 04.** Pour acquérir ces informations, le commissaire aux comptes dispose des moyens suivants :
- la prise de contact avec le prédécesseur ;
 - la relation directe avec les dirigeants auprès desquels il recherchera les informations nécessaires sur les décisions qui peuvent avoir une incidence sur les comptes ;
 - la prise de connaissance des états de synthèse, afin d'analyser la situation financière et la rentabilité de l'entreprise ;
 - les informations utiles à l'exercice de sa mission qu'il peut, en vertu de l'article 167, recueillir auprès des tiers qui ont accompli des opérations pour le compte de la société ;
 - les diverses publications internes ;
 - les rapports des auditeurs externes et des auditeurs internes ;
 - la législation applicable à l'entreprise ;
 - les rapports financiers d'entreprises similaires exerçant dans le même secteur ;
 - la presse financière et les revues spécialisées du secteur d'activité ;
 - les publications des organismes professionnels.
- 05.** Lors de cette phase de prise de connaissance générale de l'entreprise, le commissaire aux comptes a collecté et examiné de nombreuses informations sur l'entreprise qui vont lui permettre de procéder à une analyse des risques généraux de l'entreprise ; Ces risques généraux peuvent être classés sous trois grandes rubriques :
- la situation économique et financière ;
 - l'organisation générale ;
 - l'attitude de la direction.
- 06.** La situation économique et financière : parmi les facteurs de risques que le commissaire aux comptes considère, on peut citer :
- l'existence d'éléments susceptibles de remettre en cause la continuité de l'exploitation ;
 - une situation financière précaire (dégradation des résultats, du fonds de roulement, augmentation importante des besoins en fonds de roulement, etc.),

- la situation économique du secteur d'activité (marché en déclin, secteur très concurrentiel, etc.) ;
 - la nature des produits vendus (produits à obsolescence rapide, existence de nouveaux produits concurrentiels, produits saisonniers, etc.) ;
 - le climat social (grèves fréquentes entraînant une sous-activité, etc.) ;
 - les modifications de structure (acquisition ou cession ou cessation d'activité, restructuration, etc.).
- 07.** Organisation générale de l'entreprise : Parmi les facteurs de risques liés à l'organisation générale de l'entreprise, on peut citer :
- excès de centralisation ou de décentralisation ;
 - rotation importante du personnel et notamment des cadres ;
 - contrôle insuffisant sur des activités ou des succursales décentralisées ;
 - absence de procédures comptables et administratives, d'organigrammes et de définitions de fonctions régulièrement mises à jour ;
 - absence de contrôle budgétaire ;
 - absence de service d'audit interne.
- 08.** Attitude de la direction : l'insuffisance ou l'absence de sensibilisation de la direction pour les questions comptables, financières et administratives constitue un facteur de risque général qui doit être pris en compte. En particulier, l'attitude de la direction dans les domaines suivants sera examinée :
- l'organisation de l'entreprise (degré d'implication dans le système de contrôle interne) ;
 - les résultats et les comptes annuels ;
 - l'information financière ;
 - l'évolution des cours boursiers.
- 09.** L'existence de risques généraux peut conduire le commissaire aux comptes, soit à renforcer globalement son programme de travail, soit à aborder la mission dans un état d'esprit différent, ce qui aura un effet au second degré sur l'orientation des travaux de contrôle. Cette analyse sera également utile lors de l'identification des domaines et des systèmes significatifs.

• **IDENTIFICATION DES DOMAINES ET DES SYSTEMES SIGNIFICATIFS**

- 10.** L'identification des domaines et des systèmes significatifs nécessite au préalable la détermination du seuil de signification.

Le seuil de signification est la mesure que peut faire le commissaire aux comptes du montant à partir duquel une erreur, une inexactitude ou une omission peut affecter la régularité et la sincérité des états synthèse ainsi que l'image fidèle du résultat de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de la société. C'est donc l'appréciation que peut faire le commissaire aux comptes des besoins des utilisateurs des états de synthèse.

- 11.** Pour déterminer le seuil de signification, plusieurs éléments de référence peuvent être utilisés ; les éléments de référence les plus communément admis sont :

- les capitaux propres ;
- le résultat net ;
- le résultat courant ;
- un ou plusieurs postes ou information des états de synthèse (chiffre d'affaires...)

- 12.** Certaines circonstances particulières doivent, en outre, être prises en compte lors de la fixation d'un seuil de signification :

- l'existence d'exigences contractuelles, légales ou statutaires particulières ;
- la variation importante d'une année sur l'autre des résultats ou de certains postes ;
- des capitaux propres ou des résultats anormalement faibles.

- 13.** Les domaines significatifs peuvent être classés en deux catégories :

- les comptes significatifs, c'est-à-dire ceux qui peuvent par leur valeur et/ou leur nature receler des erreurs significatives ;
- le respect des obligations légales qu'il doit vérifier, c'est-à-dire les vérifications spécifiques (1) auxquelles il doit procéder.

(1) Cf point 211.

14. L'identification des comptes significatifs repose essentiellement sur l'examen analytique.

L'examen analytique est un ensemble de techniques consistant à :

- faire des comparaisons entre les données résultant des états de synthèse et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données d'entreprises similaires, et d'établir des relations entre elles ;
- analyser les fluctuations et les tendances ;
- étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons.

15. Les comptes significatifs sont ceux qui recèlent des risques d'erreurs significatives dans les comptes annuels. Pour les déterminer, le commissaire aux comptes doit prendre en compte de nombreux éléments qui sont tous intimement liés à leur importance par rapport au seuil de signification et, également, à la probabilité d'erreurs.

16. Tous les comptes qui représentent une part importante des comptes annuels sont a priori significatifs car le commissaire aux comptes a besoin de s'assurer que les opérations qu'ils enregistrent sont correctement évaluées et comptabilisées.

17. Certains comptes dont le solde est, à première vue, non significatif sont importants pour le commissaire aux comptes car ils recèlent une grande probabilité d'erreur. Il s'agit par exemple :

- des comptes où transitent des données de forte valeur individuelle (par exemple, travaux en cours dont le solde peut être mineur à la date de clôture) ;
- des comptes qui sont fortement affectés par les jugements (provisions pour dépréciation des clients ou des stocks) ;
- des comptes qui font appel à des techniques comptables complexes (par exemple, la valorisation des stocks dans une entreprise à cycle long de production) ;
- des comptes qui présentent des anomalies apparentes (par exemple, comptes d'attente à régulariser, comptes affectés par un changement de législation).

18. Systèmes comptables significatifs

Les systèmes comptables sont les systèmes qui assurent la saisie et le traitement des différentes données dont la résultante est l'établissement des états de synthèse. Ces systèmes peuvent être manuels ou informatisés.

Le commissaire aux comptes doit identifier les systèmes comptables qui traitent des données ayant une incidence significative sur les états de synthèse.

L'identification des systèmes comptables significatifs lui permet de décider ceux qui doivent faire l'objet d'une évaluation du contrôle interne ou d'un programme de contrôle spécifique, de planifier l'exécution des travaux et, si nécessaire, l'intervention de spécialistes lorsque les traitements sont informatisés.

• **REDACTION D'UN PROGRAMME GENERAL DE TRAVAIL (OU PLAN DE MISSION)**

- 19.** Le commissaire aux comptes doit organiser son intervention, ce qui l'amène à considérer :
- le choix des collaborateurs en fonction de leur expérience et de leur connaissance du secteur d'activité de l'entreprise;
 - la répartition des travaux :
 - dans le temps : dates et durées des visites ;
 - dans l'espace : possibilité de rotation pour les visites aux agences, aux succursales, aux usines ;
 - avec le co-commissaire ;
 - l'utilisation possible des travaux de l'expert-comptable, des auditeurs internes ;
 - la coordination avec les commissaires aux comptes des filiales ou de la maison-mère ;
 - l'appel à des spécialistes pour étudier par exemple des applications informatiques ou dans tout autre domaine : juridique, fiscal, technique ;
 - les dates des conseils et des assemblées et les délais d'émission des rapports.
- 20.** Sur la base des informations collectées, le commissaire aux comptes sera en mesure d'établir le budget de ses honoraires, en heures et en dirhams. Son estimation des heures nécessaires pour l'accomplissement de sa mission pourra être modifiée ultérieurement si, à la suite de son examen des systèmes comptables significatifs, il conclut que les risques d'erreurs sont tels qu'il doit augmenter l'étendue de ses contrôles.

- 21.** L'ensemble des informations collectées pourra être regroupé dans un "programme général de travail", véritable plan de mission, dont les principales rubriques peuvent être :
- présentation de l'entreprise (dénomination sociale, organisation générale, activités, localisations, principaux dirigeants et contacts, date de clôture, chiffre significatifs, etc.)
 - organisation et politique comptables (document décrivant les procédures et l'organisation comptable, principales politiques comptables, système budgétaire, etc.) ;
 - zones de risques ;
 - seuils de significations et domaines significatifs (montant du ou des seuils de signification, identification des comptes significatifs, etc.) ;
 - axes principaux des travaux de contrôle ;
 - organisation de la mission (dates d'intervention, intervenants, intervention de personnes extérieures co-commissaire, spécialistes, auditeurs internes- nature des rapports à émettre et délais d'émission, etc.) ;
 - budget des honoraires (répartition des heures dans le temps et par nature de travaux, montant des honoraires et des débours, etc...).

2102. EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

NORME

A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le commissaire aux comptes effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier, d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer, et d'autre part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adapté.

2102. EVALUATION DE CONTROLE INTERNE

• COMMENTAIRES DE LA NORME

- 01.** Le contrôle interne est constitué par l'ensemble des mesures de contrôle, comptable ou autre, que la direction définit, applique et surveille, sous sa responsabilité, afin d'assurer la protection du patrimoine de l'entreprise et la fiabilité des enregistrements comptables et des états de synthèse qui en découlent.
- 02.** Le contrôle interne ainsi défini doit permettre d'obtenir l'assurance raisonnable que :
- les opérations sont exécutées conformément aux décisions de la direction (système d'autorisation et d'approbation);
 - les opérations sont enregistrées de telle façon que les états de synthèse qui en découlent sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de l'entreprise (contrôles internes fiables lors du traitement des données et de l'élaboration des états de synthèse) ;
 - les actifs de l'entreprise sont sauvegardés (séparation des tâches, contrôle physique sur les actifs, service d'audit interne, assurances, etc...).
- 03.** Le commissaire aux comptes apprécie le contrôle interne de l'entreprise en fonction de son objectif de certification des états de synthèse. En conséquence, il ne procédera à une étude et à une évaluation du contrôle interne que pour les systèmes conduisant à des comptes significatifs qu'il a identifiés lors de la phase de planification de sa mission.
- 04.** L'appréciation du contrôle interne comporte deux étapes :
- la première consiste à comprendre les procédures de traitement des données et les contrôles internes manuels ou informatisés mis en place dans l'entreprise ;
 - la deuxième consiste à vérifier le fonctionnement des contrôles internes sur lesquels le commissaire aux comptes a décidé de s'appuyer afin de s'assurer qu'ils produisent bien les résultats escomptés tout au long de la période examinée.
- 05.** La première étape se déroule comme suit :
- prise de connaissance du système de traitement des données et des contrôles internes manuels et informatisés mis en place dans l'entreprise (utilisation, si nécessaire, des diagrammes de circulation comme moyen de description) ;

- vérification par des tests limités (tests de conformité) que les procédures telles que décrites et que les contrôles internes indiqués sont appliqués ;
- évaluation des risques d'erreurs qui peuvent se produire dans le traitement des données en fonction des objectifs que doivent atteindre les contrôles internes sur le traitement des données, à savoir :
 - . s'assurer que toutes les opérations sont saisies pour enregistrement,
 - . s'assurer que les opérations saisies sont réelles et correctement enregistrées dans les livres et les états de synthèses,
- évaluation des contrôles internes assurant la protection des actifs, c'est-à-dire ceux sans lesquels il existerait des risques de pertes non enregistrées (par exemple, systèmes de protection physique des stocks pour éviter le coulage, relance des clients pour éviter des pertes sur créances) ;
- identification des contrôles internes sur lesquels le commissaire aux comptes a décidé de s'appuyer et qui auront pour conséquence, s'ils fonctionnent tels qu'escomptés, de limiter ses travaux de vérification sur les soldes des comptes concernés.

Cette étape est développée dans son intégralité lorsqu'un système comptable est étudié pour la première fois. Pour les exercices ultérieurs, il conviendra de mettre à jour la description du système et l'analyse qui en est faite. Si les systèmes n'ont pas été modifiés, des tests de conformité devront être effectués pour s'assurer que c'est le cas.

- 06.** Après la réalisation de la première étape, le commissaire aux comptes peut, pour orienter sa mission, rédiger une note qui résume pour chaque compte significatif :
- le ou les systèmes comptables qui l'alimentent ;
 - le processus de jugement qui l'affecte ;
 - les contrôles internes sur lesquels il a décidé de s'appuyer et les conséquences sur l'étendue des contrôles sur les soldes, si les résultats des tests sur ces contrôles internes sont satisfaisants ;
 - la nature, l'étendue et le calendrier des autres contrôles pour s'assurer, lorsqu'il n'y a pas de contrôles internes sur lesquels il puisse s'appuyer, qu'il n'y a pas eu d'erreurs significatives ou pour quantifier les erreurs qui se sont produites.
- 07.** La deuxième étape dans l'appréciation du contrôle interne se déroule comme suit :
- vérification suffisamment étendue des contrôles internes sur lesquels le commissaire aux comptes a décidé de s'appuyer pour s'assurer qu'ils fonctionnent effectivement et tout au long de la période soumise à son examen ;

si le résultat de cette vérification est satisfaisant, confirmation que les contrôles sur les soldes des comptes concernés peuvent être limités ;

- si le résultat de cette vérification n'est pas satisfaisant, remise en cause de l'évaluation préliminaire des risques d'erreurs dans le système étudié et élaboration d'un programme de travail permettant soit de s'assurer qu'aucune erreur significative ne s'est produite, soit de quantifier les erreurs qui se sont produites.
- 08.** Le commissaire aux comptes doit procéder à cette appréciation du contrôle interne quelle que soit la taille de l'entreprise. Dans les petites entreprises, il n'existe pas, a priori, de contrôles internes sur lesquels le commissaire aux comptes puisse s'appuyer en raison du problème de séparation des tâches posés par un effectif restreint des services administratifs. Cependant, il doit procéder à la première étape d'évaluation du contrôle interne afin de comprendre le processus de traitement des opérations et identifier les risques d'erreurs qui peuvent se produire. Ainsi son programme de travail sera adapté à ces risques (1).
- 09.** L'évaluation du contrôle interne d'un système de traitement informatisé de l'information financière est effectuée selon la même démarche que celle décrite ci-dessus et comprend essentiellement deux parties :
- l'évaluation du contrôle interne de la « fonction informatique » (c'est-à-dire, l'ensemble formé par le service informatique et par les utilisateurs dans leurs relations avec le service) qui a pour objectif de s'assurer que le système fonctionne de manière à garantir :
 - la fiabilité des informations produites,
 - la protection du patrimoine,
 - la sécurité et la continuité des travaux,
 - l'évaluation du contrôle interne d'un système ou d'une application où seront considérés plus particulièrement :
 - les contrôles sur la préparation et la saisie des données, aussi bien au niveau des services utilisateurs qu'au niveau informatique,
 - les contrôles sur l'exploitation : prévention contre des erreurs et des fraudes pendant le traitement,
 - les contrôles destinés à s'assurer de l'intégrité, de l'exactitude, et de l'autorisation des opérations à enregistrer,

(1) Voir aussi ci-après point 2108 « Application des normes de travail aux petites entreprises ».

- . Le maintien du chemin de révision (ou système de référence) ;
 - . la qualité de la documentation ;
 - . les modifications intervenues d'un exercice à l'autre dans les programmes, notamment pour les méthodes d'enregistrement et d'évaluation.
- 10.** Le commissaire aux comptes signale aux dirigeants les observations qu'appelle de sa part le contrôle interne. Cette communication prendra une forme appropriée, orale ou écrite, en fonction de l'importance relative des observations.
- 11.** Lorsque, dans son étude et son appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes découvre des lacunes, il appréciera si celles-ci sont d'une gravité telle qu'il doive refuser sa certification ou l'assortir de réserves dûment motivées.

2103.- OBTENTION DES ELEMENTS PROBANTS

NORME

Le commissaire aux comptes obtient tout au long de sa mission les éléments probants suffisants et appropriés pour fonder l'assurance raisonnable lui permettant de délivrer sa certification.

A cet effet, il dispose de diverses techniques de contrôle, notamment les contrôles sur pièces et de vraisemblance, l'observation physique, la confirmation directe, l'examen analytique. Il indique dans ses dossiers les raisons des choix qu'il a effectués. Il lui appartient de déterminer les conditions dans lesquelles il met en œuvre ces techniques ainsi que l'étendue de leur application.

2103. OBTENTION DES ELEMENTS PROBANTS

• COMMENTAIRES DE LA NORME

- 01.** Sauf cas exceptionnels, le commissaire aux comptes ne peut examiner l'ensemble des documents justificatifs et des écritures comptables. Il sélectionne l'échantillon sur lequel il va appliquer ses procédés de vérification, selon la technique de sondage la mieux adaptée aux circonstances : prélèvements au hasard basés sur le jugement professionnel ou échantillonnage statistique.
- 02.** Pour atteindre ses objectifs, le commissaire aux comptes dispose des techniques suivantes :
- (a) l'inspection physique et l'observation qui consistent à examiner les actifs, les comptes ou à observer la façon dont une procédure est appliquée ;
 - (b) la confirmation directe qui consiste à obtenir directement, auprès des tiers qui entretiennent des relations commerciales ou financières avec la société, des informations sur le solde de leurs comptes avec l'entreprise ou sur des opérations effectuées avec elle ;
 - (c) l'examen des documents reçus par l'entreprise et qui servent de justificatifs à l'enregistrement des opérations ou à leur contrôle : factures fournisseurs, relevés bancaires par exemple;
 - (d) l'examen des documents créés par l'entreprise : copie de factures clients, comptes, balances, rapprochements. Certains de ces documents peuvent avoir un caractère plus probant que d'autres ;
 - (e) les contrôles arithmétiques ;
 - (f) les analyses, estimations, rapprochements et recoupements effectués entre les informations obtenues et documents examinés et tous autres indices recueillis ;
 - (g) l'examen analytique qui consiste à :
 - faire des comparaisons entre les données résultant des états de synthèse et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou d'entreprises similaires et établir des relations entre elles ;
 - analyser les fluctuations et les tendances ;

- étudier et analyser les éléments inhabituels résultant de ces comparaisons ;
- (h) les informations verbales obtenues des dirigeants et salariés de l'entreprise.
- 03.** Chacune de ces techniques est mise en œuvre selon une intensité qui varie en fonction de l'objectif visé. Le commissaire aux comptes doit choisir celles qui lui apportent la valeur probante suffisante dans les meilleures conditions de temps. Son choix dépendra notamment :
- de la connaissance de l'entreprise ;
 - de la situation financière de l'entreprise ;
 - des zones de risques identifiées ;
 - de l'importance relative des éléments à contrôler ;
 - de la qualité du système de contrôle interne et de la fiabilité du système comptable ;
 - des délais dont il peut disposer ;
 - de la nature et de l'étendue des travaux effectués par un service d'audit interne ou par un expert comptable.

C'est en général par la combinaison appropriée de plusieurs éléments probants que le commissaire aux comptes pourra fonder son jugement sur les états de synthèse. Il pourra également obtenir des dirigeants de l'entreprise une lettre d'affirmation.

- 04.** La lettre d'affirmation récapitule ou complète, à la fin des travaux, certaines déclarations faites par les dirigeants au cours de la mission ; elle porte sur les états de synthèse examinés et sur des éléments spécifiques pour lesquels le commissaire aux comptes ne peut obtenir d'éléments suffisamment probants ; une telle lettre permet également de rappeler aux dirigeants sociaux leur responsabilité dans la préparation des états de synthèse et dans l'information communiquée aux commissaires aux comptes.

• **CONTROLE DES COMPTES**

- 05.** L'exécution du programme de contrôle des comptes doit permettre au commissaire aux comptes de réunir des éléments probants suffisants pour s'assurer que les dispositions légales et réglementaires auxquelles est soumise l'entreprise sont bien respectées.

Il s'agit, en particulier, des règles de présentation et d'évaluation édictées par la loi sur les obligations comptables des commerçants, le plan comptable général et les plans comptables professionnels. Il sera particulièrement attentif dans ses divers contrôles sur les comptes au respect des sept principes comptables édictés par le code général de normalisation comptable, à savoir :

- la continuité de l'exploitation ;
- la permanence des méthodes ;

- le coût historique ;
- la spécialisation des exercices ;
- la prudence ;
- la clarté ;
- l'importance significative.

06. L'exécution de son programme doit également lui permettre de s'assurer que :

- les actifs existent et qu'ils appartiennent à la société ;
- les passifs, les produits et les charges concernent la société.

• **EXAMEN DES ETATS DE SYNTHÈSE**

07. L'examen des états de synthèse vise, d'une part la certification de la régularité et de la sincérité des états de synthèse, de l'image fidèle qu'ils donnent du résultat de l'exercice, de la situation financière et du patrimoine de la société, d'autre part la vérification de la sincérité et de la cohérence avec les états de synthèse des informations d'ordre financier contenues dans les documents qui doivent être mis à la disposition des actionnaires à l'occasion de l'assemblée générale (2).

08. Les diverses étapes de la vérification permettent de tirer un certain nombre de conclusions sur des comptes et des opérations et non sur les états de synthèses pris dans leur ensemble (1).

09. Selon la loi, les états de synthèse sont tenus à la disposition du commissaire aux comptes soixante jours au moins avant l'avis de convocation de l'assemblée générale. Toutefois, le commissaire aux comptes se fera, remettre, chaque fois que cela sera possible, les projets des états de synthèse afin de commencer son examen le plus rapidement possible avant la réunion du conseil d'administration ou du directoire qui arrête les comptes.

10. Seul cet examen préalable, s'il a été possible et s'il a abouti à modifier les comptes de façon significative, permettra d'informer le conseil ou le directoire avant la réunion qui arrête les comptes.

(1) Les états de synthèse comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (article 9, alinéa 2 de la loi n° 9-88)

(2) Cette vérification constitue une obligation légale spécifique qui est examinée au point 2115 ci-après.

- 11.** L'examen d'ensemble des états de synthèse a pour objet de vérifier :
- que le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires :
 - . sont cohérents, compte tenu de la connaissance générale de l'entreprise, de son secteur d'activité et du contexte économique,
 - . concordent avec les données de la comptabilité,
 - . sont présentés selon les principes comptables et la réglementation en vigueur,
 - . tiennent compte des événements postérieurs à la date de clôture.
- 12.** Parmi les procédés d'analyse qui peuvent être appliqués, on peut citer l'examen analytique lequel consiste à analyser des tendances et des ratios significatifs et à obtenir les explications justifiant la cohérence des informations financières des états de synthèse et les variations significatives. L'examen analytique comprend notamment :
- l'établissement des ratios habituels d'analyse financière et leur comparaison avec ceux des exercices précédents et du secteur d'activité ;
 - la comparaison entre les données résultant des états de synthèse et des données antérieures, postérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou des données d'entreprises similaires ;
 - la comparaison en pourcentage du chiffre d'affaire des différents postes du compte de produits et charges.

Tout écart significatif devra faire l'objet d'une étude particulière et d'explications appropriées de la part de l'entreprise. Ces explications seront vérifiées en les recoupant avec les autres informations dont dispose le commissaire aux comptes qui pourra décider, si elle s'avèrent insuffisantes, de les compléter en recherchant d'autres justifications.

L'examen analytique fournit des éléments probant quant à l'exhaustivité, l'exactitude et la validité des données générées par le système comptable. Toutefois, l'auditeur doit apprécier le risque que l'examen analytique auquel il a procédé ne mette pas en évidence des anomalies significatives.

- 13.** Le commissaire aux comptes s'assure selon les méthodes d'audit de l'existence de l'élément audité (bien, valeur, créance, dette ...), de son appartenance à l'entreprise, du bien fondé de sa valeur dans les comptes (facture, cotation, prix du marché, calcul ...) et

son imputation correcte dans les comptes et de la cohérence de l'information avec les données de l'entreprise, du secteur, des procès verbaux des conseils et assemblées, du rapport de gestion et de l'ETIC.

14. Le commissaire aux comptes étant appelé souvent à procéder par sondages (statistiques ou non), il lui appartient de s'assurer de la cohérence et la représentativité de l'échantillon permettant d'aboutir à des conclusions probantes ; comme il lui appartient d'apprécier le risque et la marge d'erreur.

• **MISSIONS INITIALES – SOLDES D'OUVERTURE**

15. Lors d'une mission initiale, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats et procéder à des vérifications permettant d'obtenir l'assurance que :

- **les soldes d'ouverture ne contiennent pas d'anomalies ayant une incidence significative sur les états financiers de l'exercice audité**
- les soldes de clôture de l'exercice précédant ont été correctement repris
- les politiques d'arrêté des comptes et les méthodes d'évaluation utilisées ont été appliquées de manière constante et que les changements éventuels sont admis par les règles comptables et ont été convenablement enregistrés et décrits dans l'ETIC

16. Lorsque les états financiers de l'exercice précédent ont été audité par un autre auditeur, celui-ci doit procéder à une revue des dossiers de l'auditeur de l'exercice précédent pour apprécier l'étendue des travaux réalisés par ce dernier et les conclusions obtenues.

• **OBSERVATION PHYSIQUE**

17. L'observation physique est un des moyens les plus efficaces pour s'assurer de l'existence d'un actif ; elle n'apporte cependant qu'une partie des éléments probants qui sont nécessaires au commissaire aux comptes pour fonder son jugement. Seule l'existence du bien est confirmée. Les autres éléments, tels que propriété du bien, valeur attribuée, etc., doivent être vérifiés par d'autres techniques. Cependant, l'observation physique peut, dans certains cas, apporter une partie des éléments probants concernant la propriété ou la valeur du bien.

- 18.** Il appartient au commissaire aux comptes de déterminer les conditions auxquelles il soumet la mise en œuvre de l'observation physique ainsi que l'étendue de son application.
- 19.** Les éléments pouvant faire l'objet d'un examen physique sont très nombreux. Par rubrique du bilan, on peut noter :
 - immobilisations corporelles ;
 - stocks dans l'entreprise ou chez des tiers lorsqu'elle en est propriétaire ;
 - effets ;
 - espèces.
- 20.** Bien que l'observation physique puisse être effectuée ponctuellement par le commissaire aux comptes tout au long de l'exercice de sa mission, elle est le plus souvent mise en œuvre au moment des inventaires des divers éléments évoqués ci-dessus par l'entreprise.
- 21.** La responsabilité des prises d'inventaire est du ressort de la direction de l'entreprise. Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les dirigeants assument cette responsabilité et ont mis en place des procédures de contrôle physique satisfaisantes. Une façon efficace de s'en assurer est d'assister aux contrôles effectués par l'entreprise.
- 22.** Dans la plupart des cas, le commissaire aux comptes se limitera à constater que les procédures existent, qu'elles sont satisfaisantes et correctement appliquées. Il complétera cette observation par un nombre de comptages dont le volume dépendra de la qualité des procédures d'inventaire mises en place par l'entreprise et de la fiabilité du système de contrôle interne concernant les actifs inventoriés et leur enregistrement.
- 23.** Le rôle essentiel du commissaire aux comptes étant d'observer la façon dont l'entreprise procède au recensement des existants, il devra se tenir informé de la date ou des dates retenues par l'entreprise pour effectuer son inventaire.
- 24.** Cette date dépend en général du système mis en place pour contrôler les actifs. Dans de nombreux cas, la date retenue par les entreprises est la date de clôture de l'exercice. Il arrive cependant que les entreprises effectuent des inventaires tournants. Ceci ne serait pas de nature à entraîner de conséquences sur la certification si l'entreprise, bien que tenue légalement de procéder à un inventaire à la clôture de l'exercice, dispose par ailleurs d'un système d'enregistrement suffisamment fiable pour justifier l'existence des actifs à la date de clôture.

25. Lorsque l'inventaire est effectué à une date autre que celle de la clôture, le commissaire aux comptes devra vérifier qu'il existe un système fiable, inventaire permanent par exemple, qui permet de déterminer, à partir de cet inventaire physique, les quantités à la date de clôture. Dans ce cas particulier, il est recommandé d'assister aux comptages physiques faits par l'entreprise et de compléter les contrôles en effectuant des sondages sur les existants à la date de clôture à partir de l'inventaire permanent.
26. Concernant les stocks, et dans le cas d'inventaires tournants, le commissaire aux comptes procédera de façon identique et devra en outre vérifier que le stock est recensé au moins une fois au cours de l'exercice. Il contrôlera également le système mis en place pour ajuster l'inventaire permanent.
- **CONFIRMATION DIRECTE**
27. La confirmation directe est une procédure qui consiste à demander à un tiers ayant des liens d'affaires avec l'entreprise vérifiée de confirmer directement au commissaire aux comptes des informations concernant l'existence d'opérations, de soldes, ou tout autre renseignement ; il appartient au commissaire aux comptes de déterminer les conditions auxquelles il soumet sa mise en œuvre ainsi que l'étendue de son application.
28. La confirmation directe permet, en général, au commissaire aux comptes d'atteindre ses objectifs plus rapidement et de façon plus satisfaisante que d'autres moyens de contrôle. La confirmation directe pourra cependant n'être pas suffisante. Elle ne constitue qu'une partie des éléments probants que le commissaire aux comptes doit réunir pour fonder son jugement. Par exemple, une confirmation de solde reçue d'un client donne une qualité de preuve très satisfaisante quant à l'existence de la créance. Elle ne signifie pas que le client est solvable et que la créance sera encaissée. Des procédures devront également être mises en œuvre pour vérifier que toutes les créances non réglées figurent dans les comptes.
29. Il est en principe préférable de demander une confirmation de solde ou d'information à la date de clôture. Ainsi l'élément confirmé sera directement utilisable dans le cadre de la vérification des états de synthèse de clôture.
30. Cependant lorsque le système de contrôle interne est satisfaisant, les demandes de confirmation peuvent porter sur une date autre que celle de la clôture. Il sera alors nécessaire de s'assurer que les conclusions que l'on a pu tirer de ces confirmations sont toujours valables à la date de clôture.
31. Par contre, certaines confirmations doivent être faites systématiquement à la date de clôture, par exemple la recherche des engagements et passifs éventuels auprès des conseils juridiques ou du Greffe du tribunal de première instance.

32. L'efficacité de la technique de confirmation directe est subordonnée au respect de certaines règles pratiques concernant :

- la sélection des comptes à confirmer ;
- la présentation, le contrôle et l'expédition des demandes ;
- l'exploitation des réponses ;
- le traitement des demandes sans réponses.

33. Principaux cas de confirmation

* **Immobilisations**

Conservation foncière pour les terrains et immeubles : ces confirmations donnent une information sur la propriété des biens et sur l'existence de garanties éventuelles.

* **Stocks**

Stocks appartenant à des tiers et en dépôt dans l'entreprise ; stocks appartenant à l'entreprise et en dépôt chez des tiers.

* **Créances et dettes**

Confirmation des clients et fournisseurs, des comptes courants, des prêts auprès des tiers concernés. Outre le solde, d'autres informations peuvent être obtenues, par exemple : échéances, intérêts, garanties sur emprunts et prêts pour confirmer les éléments des contrats.

* **Titres de participation et de placement**

Intermédiaire habilité pour la tenue des comptes de titres, coupons à encaisser.

* **Banques**

Confirmation des soldes et opérations réalisées par la banque pour l'entreprise, cautions, garanties, titres, personnes autorisées à signer, etc...

* **Personnel**

Prêts et avances

* **Engagements hors bilan et passifs éventuels**

Assurances, avocats, experts fiscaux, greffe du tribunal de première instance, etc...

- **EXAMEN DE L'ETIC**

- 34.** L'examen de l'état des informations complémentaires (ETIC) s'intègre dans le processus d'audit.
- 35.** Le commissaire aux comptes doit s'assurer que les états de l'ETIC et les informations qui y sont incluses sont pertinents et répondent à l'objectif d'information utile et aux principes d'image fidèle et d'importance significative.
- 36.** Il s'assure que les changements de méthode et leurs incidences, les engagements hors bilan, les passifs éventuels et les événements postérieurs à la date de clôture du bilan ont également été clairement déclinés.

2104. - DELEGATION ET SUPERVISION

NORME

La certification constitue un engagement personnel du commissaire aux comptes. Cependant, l'audit est généralement un travail d'équipe et le commissaire peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs ou des experts indépendants. Le commissaire aux comptes ne peut déléguer tous ses travaux et exerce un contrôle approprié des travaux qu'il a délégués de façon à s'assurer que l'exécution des programmes de travail a permis d'atteindre les objectifs fixés.

2104. DELEGATION ET SUPERVISION

- **Commentaires de la norme**

01. La loi 17-95 stipule dans son article 167, alinéa 2 et 3 :

«Pour l’accomplissement de leurs contrôles, les commissaires aux comptes peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu’ils font connaître nommément à la société. Ceux-ci ont les mêmes droits d’investigation que les commissaires aux comptes».

02. Divers facteurs peuvent amener le commissaire aux comptes à déléguer une partie de ses travaux :

- la taille et la complexité des entreprises ;
- le volume des travaux nécessaires pour pouvoir certifier et les délais à respecter ;
- le nombre d’entreprises clôturant à la même date qui entraîne la concentration d’une partie importante des travaux sur une courte période ;
- la complexité des problèmes à résoudre qui oblige le commissaire aux comptes à faire parfois appel à un spécialiste.

03. Cependant les opérations ci-après doivent être assurées personnellement par le commissaire aux comptes :

- arrêté du programme général de travail pour l’exercice,
- désignation du chef de mission et des collaborateurs qui lui sont adjoints,
- supervision de l’exécution de la mission,
- appréciation des grandes options prises par la société au moment de l’arrêté final des comptes en matière d’évaluation et de dépréciation notamment.

04. Pour ce qui est du conseil d’administration et des assemblées générales auxquels il est convoqué, il est souhaitable que le commissaire aux comptes y assiste ; dans le cas où il l’estime nécessaire, il peut, conformément à l’article 167 se faire représenter.

- 05.** En outre, et bien que sur ces points des délégations partielles soient inévitables, le commissaire aux comptes :
- doit avoir une connaissance directe de l'entreprise, de son activité, du fonctionnement de ses services, ce qui nécessite qu'il se rende personnellement sur place à cet effet ;
 - doit garder des contacts personnels avec les responsables de l'entreprise, le seul examen du dossier de contrôle établi par les collaborateurs étant généralement insuffisant pour permettre au commissaire aux comptes d'exercer pleinement son jugement, en particulier à l'occasion de l'appréciation des choix importants visés ci-dessus.
- 06.** Le commissaire aux comptes conserve seul la responsabilité directe et entière du contenu de son rapport. Cette délégation ne peut donc se concevoir que si le commissaire aux comptes se donne les moyens de contrôler la façon dont elle s'exerce. La supervision est un moyen privilégié, même si ce n'est pas le seul, d'exercer pleinement cette responsabilité et de satisfaire au principe de l'exercice personnel de la mission.
- 07.** La supervision s'exerce tout au long de la mission, afin de s'assurer que les travaux progressent selon le programme et les délais prévus, et que tout problème est résolu rapidement. Une partie de la supervision peut être déléguée à un collaborateur moins expérimenté, lorsque ces travaux ne nécessitent pas la supervision directe du commissaire aux comptes.
- 08.** Les notes et commentaires rédigés lors de la supervision, les prises de position écrites du commissaire aux comptes sur les questions soulevées par ses collaborateurs constituent la preuve d'une supervision effective. La trace de la supervision peut également se matérialiser par la signature ou le paraphe du commissaire aux comptes sur certaines feuilles de travail établies par ses collaborateurs.

2105. TENUE DES DOSSIERS DE TRAVAIL

NORME

Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer les conclusions du commissaire aux comptes.

Ces dossiers permettent par ailleurs de mieux organiser et maîtriser la mission et d'apporter les preuves des diligences accomplies.

2105. TENUE DES DOSSIERS DE TRAVAIL

Commentaires de la norme

* Objectifs

01. Il est recommandé aux commissaires aux comptes de tenir des dossiers de travail contenant des documents relatifs à la société ainsi que la date et la durée de leurs interventions et de celles de leurs collaborateurs.
02. De plus, la tenue de dossiers de travail est la condition d'une bonne organisation de la mission.
03. Les travaux effectués par le commissaire aux comptes doivent faire l'objet de renseignements suffisants consignés dans les dossiers afin de justifier que les normes ont été appliquées de façon satisfaisante.

* Utilité

04. Les dossiers de travail constituent, par ailleurs, la documentation la plus efficace pour une prise de connaissance générale de l'entreprise et la planification de la mission lors des exercices ultérieurs.
05. Ils sont indispensables lorsque les travaux d'audit ont été délégués afin de pouvoir exercer une supervision effective. De même, la tenue des dossiers de travail est indispensable lorsque les travaux peuvent être utilisés par d'autres commissaires aux comptes avec lesquels le secret professionnel peut être partagé (1).

* Structure et contenu

06. Les dossiers de travail doivent comporter les feuilles de travail établies par le commissaire aux comptes et ses collaborateurs, ainsi que les documents ou copies des documents recueillis.
07. Il sera en général utile de classer l'information dans deux dossiers séparés. L'un contiendra toutes les informations et documents à caractère permanent, c'est-à-dire utilisables pendant toute la durée du mandat, même si des mises à jour sont parfois nécessaires. L'autre sera réservé aux documents et informations utilisables pour un seul exercice.

(1) Cf. point 2106 «Utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes».

08. On peut mentionner, à titre indicatif, les éléments les plus caractéristiques du contenu de ces dossiers :

* ***Dossier permanent***

- . fiche signalétique,
- . bref historique de la société,
- . organigrammes,
- . personnes engageant la société,
- . états de synthèse des derniers exercices,
- . notes sur l'organisation, le secteur d'activité, la production, etc.,
- . note sur les statuts,
- . procès-verbaux des conseils d'administration et des assemblées générales,
- . liste des actionnaires,
- . structure du groupe,
- . contrats, assurances.

* ***Dossier de l'exercice***

- Planification de la mission
 - . programme général de travail,
 - . notes sur l'utilisation des travaux de contrôle effectués par d'autres personnes, auditeurs internes et spécialistes,
 - . dates et durées des visites, lieux d'intervention,
 - . composition de l'équipe,
 - . dates pour l'émission des rapports,
- Supervision des travaux
 - . notes sur la revue des dossiers et les solutions aux problèmes soulevés,
 - . approbation de toutes les décisions importantes pouvant affecter :
 - la planification,
 - le programme de travail,
 - l'exécution des travaux,
 - la conclusion des travaux,
 - le contenu des rapports.

- Appréciation du contrôle interne
 - . description des systèmes,
 - . évaluation des forces et des faiblesses et zones de risques,
 - . feuilles de travail comportant :
 - les bases de sélection des sondages sur le fonctionnement des systèmes,
 - le détail des sondages effectués,
 - des commentaires sur les anomalies décelées,
 - une conclusion.
 - Obtention des éléments probants
 - . programme de travail,
 - . feuilles de travail comportant :
 - un objectif,
 - le détail des travaux effectués,
 - des commentaires éventuels,
 - une conclusion.
 - . documents ou copie de documents obtenus de l'entreprise ou de tiers et justifiant les chiffres examinés,
 - . détail des travaux effectués sur les états de synthèse : comparaisons et explications des variations, conclusions,
 - . synthèse générale des résultats des différentes étapes de la mission et traitement des points pouvant avoir une incidence sur la certification,
 - . documents et contrôles relatifs à l'exercice des vérifications spécifiques, notamment correspondance avec les dirigeants au sujet des conventions citées aux articles 56 et 95 de la loi 17-95.
- 09.** Les dossiers de travail ont un caractère confidentiel et le commissaire aux comptes devra s'assurer que ce caractère confidentiel est préservé tant à l'extérieur qu'à l'intérieur du cabinet.

2106. UTILISATION DES TRAVAUX DE CONTROLE EFFECTUES PAR D'AUTRES PERSONNES

• **Introduction**

01. L'article 167 de la loi 17-95 dispose dans son premier alinéa :

«... Les commissaires aux comptes peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission et notamment tous contrats, livres, documents comptables et registres de procès-verbaux».

Ce texte autorise le commissaire aux comptes à demander communication de tous les documents concernant la vie de l'entreprise quels que soient leur objet et leur auteur et l'institue comme seul juge de l'utilité d'un document pour l'exercice de sa mission.

Le commissaire aux comptes peut prendre connaissance des documents dont il estime la consultation nécessaire, soit personnellement, soit par l'intermédiaire de ses collaborateurs ou experts qu'il a désignés, puisque l'article 167 alinéa 3 précise que ceux-ci «ont les mêmes droits d'investigation que les commissaires aux comptes».

L'alinéa 4 du même article dispose que les investigations du commissaire aux comptes «peuvent être faites tant auprès de la société que des sociétés mères ou filiales».

Le refus de la part des dirigeants de communiquer toutes les pièces qui sont utiles à l'exercice de la mission du commissaire aux comptes, constitue un délit pénal prévu et réprimé par l'article 406 de la loi 17-95.

02. Le commissaire aux comptes reste toujours responsable des travaux effectués pour fonder son opinion sur les états de synthèse mais doit s'efforcer d'éviter les doubles emplois dans ses contrôles.

03. En application de ces principes, les normes suivantes et leurs commentaires ont pour objet de préciser les conditions d'utilisation par le commissaire aux comptes des travaux de contrôle effectués par :

- les auditeurs internes,
- l'expert-comptable,

2106.1 UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

NORME

Pour déterminer si et dans quelles conditions il peut prendre en considération les travaux réalisés par les auditeurs internes, le commissaire aux comptes :

- apprécie la fonction d'audit interne dans l'entreprise ;
- s'assure par des contrôles appropriés de l'adéquation de leurs travaux et de leurs conclusions avec les objectifs de sa mission ;
- et conserve une documentation suffisante de leurs travaux.

2106.1 UTILISATION DES TRAVAUX DES AUDITEURS INTERNES

Commentaires de la norme

01. La responsabilité du commissaire aux comptes étant unique et indivisible lorsqu'il exprime son opinion sur les états de synthèse, il ne saurait être question -quelle que soit l'étendue de la fonction d'audit interne- d'une substitution des travaux ou d'une répétition pure et simple d'une partie des travaux d'audit entre le commissaire aux comptes et l'auditeur interne.
02. Dans l'utilisation des travaux des auditeurs internes, le commissaire aux comptes doit tenir compte des éléments suivants :
 - l'auditeur interne est intégré dans une hiérarchie qui fixe sa mission et détermine les suites qu'elle y donne ;
 - le contrôle de l'efficacité opérationnelle est un objectif plus fréquent pour les auditeurs internes que le contrôle des comptes proprement dit.
 - même si l'auditeur interne utilise des méthodes et techniques de contrôle similaires, la notion d'importance significative et le seuil de signification peuvent être appréciés différemment par l'auditeur interne et par le commissaire aux comptes.
03. Avant de commencer la mission, il est indispensable, après accord préalable des dirigeants, de prendre contact avec les auditeurs internes, afin de définir en commun les modalités d'utilisation de leurs travaux.

Il convient, au cours de cette étape, d'examiner la programmation et la planification des travaux des auditeurs internes, afin de déterminer ceux qui pourront être utilisés. L'examen de leurs dossiers de travail donnera également des indications sur la possibilité d'utiliser les travaux réalisés.

04. En fonction du résultat des examens mentionnés ci-dessus, le commissaire aux comptes pourra faire des suggestions pour orienter les auditeurs internes vers les objectifs plus immédiatement utilisables pour sa mission et notamment grâce à une documentation appropriée de leurs travaux.

Les informations recueillies lui permettront également d'organiser son programme de travail et de concentrer ses travaux dans les domaines où les auditeurs internes auront décelé des faiblesses.

- 05.** De manière plus précise, il conviendra d'examiner avec eux les points suivants :
- étendue des travaux, objectifs, champ d'application, période couverte,
 - programme de travail ;
 - dossiers de travail : évaluation du contrôle interne, tests, sondages, documentation de travail ;
 - conclusions et rapports : liens avec les résultats des travaux effectués ;
 - suivi des recommandations proposées : les recommandations ont - elles été suivies d'effets ?
- 06.** Les conclusions du commissaire aux comptes, basées sur l'utilisation des travaux des auditeurs internes, doivent faire l'objet d'une documentation appropriée dans ses dossiers de travail.
- Ceux-ci devraient comporter :
- les comptes rendus d'entretiens définissant la nature et l'étendue de leurs travaux et les modalités de leur intégration dans la planification de la mission ;
 - une copie de leur programme de travail ;
 - une copie de leurs commentaires et conclusions sur les travaux effectués ;
 - une copie de tous leurs rapports ;
 - une description des contrôles effectués sur leurs dossiers de travail, des travaux complémentaires jugés nécessaires et les conclusions de ces contrôles ;
 - une conclusion générale sur l'utilisation de leurs travaux.
- 07.** Le commissaire aux comptes est tenu au secret professionnel à l'égard des auditeurs internes.
- D'autre part, sa responsabilité ne pouvant être partagée, il ne fait aucune référence aux travaux des auditeurs internes dans son rapport.

2106.2 UTILISATION DES TRAVAUX DE L'EXPERT-COMPTABLE

NORME

Le commissaire aux comptes prend contact avec l'expert-comptable pour s'informer des travaux que ce dernier a effectués. Il apprécie dans quelle mesure ceux-ci peuvent servir les objectifs de sa mission et être pris en considération.

2106. 2 UTILISATION DES TRAVAUX DE L'EXPERT-COMPTABLE

- **Commentaires de la norme**

01. L'intervention d'un expert comptable, professionnel libéral de la comptabilité, dans la société contrôlée par le commissaire aux comptes, constitue un facteur de régularité. De ce fait, il est normal que le commissaire aux comptes - qui détermine librement ses contrôles- s'appuie sur les travaux de l'expert comptable ce qui évitera de recommencer dans le détail des vérifications qui auraient déjà été faites et la double intervention correspondante qui s'ensuivrait dans les services de l'entreprise.

02. Les relations entre le commissaire aux comptes et l'expert comptable doivent obéir à quatre principes fondamentaux :

(a) Etant investis l'un et l'autre d'une mission spécifique, le commissaire aux comptes et l'expert comptable assument des fonctions qui doivent rester entièrement indépendantes : de ce fait, en particulier, le commissaire aux comptes ne peut rétribuer, directement ou indirectement, l'expert comptable de l'entreprise contrôlée ou l'un de ses collaborateurs.

(b) Le commissaire aux comptes et l'expert comptable doivent normalement échanger leurs informations. Le commissaire aux comptes n'est pas pour autant en droit, par application des principes gouvernant le secret professionnel, de demander à l'expert comptable de lui donner des informations qui entreraient dans le champ de son secret professionnel.

Mais le commissaire aux comptes reste toujours en droit de se faire communiquer par l'entreprise les rapports établis par les conseils de celle-ci, donc par l'expert comptable (article 167 de la loi 17-95)

(c) Le commissaire aux comptes ne doit pas se considérer comme dégagé, en tout ou partie, de ses propres responsabilités par suite de l'intervention d'un expert-comptable.

Il lui appartient d'effectuer lui-même les contrôles suffisants pour forger sa conviction en fonction de la nature et de l'étendue des travaux effectués par l'expert comptable.

(d) Appartenant l'un et l'autre à une profession libérale, le commissaire aux comptes et l'expert comptable doivent déterminer leurs relations en fonction des règles de confraternité et de courtoisie qui régissent les deux professions ; il convient en particulier qu'ils s'informent mutuellement de leur démission.

- 03.** La mission de l'expert comptable étant de nature contractuelle peut être très diverse et ses travaux constituent de ce fait des éléments d'information d'étendue variable pour le commissaire aux comptes.
- (a) La mission de l'expert comptable peut être en effet occasionnelle ou continue, aller d'une révision complète à une simple intervention ponctuelle ; généralement elle comporte la surveillance des services comptables et le contrôle de l'établissement des comptes.
- (b) Ces divers travaux peuvent se traduire par :
- un rapport d'audit ou un compte rendu de mission ;
 - un dossier de travail ;
 - des lettres d'observations et de recommandations ;
 - des documents comptables,
 - des observations ou recommandations orales.

- 04.** Pour s'assurer de la nature et de l'étendue des travaux de l'expert comptable, et pour éviter les doubles interventions, le commissaire aux comptes s'informe auprès de celui-ci de son programme de vérification, des contrôles effectués, des normes et procédures de révision utilisées.

A cet égard, il convient de tenir compte de la finalité propre de la mission de l'expert comptable, réviseur et conseil des dirigeants, et d'opérer une distinction selon la nature des opérations qu'il contrôle.

- (a) Concernant la régularité formelle des écritures et l'appréciation du contrôle interne, le commissaire aux comptes peut se référer largement aux travaux et conclusions de l'expert comptable.
- (b) Concernant la saisie de toutes les opérations et leurs évaluations, le commissaire aux comptes examine les conditions dans lesquelles elles ont été effectuées.

En particulier, le commissaire aux comptes vérifie si les données retenues par l'expert comptable lui ont simplement été communiquées par les organes de l'entreprise ou si elles ont fait l'objet d'une vérification de sa part et selon quelles diligences.

- (c) Concernant la documentation des travaux, le commissaire aux comptes, lorsqu'il a procédé à l'examen du dossier de l'expert comptable, doit documenter son propre dossier d'audit.

- 05.** La responsabilité du commissaire aux comptes ne pouvant être partagée, il ne fait aucune référence aux travaux de l'expert comptable dans son rapport.

**2107. COORDINATION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX
COMPTES**

NORME

Les co-commissaires, étant chacun responsable de la certification des états de synthèse, se concertent afin de planifier en commun la mission, s'informent mutuellement de leurs travaux et confrontent leurs conclusions notamment par l'examen réciproque de leurs dossiers de travail.

2107. COORDINATION DES TRAVAUX ENTRE CO-COMMISSAIRES AUX COMPTES

- **Commentaires de la norme**

01. Les co-commissaires se concertent afin de confronter leurs conclusions et éviter les doubles emplois ou les omissions. A cette fin, les points suivants doivent être considérés :

- préparation du programme de travail ;
- répartition des travaux ;
- information réciproque sur les travaux effectués et les conclusions à en tirer ;
- constitution et contenu des dossiers de travail ;
- rapport.

02. Il est souhaitable qu'un programme de travail global précise la nature, le volume des travaux et leur répartition entre les co-commissaires. Ce programme peut être préparé par l'un et approuvé par l'autre, ou élaboré en commun.

03. La répartition des travaux répond à une double nécessité :

- celle de bien maîtriser l'ensemble de la mission par des contrôles coordonnés ;
- celle, pour chacun des commissaires, de bien connaître tous les aspects de l'entreprise.

Elle peut être réalisée :

- soit par la création d'une équipe commune ;
- soit par le contrôle par rotation des différentes fonctions, en sachant que, pour bien maîtriser une fonction, un seul exercice ne suffit pas toujours.

04. Lorsqu'il y a une équipe commune, un dossier de travail unique sera constitué et classé chez l'un des deux commissaires aux comptes. L'autre pourra prendre copie des documents suivants :

- programme général de travail ;

- feuilles de travail les plus importantes sur lesquelles figurent les conclusions ;
 - synthèse générale de la mission.
- 05.** S'il n'y a pas d'équipe commune, la documentation sur les travaux du co-commissaire comprendra une copie des documents suivants :
- répartition des travaux ;
 - partie détaillée du programme dont l'exécution est de la responsabilité du co-commissaire ;
 - modifications éventuelles apportées au cours de l'exécution de la mission sur le programme initialement établi et leur justification ;
 - conclusions sur chacun des postes et fonctions examinés par le co-commissaire.
- 06.** Conformément à l'article 171 de la loi 17-95, les co-commissaires doivent établir un rapport commun.

En cas de désaccord entre les co-commissaires, le rapport indique les différentes opinions exprimées.

2108. APPLICATION DES NORMES DE TRAVAIL AUX PETITES ENTREPRISES

NORME

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

Par contre, il adapte son approche, sa démarche et le choix de ses techniques pour tenir compte des particularités de la petite entreprise pour laquelle il doit veiller, d'une part à prendre en compte les travaux effectués par d'autres intervenants extérieurs, notamment l'expert-comptable, d'autre part à limiter les contraintes imposées au regard de la capacité organisationnelle de l'entreprise.

2108. APPLICATION DES NORMES DE TRAVAIL AUX PETITES ENTREPRISES

- **Commentaires de la norme**

- * ***CARACTERISTIQUES DES PETITES ENTREPRISES***

- 01.** S'il n'existe pas de définition précise de la petite entreprise, il est possible de dégager un certain nombre de particularités dont les aspects positifs ou négatifs vont influencer l'approche du commissaire aux comptes.

- * ***CARACTERISTIQUES DONT L'INCIDENCE PEUT ETRE NEGATIVE***

- 02.** Le dirigeant et sa famille détiennent la majorité des droits de vote et sont souvent propriétaires de l'entreprise. Il existe de ce fait un risque de confusion des patrimoines et les décisions prises peuvent ne pas être sanctionnées par les actionnaires.

- 03.** La direction est le plus souvent aux mains d'une seule personne, ou d'un nombre restreint de personnes, qui s'occupe de toutes les fonctions principales et qui, compte tenu de ses compétences ou de ses qualités, domine l'entreprise dans tous ses aspects essentiels.

Ce rôle déterminant dans la gestion permet au dirigeant d'influencer les opérations à l'insu du personnel de l'entreprise et peut avoir une incidence sur l'exhaustivité des enregistrements comptables et la fiabilité de l'information financière.

- 04.** Le manuel décrivant les procédures et l'organisation comptables prévu par l'article 4 de la loi n° 9-88 ne donne pas toujours, lorsqu'il est établi, une formalisation suffisante du contrôle interne. Si de nombreux contrôles peuvent être exercés par le dirigeant, ils sont rarement matérialisés. Par ailleurs, le nombre restreint d'employés ne permet pas toujours une séparation des tâches suffisante pour assurer un contrôle réciproque des opérations.

Le caractère informel des procédures et l'absence des éléments fondamentaux du contrôle interne favorisent les possibilités de fraudes ou d'erreurs non détectées.

- 05.** L'utilisation de mini ou micro-ordinateurs est fréquente dans la petite entreprise. Cette informatisation peut poser des problèmes accrus de contrôle et de risques dus à l'absence fréquente de formalisation de l'accès aux données et des traitements informatiques.

* ***CARACTERISTIQUES DONT L'INCIDENCE PEUT ETRE POSITIVE***

- 06. La participation active du dirigeant à la gestion quotidienne lui permet d'exercer un contrôle personnel plus efficace.
- 07. Les structures sont en général simples et les systèmes comptables peu complexes.
- 08. Le nombre limité des opérations facilite leur saisie et assure une meilleure maîtrise des activités.
- 09. La comptabilité est souvent supervisée par un expert-comptable qui assure une plus grande fiabilité à l'information financière.

• **DEMARCHE DU COMMISSAIRE AUX COMPTES**

- 10. Il n'existe pas de méthodologie spécifiquement adaptée à la petite entreprise et la démarche générale du commissaire aux comptes est identique quelle que soit la taille de l'entreprise. Toutefois, l'intensité de la mise en œuvre des contrôles, à chaque étape de la démarche, doit être adaptée en fonction des caractéristiques développées ci-dessus.

• **ORIENTATION ET PLANIFICATION DE LA MISSION**

- 11. La prise de connaissance générale de l'entreprise est facilitée en raison de la simplicité des structures, des systèmes et de l'activité. Elle ne doit pas être négligée car c'est elle qui permet d'orienter les travaux plus efficacement et de mieux apprécier les zones de risques.

• **APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE**

- 12. L'absence de certains contrôles, ou de leur formalisation, et la possibilité qu'a le dirigeant de ne pas mettre en œuvre les contrôles nécessaires, ou de passer outre, font que, bien souvent, le commissaire aux comptes ne peut se fier au contrôle interne pour déterminer la nature, le volume et le calendrier de ses travaux. Il doit cependant faire une évaluation préliminaire du contrôle interne pour compléter sa connaissance du système d'enregistrement et de traitement des opérations et préciser les risques. Cette évaluation peut être faite à l'aide de techniques simplifiées.

• **OBTENTION D'ÉLÉMENTS PROBANTS**

- 13.** Compte tenu de ce qui précède, le contrôle des comptes et des transactions prend plus d'importance que la vérification du fonctionnement des systèmes.

Une place importante doit être réservée :

- à l'examen analytique pour déceler les fluctuations inhabituelles qui pourront orienter utilement les contrôles,
 - au contrôle de l'indépendance des exercices et de l'exhaustivité des enregistrements comptables.
- 14.** L'insuffisance du contrôle interne ne permettant pas de tirer des conclusions pertinentes d'une confirmation effectuée à une date intermédiaire, les demandes de confirmation de soldes devraient être effectuées à la clôture.

L'observation des inventaires physiques est rendu plus significative en raison de l'absence fréquente de contrôle des stocks par l'inventaire permanent.

- 15.** La lettre d'affirmation peut fournir une assurance complémentaire en confortant la force probante des informations obtenues et en faisant mieux prendre conscience au dirigeant de sa responsabilité dans l'élaboration des états de synthèse.
- 16.** Les communications avec le dirigeant doivent être fréquentes : un rapport dans le cadre de l'article 169 de loi 17-95 peut être un moyen utile de faire prendre conscience au dirigeant des risques qui résultent des déficiences constatées dans le système de contrôle interne.
- 17.** Lorsque le commissaire aux comptes ne peut obtenir une assurance raisonnable que toutes les opérations sont enregistrées, il doit en tirer les conséquences dans un rapport.

211. VERIFICATIONS SPECIFIQUES

- **Exposé d'ensemble**
 - Le commissaire aux comptes doit satisfaire de par la loi à des obligations de vérifications spécifiques et selon le cas à des obligations d'informations spécifiques : ces obligations sont strictement délimitées par les dispositions légales.
 - Les obligations de contrôles et d'informations spécifiques prévues par la loi sont les suivantes :
 - Conventions réglementées (Art 58,59, 61 et 97)
 - Actions de garantie (Art 47 et 85)
 - Egalité entre actionnaires (Art 166 alinéa 2)
 - Rapport de gestion (Art 166 alinéa 1)
 - Documents adressés aux actionnaires (Art 166 alinéa 1)
 - Acquisition d'une filiale, prise de participation et de contrôle (Art 172)
 - Les obligations de contrôles et d'informations relatives à chacun de ces textes sont développées ci-après aux points 2111 et suivants.

2111. CONVENTIONS REGLEMENTEES

NORME

Le commissaire aux comptes, en application des articles 58 et 97 de la loi 17-95, présente sur les conventions réglementées un rapport spécial destiné à informer les actionnaires ou les associés appelés à les approuver.

Le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de rechercher les conventions ; il examine celles dont il a eu connaissance, c'est-à-dire dont il a été avisé ou qu'il a découvertes à l'occasion de ses contrôles habituels.

2111. CONVENTIONS REGLEMENTEES

- **Commentaires de la norme**

- 01.** La procédure des conventions réglementées répond à une double nécessité :
- assurer la transparence des opérations sociales effectuées directement ou indirectement avec les personnes dirigeantes de la société, en informant les associés, et notamment les minoritaires, de certaines opérations conclues entre la société et les dirigeants ou toute autre personne, dès lors que les dirigeants y sont même indirectement intéressés;
 - prévenir les éventuels abus des dirigeants qui, de par leur position dans la société, peuvent conclure des opérations dans leur intérêt personnel, étant précisé que l'application stricte de la procédure n'exclut pas la commission de délits.
- 02.** Seront développés ci-dessous les commentaires sur les travaux à faire par le commissaire aux comptes.
- 03.** La loi demande au commissaire aux comptes de présenter un rapport à l'assemblée générale sur les conventions réglementées pour éclairer les actionnaires appelés à se prononcer sur ces conventions.

Le commissaire aux comptes a donc une mission d'information, et non d'avis, sur l'utilité et le bien-fondé des conventions :

Art 58 et 97 : «Les commissaires aux comptes présentent, sur ces conventions (réglementées) un rapport spécial à l'assemblée générale».

Art 61 : «La nullité (des conventions conclues sans autorisation préalable) peut être couverte par un vote de l'assemblée générale intervenant sur rapport spécial des commissaires aux comptes...».

- 04.** La mission du commissaires aux comptes comporte deux aspects :
- une attention lors des contrôles habituels à l'occasion desquels il peut avoir connaissance des conventions qui auraient dû être soumises à la réglementation ;

Ainsi le commissaire aux comptes n'a pas à procéder à des recherches systématiques, pour découvrir les conventions non autorisées ; il doit, cependant, être vigilant lors de ses contrôles habituels.

- la recherche des informations sur le contenu des conventions dont il a eu connaissance, c'est-à-dire dont il a été avisé ou qu'il a découvertes.
- 05.** Les dispositions de l'article 58 alinéa 2 imposent au président du conseil d'administration (article 97 alinéa 2 pour le président du conseil de surveillance) de donner avis aux commissaires aux comptes de toutes les conventions autorisées, dans le délai de trente jours à compter de la conclusion desdites conventions.

Dans la pratique, il est souhaitable que le commissaire aux comptes adresse aux dirigeants une lettre circulaire de demande d'informations sur les conventions afin de permettre l'établissement du rapport spécial.

- 06.** Les conventions autorisées dont le commissaires aux comptes a été avisé font l'objet de sa part du rapport spécial prévu à l'article 58 ; il en est ainsi même si le commissaire aux comptes apprécie que lesdites conventions ne constituent pas, de par leur nature, des conventions réglementées.
- 07.** Lorsqu'il découvre, lors de ses contrôles habituels, une convention non autorisée, il apprécie son caractère normal et courant afin de déterminer s'il s'agit ou non d'une convention réglementée. Dans le cas où la convention d'importance significative aurait dû être autorisée, il informe de l'irrégularité le conseil d'administration, ou le directoire et le conseil de surveillance, conformément à l'article 169, et établit un rapport spécial (art. 61 ou 99).
- 08.** Lorsqu'une convention non autorisée est portée à sa connaissance par le conseil d'administration (ou le directoire ou conseil de surveillance) qui entend la soumettre à l'assemblée générale pour couvrir sa nullité, le commissaire aux comptes conformément à l'article 61 (ou 99) mentionne dans son rapport spécial les circonstances en raison desquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie.
- 09.** Si le commissaire aux comptes estime que la convention dont il lui est donné connaissance, avec la précision qu'elle relève de l'article 57 (ou 96), c'est-à-dire non réglementée car portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, aurait dû être soumise à la procédure d'autorisation préalable de l'article 58 (ou 97), il établira le rapport prévu à l'article 61 (ou 99).

**2112. ACTIONS DETENUES PAR LES ADMINISTRATEURS OU MEMBRES DU
CONSEIL DE SURVEILLANCE**

NORME

Le commissaire aux comptes, en application de l'article 47 (ou 85), veille à l'observation des dispositions légales concernant les actions dont les administrateurs ou membres du conseil de surveillance doivent être propriétaires et mentionne toute violation dans son rapport à l'assemblée générale annuelle.

2112. ACTIONS DETENUES PAR LES ADMINISTRATEURS OU MEMBRES DU CONSEIL DE SURVEILLANCE

- **Commentaires de la norme**

01. Il résulte de l'article 47 (ou 85) de la loi 17-95 que le commissaire aux comptes :

- doit effectuer, dans le cadre de sa mission générale, un contrôle spécifique des dispositions relatives aux actions dont les administrateurs ou membres du conseil de surveillance doivent être propriétaires ;
- doit signaler dans son rapport général toutes violations des dispositions légales qu'il aurait constatées au cours de ses contrôles ;
- engage sa responsabilité en cas d'inobservation des prescriptions relatives aux dites actions qu'il n'aurait pas signalée.

02. En application de la loi, le commissaire aux comptes :

- vérifie la conformité avec la loi des dispositions statutaires relatives aux actions dont les administrateurs ou membres du conseil de surveillance doivent être propriétaires et notamment si le nombre d'actions exigé n'est pas inférieur au nombre d'actions minimum nécessaire pour assister à l'assemblée générale ordinaire (art 44, al.1 - art 84, al.1).
- vérifie que l'administrateur ou le membre du conseil de surveillance est propriétaire du nombre d'actions requis par les statuts en cours de mandat et qu'il était propriétaire desdites actions lors de sa nomination par l'assemblée générale ou que sa situation a été régularisée dans les trois mois suivants (art 45 - art 84. al.2). Il s'assure que les actions sont nominatives et inaliénables et que cette inaliénabilité est mentionnée sur le registre des transferts de la société (art 44, al.3 - art. 84, al.4).

03. Lorsque le commissaire aux comptes constate des irrégularités liées aux actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance :

- il en informe le conseil d'administration ou le conseil de surveillance dans le cadre de l'article 169 afin que celui-ci procède aux régularisations qui s'imposent :
- . correction des statuts,

- constatation de la cessation des fonctions de l'administrateur ou du membre du conseil de surveillance après le délai de trois mois s'il n'est pas propriétaire des actions,
- réunion d'un nouveau conseil régulièrement constitué pour couvrir la nullité des délibérations des conseils au sein desquels un administrateur était irrégulièrement en fonction.
- il en fait mention dans son rapport général.

2113. EGALITE ENTRE ACTIONNAIRES

NORME

Le commissaire aux comptes, en application de l'article 166, alinéa 2 s'assure du respect de l'égalité entre les actionnaires.

2113. EGALITE ENTRE ACTIONNAIRES

- **Commentaires de la norme**

01. Il résulte de l'article 166 al 2 de la loi 17-95 que le commissaire aux comptes a, dans les sociétés anonymes, la mission de s'assurer :

- qu'il n'existe pas entre les actionnaires de cas de rupture de l'égalité interdits par la loi ;
- que les cas de rupture autorisés par la loi respectent les dispositions prévues par les textes.

02. Ces contrôles peuvent être exercés tout au long de la mission générale que ce soit lors de l'audit des états de synthèse, de l'examen des conventions réglementées ou lors des interventions prévues par la loi suite à des opérations particulières décidées par la société

03. Le fait de retirer, restreindre ou attribuer des droits à certains actionnaires est contraire à la règle d'égalité entre actionnaires sauf autorisation spécifique prévue par la loi ou les statuts.

La rupture illicite de l'égalité entre actionnaires peut se présenter, le plus fréquemment, dans les cas suivants :

- avantages particuliers dont peuvent bénéficier certains des actionnaires et irrégularités des conditions dans lesquelles ils ont été accordés ;
- suppression illicite des droits de vote et d'accès aux assemblées d'actionnaires ;
- répartition des dividendes non conforme aux dispositions statutaires ;
- inégalités des droits pour les porteurs, dans chaque catégorie d'actions ;
- violation des disposition statutaires relatives au droit d'agrément portant sur des cessions d'actions à un tiers (Art 253).

04. Lorsque le commissaire aux comptes constate une rupture illicite de l'égalité entre les actionnaires, il doit :

- la signaler au conseil d'administration (ou au directoire et au conseil de surveillance, art 169) ;
- la révéler dans son rapport à l'assemblée générale si la rupture illicite de l'égalité entre actionnaires est le fait des administrateurs ou les membres du directoire ou du conseil de surveillance (art 180).

2114. RAPPORT DE GESTION

NORME

Le commissaire aux comptes, en application de l'article 166 alinéa 1 vérifie la sincérité et la concordance avec les états de synthèse des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire, sur la situation financière, le patrimoine et le résultat.

Il indique les conclusions de ses vérifications dans son rapport à l'assemblée générale.

2114. RAPPORT DE GESTION

- **Commentaires de la norme**

- 01.** Dans son rôle de garant de la bonne information adressée aux actionnaires, le commissaire aux comptes doit s'assurer :
- que le rapport de gestion, présenté par le conseil d'administration ou le directoire, comporte l'ensemble des informations prévues par l'article 142 ;
 - que les informations qu'il contient sont sincères et concordent avec les états de synthèse.
- 02.** Vérification de la régularité du contenu du rapport de gestion : le commissaire aux comptes vérifie que le rapport de gestion comprend les informations prévues par les textes :
- sur les événements passés : les opérations réalisées, les difficultés rencontrées ainsi que les résultats obtenus (art 142 alinéa 1) ;
 - sur la formation du résultat distribuable et proposition d'affectation dudit résultat (art 142 alinéa 1) ;
 - sur la perception du futur : évolution et perspectives d'avenir,
 - sur les états de synthèse : modifications intervenant aussi bien dans la présentation des états de synthèse, que dans les méthodes d'évaluations retenues (Art 328 alinéa 1) ;
 - sur les filiales, participations ou sociétés contrôlées :
 - état des filiales ou participations détenues, (art 142 alinéa 2)
 - état des autres valeurs mobilières détenues en portefeuille (art 142 alinéa 2)
 - mentions des acquisitions de filiales, prises de participations ou de contrôle des sociétés faites au cours de l'exercice (art 142 alinéa 3).

- 03.** Vérification de la concordance avec les états de synthèse : le commissaire aux comptes vérifie que l'ensemble des informations chiffrées, d'ordre comptable et financier, ainsi que les méthodes de présentation ou d'évaluation indiquées dans le rapport de gestion et les tableaux joints, sont en accord avec les états de synthèse.

Dans les cas où l'information n'est pas précisée dans les états de synthèse, il est nécessaire d'effectuer des rapprochements avec les données de base contenues dans la comptabilité.

Cette vérification s'appuie sur les résultats des travaux d'audit effectués sur les états de synthèse.

- 04.** Vérification de la sincérité des informations : les dirigeants sont libres de choisir la forme de présentation et le degré de précision des informations données dans le rapport de gestion. Par leur nature même, elles constituent des commentaires et expriment les opinions et points de vue des dirigeants.

Le commissaire aux comptes ne peut vérifier le bien-fondé de certains de ces opinions et commentaires. Néanmoins, en s'appuyant sur sa connaissance de l'entreprise, du secteur professionnel dans lequel elle opère, sur l'expérience acquise lors de l'audit des comptes ainsi que sur les commentaires complémentaires et explications qu'il aura demandés, le commissaire aux comptes peut souvent s'assurer que ces exposés sont effectivement vraisemblables. Il apprécie si les données d'ordre comptable ou financier du rapport de gestion ne sont ni déformées, ni mal interprétées et permettent une information complète.

Il ne signale que les erreurs manifestes et présentant un caractère significatif en faisant des observations.

- 05.** Le commissaire aux comptes indique les conclusions de ses vérifications dans son rapport général.

2115. - DOCUMENTS ADRESSES AUX ACTIONNAIRES

NORME

Le commissaire aux comptes, en application de l'article 166, alinéa 1 vérifie la sincérité et la concordance avec les états de synthèse des informations données dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière, le patrimoine et le résultat.

Il indique les conclusions de ses vérifications dans son rapport à l'assemblée générale.

2115. DOCUMENTS ADRESSES AUX ACTIONNAIRES

- **Commentaires de la norme**

01. La notion d'«actionnaires» :

Ne se référant qu'aux «actionnaires» le texte exclut les autres personnes pouvant être destinataires des documents mentionnés.

Dans le cas des sociétés faisant publiquement appel à l'épargne, par la cotation de leurs actions, la notion d'actionnaires tend à se confondre avec la notion de public.

02. La notion de documents «adressés» :

Si le texte se réfère aux seuls documents «adressés» aux actionnaires, l'obligation doit être étendue aux documents qui sont tenus à la disposition des actionnaires au siège social et que ceux-ci peuvent se faire adresser sur demande.

Par documents adressés, il faut entendre également les documents d'ordre comptable et financier publiés par la société dans la presse ou à l'aide de brochures ou plaquettes ; dans le cas de parution dans la presse, il convient de distinguer les informations données par la société elle-même ou inspirées par elle, sous forme de publicité, de celles provenant d'un analyste financier ; dans ce dernier cas, le commissaire aux comptes n'a aucun moyen d'action, si ce n'est prévenir les dirigeants afin que ceux-ci jugent de l'opportunité de publier eux-mêmes un rectificatif.

03. La notion de «document sur le patrimoine de la société, sa situation financière et ses résultats» : il s'agit des informations de nature financière et comptable contenues dans tous les documents qu'ils soient obligatoires ou non :

- documents obligatoirement mis à la disposition des actionnaires ; en dehors des documents tels que les états de synthèse et le rapport de gestion qui font l'objet de contrôles spécifiques prévus par la loi, on peut citer notamment :
- les projets de résolution soumis à l'assemblée (art 141, 2°)
- dans les sociétés dont les actions sont cotées à la bourse des valeurs : le montant du chiffre d'affaire semestriel, comparé à celui du semestre précédent et à celui du semestre correspondant de l'exercice écoulé ainsi qu'une situation provisoire du bilan arrêté au terme du semestre écoulé et ceci dans les trois mois qui suivent chaque semestre écoulé (art 17 de la loi 1-93-212).

- 04.** La communication des documents au commissaire aux comptes : le commissaire aux comptes ne peut vérifier la sincérité des documents adressés aux actionnaires que s'il en a reçu communication ; il apparaît souhaitable d'attirer l'attention des dirigeants sur la nécessité de cette communication ; si le commissaire aux comptes le souhaite, il peut obtenir l'assurance qu'il a été destinataire de ces documents en faisant établir par les dirigeants une lettre d'affirmation signée par eux.

Bien que la loi ne le demande pas, il apparaît souhaitable, afin de permettre, s'il y a lieu, les rectifications nécessaires, que le commissaire aux comptes reçoive communication des documents avant qu'il soient adressés aux actionnaires.

- 05.** Dans le cas particulier où des informations sur le patrimoine de la société, sa situation financière et ses résultats sont portées à la connaissance des actionnaires au cours de l'assemblée générale sans que le commissaire aux comptes en ait eu préalablement connaissance, qu'il s'agisse de documents distribués en séance ou d'informations données oralement, le commissaire aux comptes doit s'assurer de leur sincérité :

- il peut faire ses observations en séance s'il est en mesure de donner une appréciation. A défaut, ses observations ultérieures seront consignées ou annexées au procès-verbal. S'il s'agit d'une société cotée, les inscriptions au procès verbal doivent être portées à la connaissance du conseil déontologique des valeurs mobilières par le commissaire aux comptes ;
- afin d'éviter cette procédure de rectification, le commissaire aux comptes peut demander aux dirigeants qu'ils lui communiquent suffisamment à l'avance les documents qu'ils ont l'intention de distribuer aux actionnaires à l'assemblée ou de lire en séance - notamment l'allocution du président- afin qu'il puisse faire connaître les observations que ces documents appelleraient de sa part et permettre aux dirigeants de les modifier en conséquence.

- 06.** La vérification de la concordance avec les états de synthèse : le commissaire aux comptes vérifie que l'ensemble des informations d'ordre comptable et financier sont en accord avec les états de synthèse ; dans le cas où l'information n'est pas précisée dans les états de synthèse il est nécessaire d'effectuer des rapprochements avec les données de base contenues dans la comptabilité ; cette vérification s'appuie sur les résultats des travaux d'audit effectués sur les états de synthèse.

- 07.** La vérification de la sincérité des informations : en s'appuyant sur sa connaissance de l'entreprise, du secteur professionnel dans lequel elle opère, sur l'expérience acquise lors de l'audit ainsi que sur les commentaires complémentaires et explications qu'il aura demandés, le commissaire aux comptes peut souvent s'assurer que les informations présentées sont effectivement vraisemblables.

Il ne signale, sous forme d'observation dans son rapport général, que les erreurs manifestes et présentant un caractère significatif.

- 08.** Le commissaire aux comptes indique les conclusions de ses vérifications dans son rapport général.

**2116. ACQUISITION D'UNE FILIALE, PRISE DE PARTICIPATION ET DE
CONTROLE**

NORME

Si au cours de l'exercice la société a acquis une filiale, pris le contrôle d'une autre société ou pris une participation dans une autre société, le commissaire aux comptes, en application de l'article 172, alinéa 2, en fait mention dans son rapport adressé à l'assemblée générale.

2116. ACQUISITION D'UNE FILIALE, PRISE DE PARTICIPATION ET DE CONTROLE

- **Commentaires de la norme**

- 01.** Les termes filiale, participation et prise de contrôle sont, juridiquement, définis par les articles 143 et 144 de la loi 17-95.
- Est considérée comme filiale toute société dont plus de la moitié du capital appartient à une autre société (art 143) ;
 - Par contre, il y a participation lorsqu'une personne morale détient, dans une autre société, une partie du capital comprise entre 10 et 50% (art 143) ;
 - Enfin, il y a prise de contrôle lorsqu'une société détermine les décisions dans les assemblées générales d'une autre, par le biais des droits dont elle dispose (art 144).
- 02.** Le commissaire aux comptes est tenu, d'après l'article 172 alinéa 2, de faire mention dans son rapport de toute acquisition d'une filiale, d'une prise de participation ou de contrôle telles qu'elles sont définies ci-dessus.
- 03.** L'information concernant l'acquisition de filiales, prises de participations ou de contrôle doit figurer aussi bien dans le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire que dans le rapport général du commissaire aux comptes dans la partie «vérification et informations spécifiques».

Si le rapport de gestion donne, conformément à la loi, une information complète, le commissaire aux comptes peut s'y référer pour éviter de répéter une information détaillée dans son rapport.

Si le rapport de gestion ne donne pas les informations prévues par la loi, le commissaire aux comptes doit donner lui-même dans son rapport l'information exigée par la loi.

212. REVELATION DES IRREGULARITES, INEXACTITUDES ET INFRACTIONS

NORME

Les commissaires aux comptes, aux termes de l'article 169 de la loi 17-95, portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes ainsi que les faits leur apparaissant délictueux dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission.

L'article 180 prévoit que les commissaires aux comptes ne seront pas civilement responsables des infractions commises par les dirigeants s'ils les ont révélées dans leurs rapports à l'assemblée générale.

212. REVELATION DES IRREGULARITES, INEXACTITUDES ET INFRACTIONS

- **Commentaires de la norme**

01. L'obligation faite au commissaire aux comptes de révéler les irrégularités, inexactitudes et infractions est issue des articles :

- 169 de la loi 17-95
«le ou les commissaires aux comptes portent à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire et du conseil de surveillance aussi souvent que nécessaire :

1) ...

3) les irrégularités et inexactitudes qu'ils auraient découvertes ;

5) tous faits leur apparaissant délictueux dont ils ont eu connaissance dans l'exercice de leur mission».

- 180, alinéa 2 de la loi 17-95

«Ils ne sont pas civilement responsables des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire ou du conseil de surveillance sauf, si, en ayant eu connaissance lors de l'exécution de leur mission, ils ne les ont pas révélées dans leur rapport à l'assemblée générale»

02. Les irrégularités, inexactitudes et infractions peuvent être définies comme suit :

- Irrégularité :
Il s'agit de toute action ou omission qui viole :
 - . la loi applicable aux sociétés anonymes ;
 - . les principes et usages comptables ;
 - . les dispositions des statuts ;
 - . les résolutions de l'assemblée générale ;
 - . les décisions du conseil d'administration.

- **Inexactitude**
l'inexactitude est la traduction comptable ou juridique d'un fait, non conforme à la réalité ; par exemple :
 - . erreurs de calcul ;
 - . erreurs d'écriture ;
 - . inexactitude dans les informations données par le conseil.

- **Infraction**
l'infraction est définie généralement comme étant la violation d'une loi. Elle est constituée par la réunion de trois éléments : un élément légal, un élément matériel et un élément moral.

03. En vertu de l'article 169, le commissaire aux comptes doit révéler aux dirigeants les irrégularités et inexactitudes rencontrées lors de l'exécution de sa mission. Il doit également les révéler à l'assemblée lorsqu'elles découlent des faits ayant une incidence significative sur le résultat, la situation financière et patrimoniale de l'entreprise.

Concernant les infractions commises par les dirigeants, le commissaire aux comptes reste civilement et pénalement responsable, en vertu des articles 180 et 405, si en ayant eu connaissance il ne les a pas révélées à l'assemblée.

04. Quant à la forme de révélation, deux cas sont à distinguer :

- révélation au conseil d'administration, ou directoire et au conseil de surveillance. Dans ce cas, aucune forme particulière n'est prévue par la loi. Le commissaire aux comptes gagnerait, cependant en prudence à faire part de ses remarques soit par écrit (lettre), soit par consignation dans le procès verbal de réunion de ces organes.
- révélation à l'assemblée. Dans ce cas l'article 180 est clair, dans la mesure où le commissaire aux comptes est obligé de faire état de cette révélation dans son rapport à l'assemblée.

213. L'AUDIT ET LES FRAUDES

NORME

« Lors de la planification et de la réalisation des procédures d'audit, ainsi que l'évaluation et la communication de ses conclusions, l'auditeur doit prendre en compte le risque d'anomalies significatives dans les états de synthèse provenant d'une fraude »

01. L'auditeur n'est pas et ne peut être tenu pour responsable de la prévention des fraudes et des erreurs. La conduite d'un audit annuel peut toutefois être considérée comme un moyen dissuasif.

Evaluation des risques

02. Lors de la planification de l'audit, l'auditeur doit évaluer le risque qu'une fraude ou qu'une erreur conduisent à des anomalies significatives dans les états de synthèse et doit interroger la direction sur toute fraude ou erreur significative qui aurait été détectée.
03. Outre les déficiences dans la conception des systèmes comptable et de contrôle interne et le non respect des contrôles internes existants, les circonstances ou événements susceptibles d'accroître le risque de fraude et/ou d'erreur comprennent:
- Les doutes quant à la probité et la compétence de la direction.
 - Les pressions inhabituelles au sein de l'entité ou subies par l'entité.
 - Les opérations inhabituelles.
 - Les difficultés d'obtention d'éléments probants.

Des exemples de ces circonstances et événements sont cités plus loin.

Détection

04. Sur la base de l'évaluation des risques, l'auditeur doit définir des procédures d'audit permettant d'obtenir une assurance raisonnable que les anomalies significatives dans les états de synthèse provenant de fraudes et/ou d'erreurs seront détectées.
05. Pour ce faire, l'auditeur réunira suffisamment d'éléments probants indiquant qu'aucune fraude et/ou erreur pouvant avoir des incidences significatives sur les états de synthèse ne s'est produite ou que, si tel est le cas, l'effet de la fraude est pris en compte dans les états de synthèse ou bien que l'erreur est corrigée. Il est en général plus facile de détecter une erreur qu'une fraude, car la fraude s'accompagne généralement de procédures spécialement conçues pour dissimuler son existence.

06. Du fait des limites inhérentes à l'audit citées auparavant, il existe un risque inévitable de non détection d'anomalies significatives dans les états de synthèse du fait d'une fraude et, dans une moindre mesure, de non détection d'une erreur. La découverte d'une anomalie significative dans les états de synthèse du fait d'une fraude ou d'une erreur concernant l'exercice couvert par le rapport d'audit ne signifie pas forcément que l'auditeur n'a pas appliqué les procédures et les principes fondamentaux d'un audit. Pour le savoir, il faut examiner le bien fondé des procédures d'audit appliquées dans les circonstances données et l'adéquation du rapport d'audit avec les résultats de ces procédures d'audit.

Procédures à mettre en œuvre en cas de présomption de fraude ou d'erreur

07. Lorsque la mise en œuvre des procédures d'audit définies à la suite d'une évaluation générale des risques met en évidence la possibilité d'une fraude ou d'une erreur, l'auditeur doit analyser son incidence potentielle sur les états de synthèse. Si l'auditeur estime que la fraude ou l'erreur est susceptible d'avoir un effet significatif sur les états de synthèse, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures approuvées ou complémentaires jugées nécessaires.

Rien ne permet à l'auditeur de supposer que la fraude ou l'erreur détectée constitue un cas isolé, sauf si les faits indiquent clairement le contraire. Si nécessaire, l'auditeur adapte la nature, le calendrier et l'étendue des contrôles substantifs.

08. La mise en œuvre de procédures adaptées ou complémentaires permet en général à l'auditeur de confirmer ou d'infirmer la présomption de fraude ou d'erreur. Si les résultats de ces procédures ne permettent pas d'infirmer cette présomption, l'auditeur doit s'entretenir de cette question avec la direction et évaluer si la fraude ou l'erreur a été correctement prise en compte ou corrigée dans les états de synthèse. L'auditeur doit analyser l'incidence éventuelle de la fraude et/ou de l'erreur sur son rapport.
09. L'auditeur doit mesurer les répercussions d'une fraude et/ou d'une erreur significative sur les autres aspects de l'audit, notamment sur la fiabilité des déclarations de la direction. Dans ce contexte, l'auditeur procède à une nouvelle évaluation des risques et réexamine la validité des déclarations de la direction, en cas de fraude et/ou d'erreur non détectées par les contrôles internes ou non mentionnées dans les déclarations de la direction. Les implications en cas de fraudes et/ou d'erreurs détectées par l'auditeur dépendent du lien entre la fraude et/ou l'erreur commise et dissimulée le cas échéant, et les contrôles internes et les dirigeants ou les employés concernés.

Communication des fraudes et des erreurs

- *A la direction*

10. L'auditeur doit communiquer à la direction le résultat de ses investigations dans les meilleurs délais si:
 - (a) l'auditeur suspecte l'existence d'une fraude, même si l'effet potentiel sur les états de synthèse est négligeable ; ou
 - (b) une fraude ou une erreur significative a effectivement été décelée.
11. Pour déterminer le représentant de l'entité qui sera informé de ses présomptions ou de la détection d'erreurs ou de fraudes, l'auditeur tiendra compte des circonstances. En ce qui concerne la fraude, l'auditeur évaluera la probabilité d'implication de la direction au plus haut niveau. Dans la plupart des cas de fraude, il sera nécessaire d'en rendre compte à l'échelon hiérarchique supérieur à celui des personnes suspectées. Si la suspicion porte sur la direction générale de l'entité elle-même, l'auditeur fera en général appel à un conseiller juridique pour déterminer la procédure à suivre.

- *Aux utilisateurs du rapport d'audit des états de synthèse*

12. Si l'auditeur conclut que la fraude ou l'erreur a des conséquences significatives sur les états de synthèse et qu'elle n'a pas été correctement prise en compte ou corrigée dans ceux-ci, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.
13. Si l'entité ne permet pas à l'auditeur de réunir suffisamment d'éléments probants pour évaluer si une fraude ou une erreur pouvant avoir un effet significatif sur les états de synthèse s'est produite ou a de fortes chances de s'être produite, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion.
14. Si l'auditeur n'est pas à même de déterminer si une fraude ou une erreur s'est produite du fait des limites imposées par les circonstances et non par l'entité, l'auditeur doit en tirer les conséquences dans son rapport.

- *Aux instances réglementaires ou de tutelle*

15. Le secret professionnel auquel est astreint l'auditeur empêchera en général toute communication d'une fraude ou d'une erreur à un tiers. Toutefois, dans certaines circonstances, le devoir de confidentialité cède le pas à la réglementation, à la loi ou aux tribunaux. Dans ce cas, l'auditeur peut avoir recours à une consultation juridique, compte tenu de sa responsabilité vis-à-vis de l'intérêt public.

Interruption de la mission

16. L'auditeur peut conclure à la nécessité d'interrompre sa mission si l'entité ne prend pas les mesures jugées nécessaires pour remédier à la fraude, même si cette dernière n'a pas de conséquence significative sur les états de synthèse. Les facteurs que l'auditeur considérera pour tirer sa conclusion sont : l'implication de la direction de l'entité au plus haut niveau, susceptible de nuire à la fiabilité de ses déclarations, et les conséquences qu'aurait sur l'auditeur la poursuite de sa mission au sein de l'entité. L'auditeur aura généralement recours à une consultation juridique pour prendre sa décision.

Exemples de circonstances ou d'événements augmentant le risque de fraude ou d'erreur

Questions concernant l'intégrité ou la compétence de la direction

Direction entre les mains d'une seule personne (ou un petit groupe de personnes), sans comité ou conseil de surveillance.

- Société dont la structure complexe ne semble pas justifiée ;
- Déficiences majeures du contrôle interne systématiquement négligées, alors qu'elles pourraient être corrigées ;
- Taux de rotation élevé des responsables comptables et financiers ;
- Sous effectifs chroniques et importants du service comptable ;
- Changements fréquents de conseils juridiques ou d'auditeurs.

Pressions inhabituelles au sein de l'entité ou subies par l'entité

- Le secteur est en récession et le nombre de faillites augmente ;
- Expansion trop rapide ;
- Le fonds de roulement est insuffisant du fait de la baisse des résultats ou d'une expansion trop rapide ;
- La qualité des revenus se détériore, par exemple par des risques trop élevés pris en matière de ventes à crédit, par un changement des pratiques commerciales ou la sélection de politiques d'arrêté des comptes qui permettent de gonfler les revenus ;

- Face à une offre publique d'achat, à un rachat ou à un autre événement, l'entité doit continuellement augmenter ses résultats pour soutenir le cours de ses actions ;
- L'entité a investi massivement dans un secteur ou une ligne de produits connus pour être volatiles ;
- L'entité est fortement dépendante d'un ou de plusieurs produits ou clients ;
- Les directeurs subissent des pressions financières ;
- Le service comptable subit des pressions pour établir les états de synthèse dans des délais anormalement courts.

Opérations inhabituelles

- Opérations inhabituelles, surtout en fin d'année, ayant un impact significatif sur les résultats.
Opérations ou traitements comptables complexes.
- Transactions avec des parties liées.
- Paiements de services (par exemple à des avocats, consultants ou agents) qui semblent excessifs par rapport aux prestations fournies.

Difficultés pour réunir suffisamment d'éléments probants

- . Documents comptables inadaptés, par exemple : fichiers incomplets, écritures de régularisation en nombre important, opérations non comptabilisées selon les procédures normales et soldes des comptes collectifs non supportés par les balances auxiliaires.
- . Documentation des transactions inadéquate, par exemple : absence d'autorisation valide, justificatifs non disponibles et altération des documents (ces problèmes de documentation sont d'autant plus graves qu'ils concernent des opérations importantes ou inhabituelles).
- . Ecart excessifs entre les soldes comptables et les confirmations des tiers, éléments probants contradictoires et évolutions inexplicables des ratios d'exploitation.
- . Réponses évasives ou fantaisistes de la direction aux demandes de l'auditeur.

Certains facteurs spécifiques à l'environnement informatique se rapportant aux conditions et événements décrits ci-dessus comprennent :

- . L'impossibilité d'extraire des informations des fichiers informatiques du fait du manque de documentation ou d'une documentation périmée du contenu des enregistrements ou des programmes.
- . Un grand nombre de modifications des programmes ne sont pas documentées, approuvées ou testées.
- . L'incohérence dans le rapprochement entre les transactions informatiques et les bases de données d'une part, et la comptabilité générale d'autre part.

214. PRISE EN COMPTE DES TEXTES LEGISLATIFS ET REGLEMENTAIRES DANS L'AUDIT DES ETATS DE SYNTHESE

NORME

« Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états de synthèse. On ne peut attendre d'un audit qu'il détecte les cas de non respect de tous les textes législatifs et réglementaires en vigueur. La détection d'un non respect, quelle que soit sa gravité, implique de s'interroger sur l'intégrité de la direction ou des employés et des répercussions possibles sur d'autres aspects de l'audit. »

01. L'objet de la présente Norme est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité de l'auditeur quant à la vérification de l'application des textes législatifs et réglementaires lors de l'audit d'états de synthèse.
02. Lors de la planification et de la réalisation de l'audit, ainsi que de l'évaluation et de la communication de ses conclusions, l'auditeur doit avoir à l'esprit que le non-respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les états de synthèse. Toutefois, on ne peut attendre d'un audit qu'il détecte les cas de non-respect de tous les textes législatifs et réglementaires en vigueur. La détection d'un non-respect, quelle que soit sa gravité, implique de s'interroger sur l'intégrité de la direction ou des employés et des répercussions possibles sur d'autres aspects de l'audit.
03. Le terme "non-respect" utilisé se rapporte à des omissions ou à des actes commis par l'entité, objet de l'audit, intentionnellement ou non, qui enfreignent les textes législatifs et réglementaires en vigueur. Ces actes englobent les opérations effectuées par, ou au nom, de l'entité ou pour son compte par la direction ou ses employés. Dans le cadre de cette norme, le non-respect n'inclut pas les fautes personnelles (sans lien avec les activités de l'entité) commises par la direction ou les employés.
04. En règle générale, il n'appartient pas à l'auditeur mais aux tribunaux de juger si un acte constitue un non-respect des textes. La formation, l'expérience et la connaissance de l'entité par l'auditeur peuvent lui permettre dans une certaine mesure d'évaluer si les actes portés à sa connaissance constituent un non-respect des textes législatifs ou réglementaires. L'avis d'un expert informé et compétent en matière juridique permet en général de déterminer si un acte constitue, ou est susceptible de constituer, un non respect des textes, mais ce jugement incombe en dernier ressort à un tribunal.
05. Il existe de nombreux textes législatifs et réglementaires portant sur les différents aspects des états de synthèse, Certains régissent l'établissement ou la présentation des états de synthèse d'une entité, les opérations à enregistrer ou les informations à fournir en annexe. D'autres s'appliquent à la direction ou définissent les conditions dans lesquelles l'entité est autorisée à exercer ses activités. Certaines entités opèrent dans des secteurs fortement réglementés (banques et industries chimiques par exemple). D'autres sont uniquement soumises aux textes législatifs et réglementaires afférents à l'exploitation de l'entité (hygiène, sécurité, droit du travail).

La direction est tenue de veiller à ce que l'entité exerce ses activités conformément aux textes législatifs et réglementaires. La direction est responsable de la prévention et de la détection du non respect des textes.

Le non-respect des textes législatifs et réglementaires peut avoir des conséquences financières pour l'entité : amendes, procès, etc... En règle générale, moins le non-respect des textes a de lien avec les événements et opérations reflétés dans les états de synthèse, moins l'auditeur a de chance de détecter ce non-respect ou la possibilité qu'il survienne.

Examen par l'auditeur du respect des textes législatifs et réglementaires

06. L'auditeur n'est pas et ne peut être tenu pour responsable de la prévention du non respect des textes. La conduite d'un audit annuel peut toutefois avoir pour effet de les détecter.
07. L'auditeur doit planifier et conduire l'audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que l'audit peut mettre en évidence des conditions ou des événements conduisant à s'interroger sur le respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires.
08. Conformément à des obligations légales spécifiques, il est possible que l'auditeur ait à donner un avis, dans le cadre de l'audit des états de synthèse, sur le fait que l'entité se conforme à certaines dispositions légales ou réglementaires. Dans ce cas, l'auditeur examinera si ces textes législatifs et réglementaires sont effectivement respectés.
09. Pour planifier l'audit, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale du cadre légal et réglementaire dans lequel s'inscrit l'entité et son secteur d'activité, et déterminer dans quelle mesure elle s'y conforme.
10. Pour parvenir à cette connaissance, l'auditeur gardera à l'esprit que certains textes législatifs et réglementaires peuvent avoir des incidences décisives sur les activités de l'entité. Le non-respect de ces textes peut entraîner une cessation d'activité, ou remettre en cause la continuité d'exploitation. C'est par exemple le cas si l'entité ne respecte pas les obligations relatives à une licence d'exploitation ou de toute autre exigence l'autorisant à exercer ses activités (pour une banque, non-respect des ratios de fonds propres ou de liquidité).
11. Pour avoir une connaissance globale des textes législatifs et réglementaires, l'auditeur peut :
 - . Recourir à ses connaissances du secteur d'activité de l'entité
 - . Interroger la direction sur les politiques et les procédures de l'entité visant à garantir le respect des textes législatifs et réglementaires.
 - . Interroger la direction sur les textes législatifs et réglementaires susceptibles d'avoir une incidence significative sur les activités de l'entité.

- . S'entretenir avec la direction des politiques ou procédures adoptées pour identifier, évaluer et consigner les litiges et pénalités.
 - . S'entretenir du cadre légal et réglementaire avec les auditeurs des filiales dans d'autres pays (par exemple si la filiale est tenue de se conformer aux réglementations en matière de règles de sécurité applicables à la société mère).
12. Après avoir acquis cette connaissance générale, l'auditeur doit mettre en œuvre des procédures visant à identifier les cas de non-respect des textes législatifs et réglementaires si ceux-ci doivent avoir des conséquences sur l'établissement des états de synthèse, notamment :
- . Demander à la direction si l'entité se conforme à ces textes législatifs et réglementaires ;
 - . Examiner la correspondance avec les autorités de contrôle ou celles donnant les autorisations d'exploitation.
13. En outre, l'auditeur doit réunir suffisamment d'éléments probants sur le respect des textes législatifs et réglementaires qui, à son avis, ont un effet sur la détermination de montants significatifs et sur les informations fournies dans l'ETIC. L'auditeur doit avoir une connaissance suffisante de ces textes législatifs et réglementaires afin d'en tenir compte lors de son examen des éléments retenus pour la détermination du calcul des montants à enregistrer et des informations à fournir.
14. Ces textes législatifs et réglementaires sont généralement établis de longue date et connus de l'entité et de son secteur d'activités ; ils sont systématiquement pris en compte lors de l'établissement des états de synthèse. Par exemple, ils peuvent concerner les modes d'évaluation et de présentation des états de synthèse, notamment les obligations spécifiques du secteur d'activités, la comptabilisation des opérations dans le cadre de marchés publics, ou le provisionnement ou la prise en charge de l'impôt sur les bénéfices ou des coûts de retraite.
15. En dehors des procédures décrites aux paragraphes 18, 19 et 20, l'auditeur n'est pas tenu d'évaluer ou d'appliquer d'autres procédures visant à s'assurer du respect par l'entité des textes législatifs et réglementaires, cette tâche n'entrant pas dans le cadre de l'audit des états de synthèse.
16. L'auditeur doit être conscient que les procédures appliquées pour fonder son opinion sur les états de synthèse peuvent mettre en évidence des cas de non-respect éventuel des textes législatifs et réglementaires. Par exemple : la lecture des procès-verbaux, les demandes de renseignements adressées à la direction de l'entité ou à un conseil sur les procès, contentieux et impositions ; ainsi que la mise en œuvre de contrôles substantifs sur des transactions ou des soldes.

17. L'auditeur doit obtenir des déclarations écrites de la direction attestant que tous les cas réels ou potentiels de non-respect des textes législatifs et réglementaires dont les conséquences doivent être prises en compte lors de l'établissement des états de synthèse lui ont été révélés.
18. Sauf preuve contraire, l'auditeur est fondé à supposer que l'entité respecte les textes législatifs et réglementaires.

Procédures à appliquer lors de la détection du non-respect des textes

19. Lorsque l'auditeur a connaissance d'informations relatives à une situation éventuelle de non-respect des textes, il doit analyser la nature de l'acte et les circonstances dans lesquelles il s'est produit, et réunir suffisamment d'informations pour évaluer l'impact potentiel sur les états de synthèse.
20. Pour ce faire, l'auditeur analyse :
 - . Les conséquences financières potentielles, telles que celles résultant d'amendes, de pénalités, de dommages et intérêts, de menace d'expropriation d'actifs, de cessation forcée des activités et de contentieux.
 - . Si les répercussions financières potentielles nécessitent de mentionner le non-respect des textes dans l'ETIC.
 - . Si les conséquences financières éventuelles sont si lourdes qu'elles sont susceptibles de remettre en cause l'image fidèle (présentation sincère) donnée par les états de synthèse.
21. Lorsque l'auditeur estime qu'il peut y avoir non-respect des textes, il doit documenter ses constatations et en discuter avec la direction. Cette documentation peut comprendre des copies de registres et de documents et, le cas échéant, l'établissement de comptes-rendus des entretiens.
22. Si la direction ne fournit pas suffisamment d'informations attestant qu'elle respecte bien les textes législatifs et réglementaires, l'auditeur s'entretiendra avec l'avocat de l'entité de l'application des textes dans le contexte en question, ainsi que des effets potentiels sur les états de synthèse. Lorsque la consultation avec l'avocat de l'entité paraît inappropriée ou lorsque l'auditeur ne peut se satisfaire de l'opinion de l'avocat, il peut demander à son propre avocat son opinion sur le non-respect d'un texte législatif ou réglementaire, quelles en sont les conséquences légales éventuelles et quelles sont les actions que l'auditeur pourrait le cas échéant envisager.

23. Lorsqu'il est impossible de réunir des informations suffisantes sur le non-respect supposé d'un texte, l'auditeur doit considérer l'effet sur son rapport de l'absence d'éléments probants.
24. L'auditeur doit analyser les répercussions du non-respect d'un texte sur d'autres aspects de l'audit, notamment la fiabilité des déclarations de la direction. Dans cette optique, l'auditeur procédera à une nouvelle évaluation du risque et réexaminera la validité des déclarations de la direction, en cas de non-respect non détecté par les contrôles internes ou non mentionné dans les déclarations de la direction. Les implications des cas particuliers de non-respect des textes détectés par l'auditeur dépendront du lien entre la perpétration de l'acte et sa dissimulation, si tel est le cas, et les procédures spécifiques de contrôle interne ainsi que l'échelon de la direction ou des employés qui est impliqué.

Communication du non-respect des textes législatifs ou réglementaires

- *A la direction*
25. L'auditeur doit, dans les meilleurs délais, soit communiquer au comité d'audit, au conseil d'administration et à la direction les cas de non respect des textes dont il a connaissance, soit s'assurer qu'ils en sont correctement informés. Toutefois, l'auditeur n'est pas tenu de le faire pour des questions sans importance ou bénignes et peut convenir à l'avance des sujets à communiquer.
 26. Si l'auditeur estime que le non-respect est délibéré et significatif, l'auditeur doit communiquer immédiatement ses constatations.
 27. Si l'auditeur suspecte que des membres de la direction au plus haut niveau, y compris des membres du conseil d'administration, sont impliqués dans le non-respect d'un texte, l'auditeur doit en informer l'échelon hiérarchique supérieur dans l'entité, s'il existe, tel que le comité d'audit ou le conseil de surveillance. En l'absence d'une telle autorité, ou si l'auditeur estime que son rapport restera sans effet ou ne sait pas à qui le remettre, l'auditeur envisagera d'obtenir une consultation juridique.
- *Aux utilisateurs du rapport d'audit des états de synthèse*
28. Si l'auditeur conclut que le non-respect d'un texte a des conséquences significatives sur les états de synthèse et qu'il n'a pas été correctement pris en compte dans ceux-ci, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou une opinion défavorable.

29. Si l'entité ne permet pas à l'auditeur de réunir suffisamment d'éléments probants pour évaluer si le non-respect d'un texte pouvant avoir un effet significatif sur les états de synthèse s'est produit ou a de fortes chances de s'être produit, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserve ou conclure à l'impossibilité d'exprimer une opinion sur la base d'une limitation de l'étendue des travaux d'audit.
30. Si l'auditeur n'est pas à même de déterminer si un non-respect d'un texte s'est produit du fait des limites imposées par les circonstances et non par l'entité, l'auditeur doit en tirer les conséquences dans son rapport.
- *Aux autorités réglementaires ou de tutelle*
31. Le secret professionnel de l'auditeur empêche en général toute révélation du non-respect d'un texte à un tiers. Toutefois, dans certaines circonstances, le devoir de confidentialité cède le pas à la réglementation, à la loi ou aux tribunaux (par exemple, dans certains pays, l'auditeur a l'obligation de communiquer aux autorités de tutelle les non-respects commis par les institutions financières). Dans certaines de ces situations, l'auditeur peut recourir aux conseils d'un avocat, compte tenu de la responsabilité de l'auditeur vis-à-vis de l'intérêt public.

Interruption de la mission

32. L'auditeur peut conclure à la nécessité de ne pas poursuivre sa mission si l'entité ne prend pas les mesures jugées nécessaires pour remédier à la situation, même si cette dernière n'a pas de conséquence significative sur les états de synthèse. Les facteurs que l'auditeur considérera pour tirer sa conclusion sont : l'implication de la direction de l'entité au plus haut niveau dans les faits relevés, susceptible de nuire à la fiabilité de ses déclarations, et les conséquences qu'auraient sur l'auditeur la poursuite de sa mission au sein de l'entité. L'auditeur aura généralement recours à une consultation juridique pour prendre sa décision.

**215. RELATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES AVEC LE CONSEIL
D'ADMINISTRATION ET LES DIRIGEANTS**

NORME

Outre les communications au conseil d'administration ou au directoire et au conseil de surveillance expressément prévues par l'article 169 de la loi 17-95, le commissaire aux comptes communique à tous moments, et dans les formes qu'il juge utiles, avec les dirigeants pour examiner les problèmes apparus dans l'accomplissement de sa mission.

215. RELATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES AVEC LE CONSEIL D'ADMINISTRATION ET LES DIRIGEANTS

- **Commentaires de la norme**

01. La loi 17-95 a organisé les relations entre les dirigeants de la société et le commissaire aux comptes :

- selon l'article 169, le commissaire aux comptes communique au conseil d'administration ou au directoire et au conseil de surveillance les informations relatives aux contrôles qu'il a effectués et les conclusions qu'il en tire quant aux modifications éventuelles des documents comptables. De même, il doit les informer des irrégularités, inexactitudes et faits lui paraissant délictueux dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa mission ;
- selon l'article 170, alinéa 1, le commissaire aux comptes est convoqué à la réunion du conseil d'administration ou du directoire qui arrête les comptes de l'exercice écoulé ;

De même, selon l'article 170, alinéa 2, il peut être convoqué, s'il y a lieu, à tout autre réunion du conseil d'administration ou du conseil de surveillance ;

- selon l'article 167, le commissaire aux comptes a un pouvoir permanent d'investigations qui implique le droit, et le cas échéant, le devoir de communiquer avec les dirigeants sociaux, au moment qu'il juge utile au cours de l'exercice ;
- d'après l'article 166, le commissaire aux comptes vérifie la sincérité et la concordance, avec les états de synthèse, des informations données dans le rapport de gestion.

02. Si, à la relation bipartite commissaire aux comptes/assemblée, est substituée une relation tripartite impliquant les dirigeants sociaux, il n'en résulte pas qu'une quelconque modification puisse être apportée aux principes qui gouvernent l'exercice de la mission ; le commissaire aux comptes n'est pris dans aucun lien de subordination vis-à-vis des dirigeants ; son indépendance reste pleine et entière ; les dispositions de la loi sont, à cet égard, sans ambiguïté aucune.

Le commissaire aux comptes ne peut s'abstenir de signaler des irrégularités à l'assemblée dans son rapport général, au prétexte que les dirigeants ont été dûment avertis. Une telle pratique, loin d'alléger la responsabilité éventuelle du commissaire aux comptes, ne pourrait que l'aggraver.

Toutefois, des informations qu'il est utile de porter à la connaissance des dirigeants peuvent ne présenter aucun intérêt pour les actionnaires : irrégularités mineures réparées ou d'incidence minime, observations relatives à des procédures et pratiques comptables...

En fonction du caractère significatif de ses constatations, le commissaire aux comptes apprécie celles qui doivent être portées à la connaissance des actionnaires.

Si la loi pose les principes et certaines règles de communication entre le commissaire aux comptes et les dirigeants sociaux, il convient de préciser l'objet, le moment, et la forme de ces communications.

- **L'OBJET DES COMMUNICATIONS**

Certaines communications sont expressément prévues par la loi, d'autres découlent des principes généraux régissant la mission.

03. Les communications expressément prévues par la loi :

A) Le commissaire aux comptes doit porter à la connaissance du conseil d'administration ou du directoire les contrôles qu'il a effectués (article 169, 1°). A cet effet, et généralement, le commissaire aux comptes se référera à son programme de travail, en rappellera les rubriques principales et, s'il y a lieu, mentionnera les modifications que ses prévisions initiales de travaux ont subies.

Dans certains cas, notamment pour donner plus de force à certaines observations, le commissaire aux comptes pourra être amené à préciser les diligences accomplies.

B) Le commissaire aux comptes signale «les postes des états de synthèse auxquels des modifications lui paraissent devoir être apportées, en faisant toutes observations utiles sur les méthodes d'évaluation utilisées pour l'établissement de ces états» (article 169, 2°). Il peut s'agir aussi bien des projets soumis au conseil d'administration que des documents arrêtés par celui-ci.

C) Le commissaire aux comptes informe «des irrégularités et inexactitudes qu'il aurait découvertes» (article 169, 3°), qu'elles relèvent du contrôle des comptes ou des vérifications spécifiques qui entrent dans sa mission.

Lorsque qu'il s'agit des infractions commises par les administrateurs ou les membres du directoire ou du conseil de surveillance il doit les révéler dans son rapport à l'assemblée générale (art 169, alinéa 2).

D) Le commissaire aux comptes fait part des «conclusions auxquelles conduisent les observations et rectifications ci-dessus sur les résultats de l'exercice comparés à ceux du précédent exercice» article 169, 4°).

E) Le commissaire aux comptes informe également les dirigeants sociaux de tout fait lui paraissant délictueux dont il a eu connaissance pendant l'exercice de son mandat (article 169, 5°).

04. Les communications découlant des principes généraux régissant la mission ;

A) Compte tenu de l'importance de l'appréciation du contrôle interne dans la formulation de l'opinion du commissaire aux comptes, celui-ci, si cela est utile, donnera une information particulière à ce sujet : faiblesses, risques qui en découlent, améliorations nécessaires.

B) Sur toutes les questions entrant dans le champ de ses fonctions, et à condition que sa liberté d'appréciation ne puisse être diminuée par la suite, le commissaire aux comptes, de sa propre initiative ou sur demande des dirigeants sociaux, peut leur donner les avis et conseils qu'il juge utiles.

C) Dans tous les cas, le commissaire aux comptes prendra en considération le principe d'importance significative et du seuil de signification pour déterminer si, et à qui, une information doit être donnée. Des observations utiles au niveau des services de la société, et faites dans le cadre de la mission permanente, peuvent ne pas présenter d'intérêt pour le président ou pour le conseil d'administration.

Toutefois, le commissaire aux comptes appréciera l'utilité de faire connaître au président et au conseil d'administration, les observations qu'il a faites aux différents services de la société, même s'il a obtenu les régularisations ou modifications qui étaient nécessaires.

D) Le commissaire aux comptes fait part des observations qu'appellent de sa part, du point de vue de leur sincérité, les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes de la société, notamment le rapport du conseil d'administration et ses annexes.

Lorsque, dans les grandes entreprises, une fonction est créée par le conseil d'administration pour examiner plus spécialement les questions relatives à l'organisation et aux méthodes comptables, le commissaire aux comptes pourra lui adresser une communication particulière à ce sujet.

- **LE MOMENT DES COMMUNICATIONS (1)**

- 05.** Le commissaire aux comptes peut, en cours d'année, faire une communication, au moment qu'il juge utile, au conseil d'administration, aux dirigeants sociaux et aux responsables.

Cependant, et puisque la loi ordonne qu'il soit convoqué à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes de l'exercice écoulé (article 170), il est souhaitable que le commissaire aux comptes y assiste, ou se fasse représenter, et effectue les communications aux administrateurs que la loi lui impose au cours de cette réunion, et notamment, les communications sur les comptes.

Mais, pour qu'il en soit ainsi, il faut qu'avant cette réunion le commissaire aux comptes ait pu, prendre connaissance des projets de comptes préparés par la direction générale, les contrôler et apprécier les différentes options qui seront soumises au conseil ; il faut aussi que la société n'ait pas modifié ces projets entre le moment leur remise au commissaire aux comptes et la réunion du conseil.

Le commissaire aux comptes devra donc s'efforcer d'obtenir communication des projets de comptes suffisamment à l'avance.

Si le commissaire aux comptes est présent à la réunion du conseil, il porte à sa connaissance les éléments d'information prévus par l'article 169 qu'il est à même de lui communiquer en fonction des contrôles qu'il a effectués.

- 06.** Dans le cas où il n'aurait pas été en mesure de commencer, ou, dans celui le plus fréquent, de terminer le contrôle des projets de comptes avant la réunion du conseil, le commissaire aux comptes fera connaître à ce dernier cette circonstance en se réservant la possibilité d'exprimer son opinion définitive par la suite, et devra demander qu'il soit fait mention de cette circonstance au procès-verbal de la séance.

Dans le cas où, à la suite des contrôles préalables à la réunion du conseil qui arrête les comptes, les observations du commissaire aux comptes aboutiraient à modifier les comptes de manière substantielle, il conviendrait que le président du conseil d'administration en soit informé avant la réunion.

Si le commissaire aux comptes n'assiste pas au conseil d'administration, il effectue sa communication éventuelle au conseil d'administration, dans le cadre de l'article 169, le plus tôt possible avant la réunion de l'assemblée générale.

- 07.** Une fois les comptes arrêtés par le conseil d'administration, et ses contrôles terminés, si le commissaire aux comptes aboutit à la conclusion qu'il doit refuser sa certification ou ne la donner qu'assortie de réserves importantes, il est souhaitable qu'il en informe le conseil d'administration.

(1) Les considérations ci-dessous, se réfèrent principalement aux opérations de certification ; elles sont valables pour toutes communications intervenant en cours d'exercice, en d'autres occasions.

- 08.** La présence du commissaire aux comptes à la réunion du conseil d'administration qui arrête les comptes n'implique de sa part, en aucun cas, approbation de ces comptes.

• **LA FORME DES COMMUNICATIONS**

- 09.** Le commissaire aux comptes a le choix de la forme qu'il convient de donner à ses communications ; en effet, même dans le cas où la loi impose certaines communications, elle ne précise pas sous quelle forme.

Cette forme dépend étroitement de l'importance de la communication, tant pour la société que pour la responsabilité du commissaire aux comptes, et en particulier de son incidence sur les comptes eux-mêmes.

- 10.** La communication orale au conseil d'administration, si le commissaire aux comptes y assiste, au président dans le cas contraire, est possible dans le cas de certification pure et simple, en l'absence de toute réserve ou observation significative, et s'il ne s'avère pas utile de préciser par écrit les investigations faites.

La communication orale à la direction générale ou au président, est également possible au stade des projets de bilan, et n'appellent pas nécessairement de confirmation écrite s'il a été tenu compte des observations du commissaire aux comptes aux divers stades de l'examen.

- 11.** Dès lors que les constatations du commissaire aux comptes revêtent un caractère significatif, qu'il s'agisse de rectifications à apporter aux comptes, d'irrégularités, d'observations relatives au contrôle interne, il est souhaitable que le commissaire aux comptes utilise la forme écrite.

Le commissaire aux comptes veillera à la cohérence entre les conclusions de ses communications écrites et l'opinion exprimée dans son rapport général.

Dans les cas particulièrement graves, le commissaire aux comptes pourra utiliser la lettre recommandée.

- 12.** Toute communication écrite du commissaire aux comptes est normalement adressée au président, en précisant si elle doit être transmise au conseil d'administration en application de l'article 169.

- Dans ce cas, le commissaire aux comptes rappelle au président qu'il doit en donner connaissance aux administrateurs à la plus prochaine réunion du conseil et que cette communication doit être mentionnée au procès-verbal.
- Lorsque le document n'est pas expressément destiné au conseil d'administration, le président reste juge de la suite à donner.

216. EXAMEN LIMITE

NORME

Le commissaire aux comptes peut avoir à exprimer pour certaines informations financières de l'entreprise autres que les comptes annuels (arrêtés comptables intermédiaires, autres informations financières), sans avoir à en certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle. Il effectue dans ce cas un examen limité lequel consiste pour l'essentiel à procéder à un examen analytique de ces informations et à obtenir par des entretiens avec la direction de l'entreprise les informations nécessaires lui permettant de s'assurer de la cohérence et la vraisemblance de ces informations.

215. EXAMEN LIMITE

- **Commentaires de la norme**

01. L'examen limité doit permettre de s'assurer :

- que les données financières concernées ont été établies en observant des procédures convenables
- que les méthodes et principes comptables sont conformes à la réglementation comptable et que les changements éventuels par rapport aux règles habituelles de l'entreprise sont permis par les règles comptables et que les effets de ces changements sont clairement indiqués dans les comptes ou les notes y afférents.
- Que l'information est cohérente et pertinente compte tenu des objectifs recherchés par la préparation de ces information.

Dans le cadre d'une mission d'examen limité, l'auditeur procède à des contrôles indiciaires et de vraisemblance et s'assure que les explications reçues au titre des variations significatives et des évolutions particulières sont fondées.

02. L'examen limité n'est pas un substitut ou une variante de la mission de certification. Il répond à un objectif différent.

03. Le commissaire aux comptes doit observer les mêmes règles de comportement et les mêmes normes générales prévues pour les missions de certification.

04. Le contenu de son rapport doit clairement spécifier qu'il ne s'agit pas d'une mission de certification et ne doit pas contenir une opinion d'audit.

300. LES NORMES DE RAPPORT

[sommaire général](#)

SOMMAIRE

NORME 1

- 01 - **FORME DE RAPPORT**
- 02 - **DESTINATAIRE**
- 03 - **ÉTENDUE DE LA MISSION**
- 04. **OPINION**

NORME 2

- 05 - **INFORMATIONS**
- 06 - **DATATION DU RAPPORT**
- 07 - **SIGNATURE DU RAPPORT**
- 08 - **PRESENTATION DU RAPPORT A L'ASSEMBLEE**
- 09 - **DEPOT DU RAPPORT AU GREFFE**
- 10 - **RAPPORT SUR LES COMPTES CONSOLIDES**

NORME 3

- 11 - **LES CHIFFRES COMPARATIFS**

NORME 4

- 12 - **EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE DU BILAN**

NORME 5

- 13 - **MODIFICATION DES REGLES ET METHODES COMPTABLES**

NORME 6

- 14 - **CONTINUTE DE L'EXPLOITATION**

SOMMAIRE (Suite)

- [NORME 7](#)
15 - **IRREGULARITES, INEXACTITUDES ET ASPECTS FISCAUX**
- [NORME 8](#)
16 - **LE CRITERE D'IMPORTANCE RELATIVE**
- [NORME 9](#)
17 - **SITUATION INTERMEDIAIRE**
- [NORME 10](#)
18 - **RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES**
- [NORME 11](#)
19 - **L'EXAMEN LIMITE DES ETATS DE SYNTHESE**
- 20 - **L'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SUR LA BASE DE
PROCEDURES DE VERIFICATIONS CONVENUES**
- 21 - **L'EXAMEN D'UNE RUBRIQUE DES ETATS FINANCIERS**
- 22 - **L'EXAMEN DES COMPTES PREVISIONNELS**
- 23 - **RAPPORT SUR LES COMPTES CONDENSES**
- 24 - **RAPPORT SUR UNE MISSION DE COMPILATION**

NORME 1

[Sommaire des normes de rapport](#)

EN VERTU DES DISPOSITIONS DES LOIS SUR LES SOCIETES ET DU CODE DE COMMERCE, LE COMMISSAIRE AUX COMPTES A POUR MISSION PERMANENTE, A L'EXCLUSION DE TOUTE IMMIXTION DANS LA GESTION, DE PROCEDER, SELON LES NORMES DE LA PROFESSION, AUX VERIFICATIONS NECESSAIRES EN VUE D'EMETTRE SON AVIS QUE LES ETATS DE SYNTHESE DONNENT DANS TOUS LEURS ASPECTS SIGNIFICATIFS, UNE IMAGE FIDELE, DU PATRIMOINE, DE LA SITUATION FINANCIERE ET DU RESULTAT DES OPERATIONS DE LA SOCIETE, CONFORMEMENT AUX PRINCIPES COMPTABLES ADMIS AU MAROC.

Pour la réalisation de sa mission, le commissaire aux comptes met en œuvre les normes et procédures d'audit tel qu'édictées dans le présent manuel. Il met en œuvre les autres procédures de vérification spécifique prévues dans ce manuel et découlant des obligations légales du commissariat aux comptes.

L'opinion du commissaire aux comptes s'applique aux états de synthèse au titre de l'exercice concerné uniquement. Tout autre exercice antérieur, non spécifié dans le rapport général, n'est pas censé être concerné.

Le commissaire aux comptes fait état dans son rapport général qu'il établit, selon le modèle prévu par les normes de la Profession, de :

- l'étendue de sa mission,
- les réserves éventuelles,
- son opinion sur les états de synthèse
- ses observations éventuelles qui tout en étant significatives pour être portées à la connaissance du lecteur, ne sont pas de nature à remettre en cause l'opinion du commissaire aux comptes,
- ses commentaires sur les vérifications et informations spécifiques prévues par lesdites lois.

Il annexe à son rapport général les états de synthèse élaborés par la société.

Son rapport est adressé aux actionnaires.

En matière d'audit contractuel, le rapport établi selon le modèle prévu par les normes de la Profession est adressé à l'organe de gestion de la société (conseil d'administration, gérance ...).

NORMES DE RAPPORTS

Dans le cadre de sa mission générale le commissaire aux comptes est amené, de par la loi, à établir divers rapports, avis et attestations :

- rapport général sur les comptes annuels et, le cas échéant, rapport sur les comptes consolidés ;
- attestation émise en cours d'année sur les situations intermédiaires ;
- rapport spécial sur les conventions réglementées ;
- rapport suite à des missions spécifiques ;
- attestation suite à une demande spécifique.

De même, l'auditeur contractuel peut être amené, suivant la convention passée avec son client, à établir les rapports suivants :

- rapport sur les états de synthèse annuels sociaux ou consolidés ;
- attestation pour une situation comptable intermédiaire ;
- rapport suite à un examen limité ;
- rapport suite à une mission de compilation ;
- attestation suite à une mission convenue.

Les aspects relatifs à la certification des états de synthèse exposés pour le commissariat aux comptes s'appliquent également pour l'audit contractuel.

RAPPORTS SUR LES COMPTES SOCIAUX ET SUR LES COMPTES CONSOLIDÉS

Conformément à la loi, le commissaire aux comptes, à l'issue de sa mission, doit faire part de ses conclusions dans un rapport écrit.

Il annexe à son rapport général les états de synthèse élaborés par la société.

01 - FORME DU RAPPORT

Le rapport du commissaire aux comptes, devant être tenu à la disposition des associés et des tiers, est donc nécessairement écrit. Il doit en outre être lu lors de l'assemblée Générale des associés et l'approbation de son contenu par les associés doit être requise par les résolutions de ladite assemblée.

Son contenu doit être clair et concis. Il doit faire ressortir en substance :

- l'étendue des travaux,
- les éventuelles limitations à sa mission,
- les réserves éventuelles,
- l'opinion finale,
- les informations prévues par la loi ou celles jugées utiles d'être portées à la connaissance des associés ou des tiers.

Il doit être daté et porter la signature personnelle du commissaire aux comptes mandaté.

Afin d'éviter une profusion dans la forme du rapport, il est impératif de respecter, pour chaque circonstance, le rapport modèle prévu à cet effet figurant en annexe. Toute dérogation rendue nécessaire par une situation jugée particulière doit faire l'objet d'une demande d'autorisation auprès du Conseil National de l'Ordre.

02 - DESTINATAIRE

Le rapport général et le rapport spécial du commissaire aux comptes doivent être libellés à l'intention des associés qui l'ont mandaté.

Les rapports relatifs à des missions spécifiques ainsi que les attestations devraient être libellés à l'intention du mandant (associés, Conseil d'Administration, Conseil de Surveillance ou de la Gérance, Président du Conseil d'Administration ou Directoire ou du Conseil de Surveillance, ...)

03 - ETENDUE DE LA MISSION

Le rapport doit identifier la nature et l'origine du mandat, les états de synthèse ou autres documents concernés, l'exercice ou période couverte, le rôle du commissaire aux comptes et sa responsabilité, ainsi que la responsabilité des organes de gestion de la société concernée.

Il expose dans un paragraphe distinct qu'il a procédé à une mission d'audit selon les normes de la Profession, et, explique que l'objet d'une telle mission est de procéder à des sondages et des vérifications permettant d'obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalie significative eu égard à l'importance des états de synthèse pris dans leur ensemble. Il affirme que son audit constitue une base raisonnable lui permettant d'émettre son opinion.

Lorsque, pour une raison ou une autre, le commissaire aux comptes n'a pas pu mettre en œuvre toutes les diligences requises, il doit en faire état dans son rapport et émettre, le cas échéant, les réserves y afférentes.

04 - OPINION

Dans son rapport général, le commissaire aux comptes doit obligatoirement donner son avis sur l'image fidèle des états de synthèse. Il dit si les états de synthèse donnent une image fidèle de la situation financière, du patrimoine, du résultat des opérations et des flux de trésorerie de l'exercice conformément aux principes comptables admis au Maroc.

En cas de réserves, le commissaire aux comptes en expose dans son rapport le contenu et les conséquences financières ou incertitudes sur le résultat et la situation financière de la société.

Lorsque les circonstances le nécessitent et après avoir exposé les motifs, il annonce que les états de synthèse ne donnent pas l'image fidèle. Dans le cas où les limitations à l'étendue de ses travaux ou les incertitudes liées à certaines situations ne permettraient pas au commissaire aux comptes d'avoir un avis, il l'expose clairement et annonce qu'il ne peut émettre d'avis. Les associés décideront alors de ce qui doit être fait.

L'avis a pour objet de garantir aux actionnaires et aux tiers qu'un professionnel qualifié, après s'être conformé aux normes professionnelles, fixées par la Profession, a acquis l'assurance que les états de synthèse annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle de la situation financière et du patrimoine de la société à la fin de l'exercice, ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution des flux de sa trésorerie pour ce même exercice.

Les notions de régularité, de sincérité et d'image fidèle étant des notions relatives, des anomalies qui peuvent intéresser les dirigeants peuvent n'avoir pas d'intérêt du point de vue de la certification pour les actionnaires ou les tiers. C'est ainsi que si des erreurs de technique comptable, des classements incorrects, des observations relatives à l'organisation, que le commissaire aux comptes aura jugé utile de porter à la connaissance du conseil d'administration, sont sans incidence significative du point de vue des actionnaires, il ne devrait les faire figurer dans le rapport à l'assemblée générale. Il les portera à la connaissance des organes de gestion sur un rapport distinct.

Les états de synthèse comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires. Ils sont indissociables.

- Certification sans réserve

A l'issue de ses travaux, le commissaire aux comptes émet son rapport dans lequel il expose clairement son avis (voir modèle de rapport sans réserve).

Une opinion sans réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur estime que les états de synthèse donnent une image fidèle dans tous leurs aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié. Une opinion sans réserve signifie également implicitement que tout changement dans les principes comptables ou dans leur application, et leur incidence, ont été correctement évalués et mentionnés dans l'ETIC

- Certification avec réserve(s)

Une opinion avec réserve doit être exprimée lorsque l'auditeur estime ne pas pouvoir donner une opinion sans réserve, et que cette réserve, portant sur un désaccord avec la direction ou une limitation de l'étendue des travaux d'audit, n'est pas d'une importance telle ou ne concerne pas un nombre important de rubriques, qu'elle entraînerait une opinion défavorable.

On exprime également une opinion avec réserve lorsqu'on a constaté une ou plusieurs incertitudes affectant les comptes annuels dont la résolution dépend d'événements futurs mais dont l'incidence est insuffisante pour refuser de certifier. Cette incertitude devra résulter d'une situation particulière ou la direction de l'entreprise ne dispose pas des informations nécessaires pour mesurer les conséquences financières et comptables d'un événement ayant pris naissance au cours de l'exercice.

Quelle que soit la situation, il devra préciser clairement dans son rapport la nature des erreurs, limitations ou incertitudes qui l'ont conduit à formuler des réserves. De plus, l'incidence de chaque réserve résultant de la première situation devra, dans la mesure du possible, être chiffrée. Les indications chiffrées doivent préciser l'incidence sur le poste des comptes annuels concernés, sur le résultat de l'exercice et sur la situation nette de clôture (si l'erreur l'affecte, sur le bilan d'ouverture).

Dans les deuxième et troisième situations, il sera nécessaire de préciser les montants figurant dans les comptes annuels qui pourraient être affectés par la limitation des contrôles ou par une incertitude.

- Refus de certification

Dans ce cas, le commissaire aux comptes a constaté des erreurs, anomalies ou irrégularités dans l'application des règles et principes comptables qui sont suffisamment importantes pour affecter la validité d'ensemble des comptes annuels ;

- ou n'a pas pu mettre en œuvre les diligences qu'il avait estimées nécessaires et les limitations imposées par les dirigeants ou les circonstances sont telles qu'il ne lui est pas possible de se former une opinion sur l'ensemble des comptes annuels,
- ou a constaté des incertitudes graves et multiples affectant les comptes annuels dont la résolution dépend d'événements futurs et dont l'importance estimée est telle qu'il ne lui est pas possible de se faire une opinion sur l'ensemble des comptes annuels.

Il peut ainsi être dans l'impossibilité d'exprimer une opinion ou être amené à émettre une opinion défavorable (ou dénis d'opinion).

Une impossibilité d'exprimer une opinion doit être formulée par l'auditeur lorsque la conséquence possible d'une restriction de l'étendue des travaux d'audit est si importante ou concerne un nombre important de rubriques que l'auditeur n'est pas parvenu à obtenir d'éléments probants suffisants et adéquats pour pouvoir se prononcer sur les états de synthèse.

Une opinion défavorable doit être exprimée par l'auditeur lorsque le désaccord est si important ou concerne un nombre important de rubriques que l'auditeur estime qu'une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états de synthèse.

Il devra dans ces diverses situations, donner le même type d'information sur la nature des désaccords, limitations, et incertitudes et sur leur incidence chiffrée que dans le cas de certification avec réserve. C'est en général l'importance relative de ces incidences, chiffrées ou potentielles, qui permettra au commissaire aux comptes de décider, s'il y a lieu, de faire des réserves ou de refuser de certifier.

Dans le cas où il y aurait des limitations et des incertitudes, le commissaire aux comptes exprime l'impossibilité où il se trouve d'apprécier si les comptes donnent une image fidèle.

Dans le cas de désaccord sur l'application de la réglementation comptable et des principes comptables, le commissaire aux comptes indique qu'à son avis les comptes annuels ne donnent pas une image fidèle.

- Reprise des réserves et refus de certifier de l'exercice précédent

Lorsque les motifs ayant entraîné des réserves sur les comptes annuels ou consolidés de l'exercice précédent, ou un refus de certifier, n'existent plus à la clôture de l'exercice, le commissaire aux comptes examine les conséquences éventuelles de cette situation sur les comptes annuels (ou consolidés) de l'exercice afin de déterminer s'il doit en faire mention dans son rapport.

La publication des comptes annuels (ou consolidés) comparés doit conduire le commissaire aux comptes à examiner avec une plus grande attention l'incidence des réserves formulées sur les comptes de l'exercice précédent.

Bien que le commissaire aux comptes n'exprime pas d'opinion sur les chiffres comparatifs, il ne peut s'abstenir de toute mention qui laisserait croire que les comptes annuels donnaient une image fidèle si tel n'était pas le cas. Par ailleurs, les chiffres comparatifs doivent être «comparables» et s'ils ne le sont pas il doit envisager d'en informer les utilisateurs des comptes publiés.

Dans certains cas, l'anomalie ayant entraîné la réserve modifie les comptes de l'exercice où elle est corrigée. Ces comptes sont alors aussi irréguliers que l'étaient les précédents. Un exemple peut illustrer cette situation :

	<u>Exercice N</u>	<u>Exercice N + 1</u>	<u>Exercice N + 2</u>
Résultat publié par l'entreprise	40	50	55
Provision non comptabilisée ayant entraîné une réserve	(20)	-	-
Incidence de la correction en N + 1	-	20	-
Résultat réel	20	70	55

Le résultat de l'exercice N est surévalué de 20. La situation nette d'ouverture de l'exercice N+1 est surévaluée d'un montant identique et le résultat de l'exercice N+1 est lui sous-évalué d'un montant identique.

Les comptes de l'exercice N+2 sont réguliers mais il faut s'interroger sur la comparabilité des résultats N+2 et N+1. Si l'utilisateur des comptes n'est pas informé, il comparera les résultats publiés et y constatera une progression de 5 alors que la comparaison avec le résultat réel ferait apparaître une diminution de 15.

Réserves ou refus de certifier

Les réserves ou refus de certifier de l'exercice précédent peuvent être soit pour désaccord, soit pour limitation soit pour incertitudes.

- Le ou les motifs de désaccord (limitation ou incertitudes) ayant conduit le commissaire aux comptes à formuler des réserves dans le rapport de l'exercice précédent n'ont pas été corrigés par l'entreprise et continuent d'exister pour l'exercice suivant.

Les chiffres comparatifs et les comptes de l'exercice ne sont pas réguliers et le commissaire aux comptes doit formuler une réserve de même nature en précisant qu'une réserve identique avait été formulée sur les comptes de l'exercice précédent.

- Le ou les motifs de désaccord (limitation ou incertitudes) ayant conduit le commissaire aux comptes à formuler des réserves dans le rapport de l'exercice précédent ont été corrigés par l'entreprise pour l'exercice suivant.

Le plus souvent les comptes, et en particulier le résultat de l'exercice vérifié, sont affectés par les corrections, de montant identique et de sens opposé, découlant directement des réserves exprimées par le commissaire aux comptes au titre de l'exercice précédent.

Dans ce cas, le commissaire aux comptes doit exprimer une réserve de même nature sur les comptes de l'exercice vérifié.

- La description motivée et chiffrée du désaccord (limitation ou incertitudes) faisant l'objet de la réserve précise le fait qu'une réserve avait été faite pour un motif identique sur les comptes de l'exercice précédent, et donne le cas échéant les incidences sur l'exercice.

05 - OBSERVATIONS DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le rapport du commissaire aux comptes peut dans certains cas intégrer un paragraphe d'observation pour mettre en lumière un élément affectant les états financiers et qui fait l'objet d'une note annexe explicative plus détaillée. L'ajout de ce paragraphe n'a aucune incidence sur l'opinion de l'auditeur.

Ce paragraphe est inséré lorsque le commissaire aux comptes veut mettre en évidence une incertitude (liée à la continuité de l'exploitation ou non) dont l'issue dépend d'événements futurs et qui est susceptible d'avoir une incidence sur les états financiers. Une incertitude est une question dont l'issue dépend d'actions ou d'événements futurs qui échappent au contrôle direct de l'entité, mais qui peut avoir une incidence sur les états financiers.

Par ailleurs, et à titre exceptionnel, et indépendamment de la formulation de son opinion et des motifs qui la fondent, le commissaire aux comptes peut faire toutes les observations nécessaires à la bonne compréhension des comptes annuels. Il peut s'agir notamment des modifications justifiées intervenues dans la présentation des comptes annuels et les méthodes d'évaluation.

L'exemple suivant montre la rédaction d'un paragraphe d'observation concernant une incertitude significative : *(A insérer juste après l'opinion)*

« Sans remettre en cause l'opinion sans réserve exprimée ci-dessus, nous estimons utile d'attirer l'attention sur la note X des états financiers. La société est actuellement défenderesse dans un procès pour détournements de certains droits de brevets et fait l'objet d'une demande en paiement de redevances et de dommages et intérêts. La société a engagé une action reconventionnelle et des audiences préliminaires ainsi que des expertises sont en cours pour ces deux instances. Il est actuellement impossible d'anticiper l'issue de cette affaire et de ce fait aucune provision pour risque concernant ce procès n'a été constituée dans les états financiers ».

NORME 2

[Sommaire des normes de rapport](#)

L'auditeur donne dans son rapport général les informations requises par la loi, telles les prises de participation par la société.

05 - VERIFICATIONS ET INFORMATIONS SPECIFIQUES

Le commissaire aux comptes, après l'avis, expose les observations relatant des inexactitudes, irrégularités, infractions et insuffisances relevées lors des autres vérifications spécifiques prévues par la loi.

A titre d'exemple, il pourra s'agir :

- de la violation éventuelle de la règle d'égalité entre les actionnaires,
- des entorses éventuelles aux dispositions concernant les actions de garantie,
- de la non-conformité de la comptabilité aux règles en vigueur,
- des conventions réglementées conclues sans autorisation préalable.

Ces situations peuvent concerner :

- le rapport de gestion du conseil d'administration, du directoire ou de la gérance, selon le cas,
- le rapport du conseil de surveillance,
- l'inventaire des valeurs mobilières,
- les projets de résolution et tous les autres documents adressés aux actionnaires, même si cet envoi n'est pas obligatoire. Exemple : situations périodiques, lettres aux actionnaires, publications d'ordre comptable et financier.

Observations concernant la sincérité des informations données :

- le respect de l'égalité entre les associés ;
- la cohérence des informations financières découlant des états de synthèse de l'exercice et figurant dans le rapport de gestion. Ces observations sous forme de précisions ou compléments d'informations concernent la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels.

- (a) Lorsque le commissaire aux comptes n'a pas d'observation à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données, il en fait mention dans le premier paragraphe de la deuxième partie du rapport, dans les termes suivants :

«Les informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire ou de la gérance) et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels correspondent aux comptes annuels.»

- (b) Dans le cas contraire, c'est-à-dire lorsque le commissaire aux comptes a des observations à formuler sur la sincérité et la concordance avec les comptes annuels de ces informations, il en fait mention dans les termes suivants :

«La sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration (ou du directoire ou de la gérance) et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels appellent de notre part les observations suivantes :»

- (c) Les constatations conduisant à la réserve ou au refus de certifier ont généralement une incidence sur la sincérité des informations données. Dans ce cas, afin de ne pas avoir à répéter les faits dans la deuxième partie du rapport, la formulation suivante sera retenue :

«A l'exception de l'incidence des faits exposés ci-dessus (exposer auparavant les faits), nous n'avons pas d'autres observations à formuler sur la sincérité et la concordance des informations figurant dans les documents soumis aux actionnaires.»

- (d) S'il existe des observations à formuler autres que celles résultant de la réserve ou du refus de certifier, la mention sera la suivante :

«Outre l'incidence des faits exposés ci-dessus (exposer auparavant les faits), la sincérité et la concordance avec les comptes annuels des informations données dans le rapport de gestion du conseil d'administration et dans les documents adressés aux actionnaires sur la situation financière et les comptes annuels, appellent de notre part les observations suivantes : »

Observations résultant des autres vérifications spécifiques :

- a- Lorsque le commissaire aux comptes, à l'occasion des vérifications spécifiques imposées par la loi, ou lors de ses contrôles habituels, n'a pas relevé d'inexactitude, d'irrégularité, d'infraction ou d'anomalie, il mentionne dans son rapport sous cette rubrique :

A l'issue des autres vérifications imposées par la loi, nous n'avons aucune observation à formuler

- b- Dans le cas contraire, il en fait mention dans les termes suivants :

A l'issue des autres vérifications imposées par la loi, nous avons relevé ce qui suit :

Informations prévues par la loi

Lorsque des prises de participation, et/ou des aliénations d'actions dans le cas où des participations croisées ont eu lieu, le commissaire aux comptes donne ces informations dans le troisième paragraphe de la deuxième partie du rapport, dans les termes suivants :

«Par application de la loi, je porte à votre connaissance les informations suivantes». Il informe ainsi :

- des prises de participation et des prises de contrôle intervenues au cours de l'exercice,
- de l'identité des autres détenteurs du capital.

06 - DATATION DU RAPPORT

La date portée sur le rapport engage la responsabilité du commissaire aux comptes pour ce qui concerne les événements survenus jusqu'à cette date, dont il a eu connaissance, et qui pourraient avoir un impact sur ses conclusions.

La date du rapport doit être celle de la fin des travaux de vérification dans la société. Cependant, le commissaire aux comptes doit s'assurer avant émission que les états de synthèse annuels ou consolidés arrêtés par le conseil d'administration ne comportent pas de changement, sinon, il doit procéder aux vérifications complémentaires nécessaires. Il doit par ailleurs respecter le délai minimum de 15 jours avant la date de la réunion de l'assemblée générale pour remettre son rapport.

De même, la responsabilité de l'auditeur étant d'exprimer une opinion sur les états de synthèse tels qu'ils ont été établis et présentés par la direction, la date du rapport d'audit ne doit pas être antérieure à la date de signature ou d'approbation des états de synthèse par la direction.

07 - SIGNATURE DU RAPPORT

Le rapport doit être obligatoirement signé par le commissaire aux comptes.

Lorsqu'une société de commissaires aux comptes est titulaire du mandat, le rapport doit être signé par le représentant de la société et par le (ou les) commissaire(s) aux comptes, membre(s) de cette société, chargé(s) de la mission.

Lorsqu'une seule et même personne physique a la double qualité de représentant légal de la société de commissaires aux comptes, titulaire du mandat et de commissaire aux comptes chargé de la mission, une seule signature suffit.

Si plusieurs commissaires aux comptes sont en fonction, ils procèdent à leurs investigations réciproques, mais, établissent un rapport commun signé par tous les commissaires aux comptes.

En cas de désaccord entre les commissaires aux comptes, le rapport indique les différentes opinions exprimées. Pour couvrir son éventuelle responsabilité, chaque commissaire aux comptes est en droit d'exiger que son opinion lui soit attribuée nommément.

Dans tous les cas, chacun des commissaires aux comptes doit signer le «rapport commun».

08 - PRESENTATION DU RAPPORT A L'ASSEMBLEE

Les commissaires aux comptes sont convoqués à toutes les assemblées, mais leur présence n'est pas exigée.

La loi n'obligeant pas les commissaires aux comptes à présenter eux-mêmes leur rapport à l'assemblée générale ordinaire annuelle des actionnaires, ce rapport peut être simplement lu par le président de l'assemblée ou par toute autre personne qu'il désigne.

La présentation de son rapport, par le commissaire aux comptes lui-même, peut aller au-delà d'une simple lecture et lui permettre de donner oralement un certain nombre d'indications qui n'ont pas mérité d'être consignées par écrit mais qui pourraient utilement éclairer les actionnaires présents le jour de cette assemblée.

Ces compléments oraux doivent rester dans les limites de l'obligation au secret professionnel et de l'obligation de discrétion. Ils doivent également rester dans les limites de la mission du commissaire aux comptes et du rapport lui-même. Les informations complémentaires doivent être données par le Président ou, avec son autorisation, par le commissaire aux comptes.

09 - DEPOT DU RAPPORT AU GREFFE

Le rapport général du commissaire aux comptes doit être déposé par la société, en double exemplaire, au greffe du tribunal de commerce.

En revanche le rapport spécial du commissaire aux comptes sur les conventions réglementées n'a pas à être déposé au greffe du tribunal de commerce.

10 - RAPPORT SUR LES **COMPTES**** CONSOLIDES**

En l'absence actuellement de règles comptables légales sur les comptes consolidés et de l'obligation de produire ces comptes, ce chapitre est aujourd'hui incomplet. Toutefois, il est à noter qu'en cas de production de comptes consolidés par une société et d'émission d'un avis les concernant, le rapport sur les comptes consolidés ne diffère du rapport général que par la terminologie utilisée pour l'identification des comptes soumis à l'examen des commissaires aux comptes et reprend donc les mêmes formules de certification que celles prévues pour les comptes sociaux.

S'agissant de deux obligations distinctes, le rapport sur les comptes consolidés doit être séparé du rapport général sur les comptes annuels.

Des rapports séparés facilitent la diffusion de l'information. La juxtaposition de formulations différentes dans un rapport commun pourrait nuire à sa compréhension.

La formulation des réserves ou refus de certifier répond aux mêmes principes que ceux qui ont été exposés pour le rapport général.

NORME 3

[Sommaire des normes de rapport](#)

Lorsque les motifs ayant entraîné des réserves sur les comptes annuels ou consolidés de l'exercice précédent, ou un refus de certifier, n'existent plus à la clôture de l'exercice, l'auditeur examine les conséquences éventuelles de cette situation sur les comptes annuels (ou consolidés) de l'exercice, afin de déterminer s'il doit en faire mention dans son rapport.

11 - LES CHIFFRES COMPARATIFS

La présentation des comptes annuels ou consolidés avec indication des chiffres de l'exercice précédent est prévue par la loi comptable.

Il résulte des textes que les comptes annuels ou consolidés doivent présenter les chiffres de l'exercice précédent de façon comparative. Le commissaire aux comptes certifie, à la fin de chaque année, les comptes annuels ou consolidés de l'exercice et non ceux de l'exercice précédent, qui sont repris à titre d'information.

Les diligences spécifiques que met en œuvre le commissaire aux comptes, lors de l'examen des comptes annuels ou consolidés consistent à vérifier si le report des comptes annuels de l'exercice précédent, tels qu'ils ont été approuvés par l'assemblée générale, a été fait correctement pour ce qui concerne leur montant et leur affectation à la bonne rubrique.

Trois cas peuvent se présenter :

- Les comptes de l'exercice précédent ont été certifiés sans réserve par un commissaire aux comptes; dans ce cas, les diligences à mettre en œuvre pour le contrôle des chiffres de l'exercice précédent sont celles précisées ci-dessus ;
- les comptes de l'exercice précédent ont fait l'objet d'une réserve ou d'un refus de certifier; dans ce cas, le commissaire aux comptes doit, en dehors de diligences ci-dessus, se référer à la recommandation relative à la reprise de la réserve ou du refus de certifier de l'exercice précédent ;
- les comptes de l'exercice précédent n'ont pas été soumis à certification (ex. : transformation de société) : dans ce cas, en dehors des diligences précisées ci-dessus, le commissaire aux comptes apprécie quels sont les contrôles nécessaires sur les soldes d'ouverture pour pouvoir se prononcer sur les comptes de l'exercice contrôlé ; il doit exiger de la société que soit portée ou porter, lui-même, la mention «non audités» dans la colonne des chiffres de l'exercice précédent des comptes annexés au rapport.

De plus, dans tous les cas, le commissaire aux comptes prête une attention particulière à ce que l'information sur des faits tels que les changements de méthodes, la restructuration de l'entreprise, le reclassement des intitulés des comptes, les différences de durée d'exercice, les erreurs significatives relevées dans les comptes précédents, ait été traitée de manière satisfaisante dans les comptes.

Dans la formule de certification, le commissaire aux comptes ne fait pas de référence particulière aux chiffres comparatifs.

Toutefois, si ses contrôles font apparaître des anomalies dans la reprise des chiffres de l'exercice précédent, le commissaire aux comptes doit en faire l'observation et relever les anomalies constatées.

Cependant, si ces anomalies ont une influence directe et significative sur l'interprétation des comptes de l'exercice contrôlé, il peut émettre une réserve ou un refus de certifier.

Si le commissaire aux comptes a convenu avec l'entreprise d'une certification des comptes sur deux exercices, il modifie en conséquence la formule de certification dans son rapport.

NORME 4

[Sommaire des normes de rapport](#)

Dans le cadre de ses vérifications le commissaire aux comptes met en œuvre les vérifications nécessaires, afin d'identifier les événements intervenus postérieurement à la date de clôture de l'exercice et pouvant avoir une incidence significative sur les états de synthèse ou le patrimoine de la société.

Ces vérifications sont effectuées jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de celle de son rapport.

Lorsque de tels événements ont été identifiés, le commissaire aux comptes s'assure qu'ils ont reçu un traitement conforme aux principes comptables et que l'information en a été donnée dans les documents destinés aux associés.

Il informe de leur incidence éventuelle dans son rapport général.

12 - EVENEMENTS POSTERIEURS A LA DATE DE CLOTURE DU BILAN

Dans le cadre du contrôle des comptes annuels et des comptes consolidés, le commissaire aux comptes met en œuvre des diligences propres à identifier les événements postérieurs significatifs pouvant avoir une incidence sur ces comptes.

Les diligences à mettre en œuvre par le commissaire aux comptes sont définies dans son programme de travail et sont effectuées jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de celle de son rapport.

Lorsque des événements postérieurs ont été identifiés, le commissaire aux comptes s'assure qu'ils ont reçu un traitement approprié, conforme aux textes législatifs ou réglementaires et en tire les conséquences éventuelles sur l'expression de son opinion.

De même que pour les contrôles sur les comptes eux-mêmes, les travaux à effectuer pour l'examen des événements postérieurs sont décrits dans le programme de travail; les diligences à mettre en œuvre ont pour but de rechercher :

- les événements survenus entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes mais se rapportant à des pertes, risques ou éventualités, couverts ou non par des provisions et qui, ayant trouvé leur origine avant la clôture de l'exercice, doivent être inscrits dans les comptes annuels,
- les événements survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date à laquelle les comptes sont arrêtés par les organes sociaux et le rapport de gestion établi et qui, se rapportant à des faits n'ayant pas pris naissance avant la clôture de l'exercice, doivent être mentionnés dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans l'ETIC, lorsque ces événements remettent en cause la continuité de l'exploitation.

Dans l'un et l'autre cas, il ne peut s'agir cependant que d'événements d'importance significative.

Pour obtenir une assurance raisonnable que les événements postérieurs significatifs ont été identifiés, le commissaire aux comptes pourra notamment mettre en œuvre les diligences suivantes :

- s'assurer que des procédures existent dans la société permettant d'identifier les opérations ou faits entrant dans les deux catégories d'événements citées ci-dessus ;
- procéder, par discussions avec la direction de l'entreprise, à une revue critique des situations intermédiaires et documents de gestion (s'ils existent) ainsi qu'à leur comparaison avec les comptes annuels afin de déceler toutes variations importantes ou anormales ;

- prendre connaissance, en utilisant, le cas échéant, les documents, des prévisions les plus récentes et obtenir de la direction de l'entreprise toute information jugée utile sur leur évolution, et en particulier l'évolution du chiffre d'affaires, de la trésorerie et de la structure financière ;
- prendre connaissance des procès-verbaux du conseil d'administration (directoire) et du comité de direction (s'il en existe un) ;
- interroger la direction de l'entreprise sur le dénouement d'opérations en cours et sur ses plans de restructuration éventuels ;
- prendre connaissance des budgets d'investissements ;
- interroger, dans le cas d'un groupe, les commissaires aux comptes des filiales les plus importantes; cette interrogation restera d'ordre général lorsqu'il s'agit de la certification des comptes sociaux mais devra être plus étendue lorsqu'il s'agit de la certification de comptes consolidés. Le commissaire aux comptes de la société mère s'assurera, notamment, que les travaux ci-dessus visés font l'objet du programme de travail défini avec les confrères dans le cadre des travaux de consolidation ;
- se tenir informé auprès de la direction de l'entreprise de l'évolution de la marche des affaires et demander à celle-ci une lettre d'affirmation attestant, entre autres, qu'aucun événement ou fait postérieur de nature à entacher l'image fidèle des comptes annuels présentés et dont il n'aurait pas été tenu compte lors de l'arrêté des comptes, n'est intervenu depuis la clôture. L'obtention d'une lettre d'affirmation ne dispense pas le commissaire aux comptes des contrôles énumérés ci-dessus.

Les diligences rappelées ci-dessus sont mises en œuvre par le commissaire aux comptes jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de celle de son rapport. Après cette date, le commissaire aux comptes n'est pas tenu de poursuivre ses travaux pour rechercher les événements postérieurs. Cependant, s'il vient à connaître de tels événements, que ceux-ci aient pris ou non naissance avant la clôture de l'exercice, il doit en tirer les conséquences, comme expliqué aux points ci-après.

En théorie, les obligations de diligences du commissaire aux comptes pour ce qui concerne sa certification des comptes annuels s'arrêtent à la date de son rapport. En pratique, et en matière d'événements postérieurs, sa responsabilité ne peut s'arrêter à la date de son rapport dès lors qu'il viendrait à connaître des événements ou faits significatifs alors que l'assemblée qui approuve les comptes soumis à sa certification se tiendra ultérieurement.

Les obligations du commissaire aux comptes quant à l'appréciation des événements postérieurs et de leur incidence éventuelle sur sa certification des comptes annuels sont déterminées en fonction de trois périodes :

- Entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes par les organes sociaux :

Si le commissaire aux comptes a eu connaissance d'événements postérieurs de caractère significatif, que ces événements aient été ou non révélés par ses travaux, il a l'obligation d'informer les dirigeants sociaux et de les inviter :

- (a) à modifier le bilan, le compte de résultat et éventuellement l'ETIC, dès lors qu'il s'agit d'événements relevant de la première catégorie, c'est-à-dire, tirant leur origine de l'exercice précédent,
- (b) à mentionner ces faits dans le rapport de gestion en insistant sur le fait qu'il serait souhaitable d'en faire également mention dans l'ETIC, dès lors qu'il s'agit d'événements de la seconde catégorie, c'est-à-dire ayant pris naissance après la clôture de l'exercice, mais qui ne remettent pas en cause la continuité de l'exploitation.
- (c) à mentionner ces faits dans le rapport de gestion et dans l'ETIC, dès lors qu'il s'agit d'événements de la deuxième catégorie mais qui remettent gravement en cause la continuité de l'exploitation.

La demande faite aux dirigeants sociaux de modifier les comptes annuels et/ou de faire mention de ces faits dans le rapport de gestion et, le cas échéant, dans l'ETIC, se fera généralement par écrit. Le commissaire aux comptes précisera que si les comptes (ou le rapport de gestion et, le cas échéant, l'ETIC lorsqu'il s'agit d'événements remettant en cause la continuité de l'exploitation) n'étaient pas modifiés, il serait dans l'obligation soit de formuler des réserves, soit de refuser de certifier, voire de révéler au conseil d'administration et à l'assemblée le délit de présentation de bilan non conforme à l'image fidèle.

Dans les cas où une information (lorsqu'elle n'est pas obligatoire) sur des événements de la seconde catégorie (paragraphe b ci-avant) n'a pas été fournie dans l'ETIC mais que ces événements sont correctement relatés dans le rapport de gestion, le commissaire aux comptes n'aura pas à faire de réserve dans son rapport général. Il en fera cependant mention dans la seconde partie de son rapport sous forme d'observation en faisant référence au rapport de gestion.

- Entre la date d'arrêté des comptes et la date de son rapport :

Bien que le commissaire aux comptes n'ait pas à se substituer aux dirigeants sociaux qui ne sont tenus de ne prendre en compte que les événements intervenus jusqu'à la date d'arrêté des comptes, ses obligations de diligences restent entières jusqu'à une date aussi rapprochée que possible de la date de son rapport. A partir du moment où le commissaire aux comptes aura connaissance d'événements postérieurs survenus entre la date d'arrêté des comptes et la date de son rapport, et si ces derniers sont significatifs, il informera par écrit les dirigeants sociaux de leur incidence sur les comptes annuels tels qu'arrêtés par les organes sociaux. Il précisera, comme dans le cas précédent, que si les comptes annuels et/ou le rapport de gestion n'étaient pas modifiés, il serait dans l'obligation, soit de formuler des réserves, soit de refuser de certifier ou de donner dans son rapport un complément d'information s'il s'agit d'événements de la deuxième catégorie que le rapport de gestion devrait normalement relater.

Le commissaire aux comptes indiquera également que la modification des comptes annuels implique la tenue d'une nouvelle réunion du Conseil d'administration pour approuver les documents modifiés. Il soulignera que, si les comptes n'étaient pas modifiés, de tels événements survenus après l'arrêté des comptes par les organes sociaux doivent, au minimum, faire l'objet d'une information aux actionnaires en complément du rapport de gestion à publier avec les comptes annuels, faute de quoi il pourrait être amené à devoir révéler dans son rapport à l'assemblée la publication d'informations mensongères.

- Entre la date de son rapport et la date de l'assemblée générale ordinaire :

Le commissaire aux comptes n'a pas l'obligation de mettre en œuvre de diligences particulières pour vérifier si des événements postérieurs à la clôture de l'exercice sont survenus. Dans le cas cependant où il viendrait à connaître de tels événements, il informera les dirigeants sociaux des faits ayant une incidence significative sur les comptes du dernier exercice et qui tirent leur origine dans celui-ci ou de ceux qui trouvent leur origine dans l'exercice en cours, et qui devraient faire l'objet d'une information lors de l'assemblée.

Il suggérera, si les délais le permettent, compte tenu des délais de convocation de l'assemblée, que les comptes annuels soient modifiés, ceci nécessitant, pour les sociétés anonymes, la tenue d'un nouveau conseil ou, à tout le moins, que l'information soit fournie aux actionnaires en complément du rapport de gestion. Dans les cas où les comptes annuels ne sont pas modifiés ou que le rapport de gestion ne comporte pas un complément d'information sur les faits dont il s'agit - que le temps ne le permette pas ou que les dirigeants s'y refusent - le commissaire aux comptes aura l'obligation de rédiger une communication dont il sera donné lecture à l'assemblée. Il ne s'agira en aucun cas d'un nouveau rapport qui se substituerait au premier, mais simplement d'une communication faisant état d'informations que l'assemblée doit connaître pour statuer sur les comptes annuels en connaissance de cause.

Dans une telle situation, le commissaire aux comptes s'efforcera d'assister à l'assemblée générale afin de s'assurer que cette dernière est informée de sa communication. Il rappellera aux dirigeants, comme dans le cas précédent, que la publication des comptes annuels et du rapport de gestion sans un complément d'information sur les événements postérieurs à l'arrêté des comptes peut être constitutif du délit de publication d'informations mensongères et demandera, si l'assemblée décide de ne pas modifier les comptes, que sa communication écrite soit déposée au Greffe avec son rapport et les comptes annuels.

Si à la suite de cette communication, l'assemblée décide de modifier les comptes, le commissaire aux comptes substituera à sa communication écrite un complément de rapport faisant état de ses observations sur les modifications apportées. Il demandera à ce que ce complément de rapport soit déposé au Greffe avec les comptes modifiés.

Après la tenue de l'assemblée générale qui a approuvé les comptes, le commissaire aux comptes n'a plus aucune obligation alors même que la date de dépôt des comptes annuels au Greffe du Tribunal de commerce est postérieure, dès lors que sa mission de certification est clôturée et les comptes approuvés par l'assemblée.

Le commissaire aux comptes, investi d'une obligation de moyens, ne peut être tenu pour responsable d'événements postérieurs non révélés si ceux-ci lui ont été volontairement ou involontairement cachés et s'il a mis en œuvre les diligences appropriées.

Ces diligences ne se substituent pas à celles que le commissaire aux comptes doit effectuer dans le cadre de la procédure d'alerte. Par conséquent, tout événement postérieur à l'assemblée générale ayant approuvé les comptes que le commissaire viendrait à connaître et qui est de nature à remettre en cause la continuité de l'exploitation fera l'objet de la démarche proposée dans ce manuel.

NORME 5

[Sommaire des normes de rapport](#)

L'auditeur s'assure que la présentation des états de synthèse comme les principes comptables et les méthodes d'évaluation retenues, n'ont pas été modifiées par rapport à l'exercice précédent.

Dans le cas contraire, il fait part dans son rapport général des modifications intervenues, de leur incidence chiffrée et de son avis sur leur bien fondé ou non.

13 - MODIFICATION DES REGLES ET METHODES COMPTABLES

Le commissaire aux comptes s'assure que la présentation des comptes annuels (ou consolidés) comme les méthodes d'évaluation retenues, n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre. Dans le cas où des modifications sont intervenues, il en tire les conséquences dans son rapport général.

La convention comptable de base de permanence des méthodes est affirmée par la loi comptable qui définit les conditions dans lesquelles les modifications de présentation ou d'évaluation sont possibles.

Il résulte de ces textes, outre le fait que toute modification doit être justifiée, une triple obligation d'information :

- dans l'ETIC,
- dans le rapport de gestion,
- dans le rapport du commissaire aux comptes.

La permanence des méthodes étant un principe comptable fondamental, c'est lors de la mission de certification des comptes annuels que le commissaire aux comptes doit s'assurer qu'elle a été respectée.

Dans ce cadre, lorsqu'un changement intervient, le commissaire aux comptes :

- en examine les raisons pour s'assurer qu'il est justifié ;
- vérifie que la justification du changement et son incidence sur les comptes annuels sont correctement décrites dans l'ETIC ;
- apprécie s'il doit en faire mention dans son rapport général.

Cette mention dans le rapport général (partie «Opinion sur les comptes annuels») peut, lorsque l'importance relative le justifie, constituer, selon les cas :

- une observation si le commissaire aux comptes estime que la modification est justifiée et que l'information suffisante est faite dans l'ETIC et dans le rapport de gestion ;
- une réserve ou un refus de certifier si le commissaire aux comptes estime que la modification n'est pas justifiée ou que la modification est justifiée mais que l'information dans l'ETIC n'est pas suffisante.

Le commissaire aux comptes vérifie également, lorsqu'un changement intervient, si l'information est donnée dans le rapport de gestion. En cas d'absence ou d'insuffisance de cette information, le commissaire aux comptes doit, si l'importance relative le justifie, signaler cette irrégularité sous forme d'observation dans le rapport général.

NORME 6

[Sommaire des normes de rapport](#)

Le commissaire aux comptes s'assure que les états de synthèse ont été établis dans le respect de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation.

Lorsque des incertitudes pèsent sur la continuité de l'exploitation ou lorsque la continuité de l'exploitation est définitivement compromise, le commissaire aux comptes examine si la traduction comptable de ces situations est conforme aux principes comptables ; il apprécie, selon le cas, s'il émet une réserve sur l'élaboration des états de synthèse ou informe seulement des incertitudes qui pèsent sur la continuité de l'exploitation.

14 - CONTINUITÉ DE L'EXPLOITATION

Le commissaire aux comptes s'assure que les comptes annuels (ou consolidés) ont été établis dans le respect de la convention comptable de base de continuité de l'exploitation.

Lorsque des incertitudes pèsent sur la continuité de l'exploitation, ou lorsque la continuité de l'exploitation est définitivement compromise, le commissaire aux comptes examine si la traduction comptable de ces situations est conforme aux principes comptables; il apprécie, selon le cas, les conséquences à tirer dans son rapport général.

La convention comptable de base de continuité de l'exploitation est affirmée par la loi comptable ;

La continuité de l'exploitation s'apprécie lors de l'arrêté des comptes annuels par les organes de direction de l'entreprise en tenant compte de tous les éléments susceptibles d'affecter la poursuite de l'activité dans un avenir prévisible. La période à considérer est généralement l'exercice qui suit la clôture; cependant, tous les éléments d'appréciation connus lors de l'arrêté des comptes annuels doivent être considérés même si leurs effets peuvent se produire au-delà de cette période.

Le commissaire aux comptes apprécie si, compte tenu de la situation de l'entreprise, la convention de continuité de l'exploitation a été traduite de façon appropriée dans les comptes annuels.

Si cette appréciation se fait lors de l'arrêté des comptes annuels, c'est dès la phase d'orientation et de planification de la mission, et plus particulièrement lors de la prise de connaissance générale de l'entreprise et de l'analyse des risques généraux, que le commissaire aux comptes, recherche les indices de difficultés pouvant affecter la continuité de l'exploitation; il est d'autant plus attentif à la recherche d'autres faits lors du contrôle des comptes et de l'examen des comptes annuels que la prise de connaissance générale aura permis de déceler des difficultés.

La recherche des événements postérieurs à la clôture de l'exercice prend une importance accrue car :

- des faits complémentaires peuvent rendre certains des passifs qui n'étaient qu'éventuels à la clôture,
- les tendances et critères défavorables peuvent se confirmer ou s'atténuer,
- des éléments nouveaux peuvent révéler une situation qui n'était pas encore évidente à la date de clôture.

Lors de l'examen des comptes annuels, le commissaire aux comptes fait la synthèse de tous les facteurs de risques et des éléments qui peuvent en atténuer la portée, collectés lors de ses contrôles ; il doit, à ce stade, acquérir l'assurance que les comptes annuels :

- reflètent bien la situation de l'entreprise et le résultat de son activité et s'assurer notamment en cas de difficulté que les comptes annuels indiquent dans l'ETIC les raisons qui justifient le maintien du principe de la continuité de l'exploitation lorsqu'il existe des incertitudes graves concernant la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité,
- sont établis en valeurs liquidatives lorsque le maintien du principe de la continuité de l'exploitation n'est plus justifié.

Le commissaire aux comptes peut demander une lettre d'affirmation précisant les opinions de la direction et les raisons qui justifient le maintien du principe de la continuité de l'exploitation lorsque l'entreprise est en difficulté.

Lorsque la continuité de l'exploitation est compromise, le commissaire aux comptes doit en tirer les conséquences dans son rapport général.

Si les informations concernant les doutes qui pèsent sur la continuité d'exploitation sont correctement décrites dans l'ETIC, l'auditeur doit normalement formuler une opinion sans réserve en ajoutant un paragraphe d'observation soulignant le problème de continuité d'exploitation en faisant référence à l'ETIC des états de synthèse qui présente les éléments évoqués.

Lorsqu'il existe des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation et que le commissaire aux comptes considère que la situation est grave mais non définitivement compromise, il doit faire apparaître le risque en certifiant avec réserve ou en refusant de certifier.

Si une information adéquate concernant les doutes qui pèsent sur la continuité d'exploitation n'est pas donnée dans l'ETIC, l'auditeur doit formuler, selon les circonstances, une opinion avec réserve ou une opinion défavorable. Exemple d'explication et de formulation d'opinion avec réserve :

"La société n'est pas parvenue à renégocier ses emprunts auprès de ses banquiers. Faute de ce soutien financier, des doutes importants pèsent sur la continuité d'exploitation. Par conséquent, des ajustements du montant des actifs enregistrés et de la classification des dettes pourraient s'avérer nécessaires. Les états de synthèse et l'ETIC ne tiennent pas compte de ces ajustements.

A notre avis, sous réserve de l'omission des informations évoquées au paragraphe précédent, les états de synthèse donnent une image fidèle...

Dans le paragraphe précédant la certification, il expose les éléments d'incertitude et précise que les évaluations retenues pour établir les comptes annuels pourraient s'avérer non appropriées si la situation n'était pas redressée.

Lorsque le commissaire aux comptes, compte tenu des éléments d'appréciation dont il dispose sur l'entreprise, considère que la continuité de l'exploitation est définitivement compromise et que les comptes annuels ne traduisent pas cette situation, il doit, en fonction de l'importance relative des ajustements qui auraient dû être constatés, formuler une réserve ou émettre une opinion défavorable.

Si, au vu des procédures complémentaires mises en œuvre et des informations réunies, ainsi que de l'incidence des circonstances positives et négatives analysées, l'auditeur estime que l'entité ne parviendra pas à poursuivre ses activités dans un futur prévisible, il en conclura que l'hypothèse de continuité d'exploitation utilisée dans la préparation des états de synthèse n'est pas fondée. Si l'incidence de l'utilisation de cette hypothèse inappropriée pour la préparation des états de synthèse est si importante et touche de si nombreuses rubriques que les états de synthèse présentés en sont gravement affectés, l'auditeur doit exprimer une opinion défavorable.

Lorsque la continuité de l'exploitation n'est plus assurée et que les comptes annuels sont présentés en valeurs liquidatives, le commissaire aux comptes formule dans son rapport général une observation précisant le contexte dans lequel sont présentés les comptes annuels.

NORME 7

[Sommaire des normes de rapport](#)

Le commissaire aux comptes, en application de la loi, signale dans son rapport général les irrégularités graves commises par le Conseil d'Administration, la Direction Générale ou d'autres personnes de la société qu'il juge nécessaire de porter à la connaissance des associés.

15 - IRREGULARITES, INEXACTITUDES ET ASPECTS FISCAUX

Le commissaire aux comptes signale à l'assemblée générale les irrégularités ou inexactitudes dès lors :

- qu'elles sont relatives à l'objet direct de sa mission ; il en est ainsi :
 - des irrégularités liées au non respect des lois et décrets sur les sociétés commerciales et des irrégularités liées aux lois et textes réglementaires de base régissant les autres entités,
 - des irrégularités liées à d'autres lois et textes réglementaires dès lors qu'elles peuvent avoir une incidence sur les comptes annuels.
 - et qu'elles présentent un caractère significatif : est considérée comme significative toute irrégularité ou inexactitude qui :
 - . modifie sensiblement la présentation de la situation financière, du patrimoine ou du résultat, ou l'interprétation qui peut en être faite,
 - . ou porte ou est de nature à porter préjudice à l'entreprise ou à un tiers,
- Les irrégularités pour infractions fiscales

Le commissaire aux comptes ne peut pas se désintéresser des incidences de la législation fiscale sur les comptes annuels. Cependant, l'objectif de sa mission ne peut se confondre avec celui des vérifications fiscales.

Le commissaire aux comptes n'a donc pas à signaler en tant que telles, dans son rapport, les irrégularités ou infractions de nature fiscale dont il a pu avoir connaissance, sauf si, elles sont en même temps constitutives d'une irrégularité au regard du droit ou des principes comptables ou peuvent avoir des conséquences sur les comptes jugées significatives par le commissaire aux comptes.

NORME 8

[Sommaire des normes de rapport](#)

Le commissaire aux comptes doit apprécier le caractère significatif de ses constatations en fonction des critères d'importance relative qu'il aura déterminés.

Ainsi, l'exercice de la mission requiert à tout instant une suite de choix, de décisions.

Le jugement personnel est donc une composante essentielle de la démarche du commissaire aux comptes.

NORME

Lors de la conduite de l'audit, l'auditeur doit tenir compte du caractère significatif d'un élément des états de synthèse ou d'une information y afférente.

Il convient de tenir compte à la fois du montant (quantitatif) et de la nature (qualitatif) des anomalies affectant les états de synthèse et leur présentation.

16 - COMMENTAIRES DE LA NORME

L'appréciation du caractère significatif d'une constatation qu'il a faite est l'une des tâches les plus délicates de la mission du commissaire aux comptes. En effet, il n'existe pas en la matière de règle donnant des seuils de signification qu'il suffirait d'appliquer purement et simplement. Mais des lignes générales de réflexion ont été dégagées par la doctrine comptable auxquelles le commissaire aux comptes peut utilement se référer.

Il est possible de distinguer les constatations qui portent sur des éléments ayant une influence sur le résultat de l'exercice et celles qui n'ont d'influence que sur la présentation des comptes.

Certaines ont une incidence susceptible d'être quantifiée, et le commissaire aux comptes doit s'attacher à le faire dans toute la mesure du possible. Pour d'autres, l'incidence est indéterminable, soit que le commissaire aux comptes ne dispose pas des informations nécessaires pour tenter une quantification, soit qu'il n'y ait pas d'effet direct sur les comptes de l'exercice.

Cependant, il apparaît à l'expérience que la plupart des constatations peuvent se rattacher directement à un poste des documents comptables présentés et faire l'objet d'une estimation. L'appréciation du caractère significatif de cette estimation implique deux démarches successives, de caractère quantitatif et qualitatif.

La première consiste à rapprocher l'estimation faite du montant du poste concerné d'une part, et du montant du résultat d'autre part (ou de tout autre critère pertinent), et ce pour en mesurer l'importance relative.

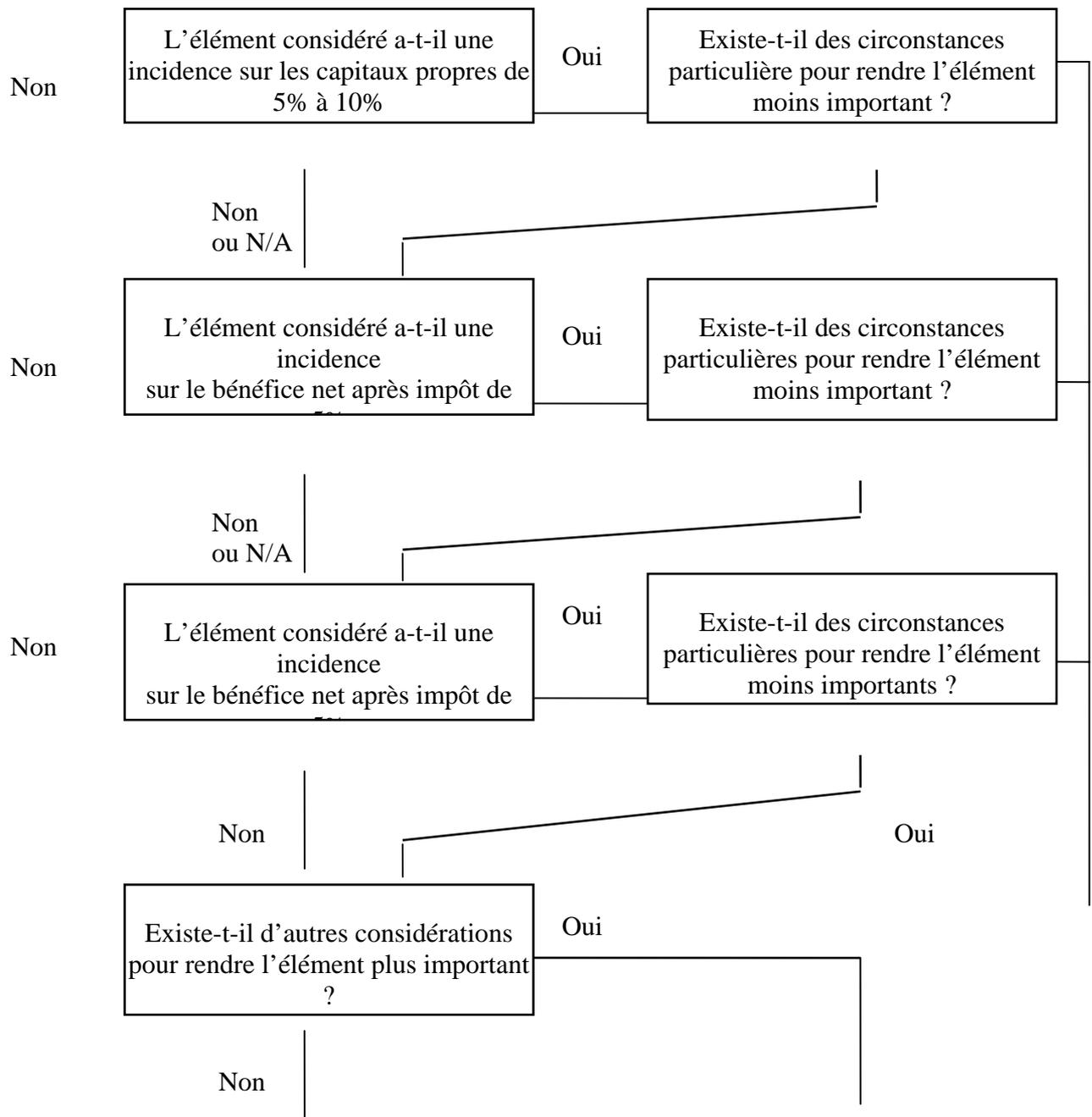
Dans la démarche suivante, il s'agit de corriger, éventuellement, une première appréciation sur le caractère significatif de la constatation par la prise en considération d'autres éléments, tels que : l'environnement économique de l'entreprise, sa situation financière, son évolution dans le temps, l'interaction des diverses constatations jugées a priori significatives (neutralisation, amplification).

Le tableau de la page suivante permet une approche méthodologique d'appréciation de l'importance significative.

Approche possible pour l'appréciation de l'importance significative en audit

ATTENTION

Aucun pourcentage ne saurait constituer une référence absolue. Les pourcentages mentionnés sont donnés à titre indicatif car c'est en général à l'intérieur de cette fourchette que les décisions sont complexes. Cela n'exclut nullement que le commissaire aux comptes examine les éléments dont l'incidence est inférieure au pourcentage indiqué.



Pas d'importance significative

Importance significative

NORME 9 EXAMEN LIMITE D'UNE SITUATION INTERMEDIAIRE

[Sommaire des normes de rapport](#)

Lorsque le commissaire aux comptes procède à un examen limité d'une situation intermédiaire adressée aux actionnaires, son avis doit :

- indiquer qu'il s'agit d'un examen limité ;
- décrire brièvement la nature des travaux effectués ;
- préciser que, conformément aux dispositions légales, la situation intermédiaire ne fait pas l'objet d'une certification ;
- préciser qu'il n'a pas d'observation à formuler sur les informations données ou, le cas échéant, formuler les observations jugées utiles.

17 - EXAMEN LIMITE D'UNE SITUATION INTERMEDIAIRE

Lorsque les dirigeants le souhaitent, ou que par obligation légale la publication d'une situation intermédiaire adressée aux actionnaires, doit comporter un avis du commissaire aux comptes, celui-ci procède à un examen limité et :

- indique qu'il s'agit d'un examen limité,
- décrit brièvement la nature des travaux effectués,
- précise que, conformément aux dispositions légales, la situation intermédiaire ne fait pas l'objet d'une certification,
- précise qu'il n'a pas d'observation à formuler sur les informations données ou, le cas échéant, formule les observations jugées utiles.

Le commissaire aux comptes n'a pas à certifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle d'une situation intermédiaire. Lorsqu'il n'a pas procédé à l'audit de ce document, alors que son nom y est associé, il convient que les tiers soient informés sans ambiguïté du type de mission effectuée.

Les observations éventuelles que le commissaire aux comptes peut être conduit à formuler portent notamment sur :

- les erreurs, inexactitudes ou omissions d'ordre comptable constatées,
- l'utilisation de règles et méthodes comptables différentes de celles utilisées pour établir les comptes annuels,
- les incertitudes constatées.

NORME 10

[Sommaire des normes de rapport](#)

Le commissaire aux comptes, en application de la loi, présente sur les conventions réglementées un rapport spécial, destiné à informer les actionnaires ou les associés appelés à les approuver.

Pour établir son rapport spécial, le commissaire aux comptes utilise les modèles annexés à la présente norme.

18 - RAPPORT SPECIAL SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES

La procédure des conventions réglementées répond à une double nécessité :

- Assurer la transparence des opérations sociales effectuées directement ou indirectement avec les personnes dirigeantes de la société de manière à faire respecter le principe de l'égalité entre actionnaires, en informant ces derniers, et notamment les minoritaires, de certaines opérations conclues entre la société et les dirigeants ou toute autre personne, dès lors que les dirigeants y sont même indirectement intéressés.
- Prévenir les éventuels abus des dirigeants qui, de par leur position dans la société, peuvent conclure des opérations dans leur intérêt personnel, étant précisé que l'application stricte de la procédure n'exclut pas la commission de délits.

Le rapport spécial est constitué par un document spécifique distinct du rapport général.

- Il porte sur les conventions dont le commissaire aux comptes a été avisé ou dont il a eu connaissance à l'occasion de ses contrôles.
- Si le volume des conventions le nécessite, le commissaire aux comptes peut porter en annexe l'analyse desdites conventions, mais cette annexe fait partie intégrante et indivisible du rapport.

En l'absence de convention, le commissaire aux comptes présente un rapport dans lequel il exprime qu'il n'a eu connaissance d'aucune convention réglementée.

Le commissaire aux comptes ne peut pas se limiter à présenter un rapport simplifié au prétexte que le conseil d'administration (ou la gérance) a fourni, ou a l'intention de fournir aux actionnaires (ou associés) des informations détaillées.

Dans son rapport spécial, le commissaire aux comptes ne doit en aucun cas donner une opinion personnelle sur l'opportunité des conventions, ce qui aurait pour effet de substituer son jugement à celui des actionnaires qui restent seuls maîtres de leur appréciation et peuvent naturellement demander aux dirigeants des informations complémentaires.

Le commissaire aux comptes doit fournir dans son rapport spécial toutes les indications nécessaires, soit :

- l'énumération des conventions soumises à l'approbation de l'assemblée générale ;
- le nom des administrateurs ou directeurs généraux intéressés ou des membres du directoire ou du conseil de surveillance selon le cas (des gérants ou associés pour les SARL) ;

- la nature et l'objet desdites conventions ;
- les modalités essentielles de ces conventions, notamment l'indication des prix ou tarifs pratiqués, des ristournes et commissions consenties, des délais de paiement accordés, des intérêts stipulés, des sûretés conférées et, le cas échéant, toutes autres indications permettant aux actionnaires (ou associés) d'apprécier l'intérêt qui s'attachait à la conclusion des conventions analysées;
- l'importance des fournitures livrées ou prestations de services fournies ainsi que le montant des sommes versées ou reçues au cours de l'exercice en exécution des conventions visées.

Ces indications toutefois ne sont pas limitatives et le commissaire aux comptes peut demander aux dirigeants toutes indications complémentaires qu'il juge utiles à l'information complète des actionnaires ou associés.

Pour les conventions conclues au cours d'exercices antérieurs, le commissaire se limite au rappel de leur existence et peut réduire ses indications à celles qui sont nécessaires pour les identifier.

Les conventions sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales, n'ayant pas suivi la procédure d'autorisation, ne doivent pas être mentionnées dans le rapport spécial.

Si le conseil d'administration a estimé que certaines conventions ne relevaient pas des conventions réglementées et par conséquent n'étaient pas soumises à la procédure d'autorisation préalable et si le commissaire aux comptes en juge autrement, il mentionnera cette position du conseil dans son rapport spécial dans le chapitre qui répond aux prescriptions.

Le rapport spécial doit contenir pour les conventions soumises avec retard au vote de l'assemblée, les raisons pour lesquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie. Si le commissaire aux comptes, sur sa demande, a reçu une explication écrite, il reproduit celle-ci purement et simplement; s'il n'a pu obtenir d'explication écrite, il rapporte les explications orales qui lui auront été fournies par le conseil d'administration ou le directoire selon le cas. Le commissaire aux comptes n'a pas de commentaire à ajouter, l'assemblée étant seule habilitée à statuer. Toutefois, le commissaire aux comptes qui aurait connaissance de l'inexactitude des motifs invoqués doit le signaler.

Les dispositions de la loi imposent au président du conseil d'administration (conseil de surveillance) de donner avis au commissaire aux comptes de toutes les conventions autorisées, dans le délai d'un mois à compter de la conclusion desdites conventions. Cette obligation incombe également au gérant dans les SARL.

Dans la pratique, il est souhaitable que le commissaire aux comptes adresse aux dirigeants une lettre circulaire de demande d'informations sur les conventions afin de lui permettre d'établir son rapport spécial.

Le rapport spécial est déposé au siège social quinze jours au moins avant la réunion de l'assemblée générale ordinaire.

NORME 11

Sommaire des normes de rapport

Le commissaire aux comptes comme l'auditeur contractuel peuvent être appelés à procéder à certaines missions tels que :

- l'examen limité d'états de synthèse ;
- l'examen d'informations financières sur la base de procédures de vérification convenues ;
- l'examen d'une rubrique des états de synthèse ;
- l'examen des comptes prévisionnels ;

ou être appelés à émettre des attestations ou rapports sur des informations financières telles que les états de synthèse condensés ou suite à une mission de compilation de données financières.

Le commissaire aux comptes, comme l'auditeur, doivent :

- s'assurer qu'ils ne sont pas en situation d'incompatibilité pour la réalisation de ces missions ;
- procéder aux vérifications nécessaires telles qu'édictées par les normes de la Profession ;
- formuler, selon les modèles fournis en annexe pour chaque type de mission, leur attestation ou rapport en expliquant la nature et l'étendue de la mission, les limitations, leurs conclusions assorties des réserves qui s'imposent ;
- se référer au code de déontologie ou demander l'avis des instances de l'Ordre en cas de besoin.

01 - L'EXAMEN LIMITE

Le rapport d'examen limité doit contenir une conclusion écrite clairement exprimée sous la forme d'une assurance négative. L'auditeur doit examiner et évaluer les conclusions obtenues à partir des éléments probants réunis sur lesquels repose cette assurance négative.

Sur la base des travaux réalisés, l'auditeur doit évaluer si les informations réunies durant l'examen limité indiquent que les états de synthèse ne "donnent pas une image fidèle", conformément au référentiel comptable identifié.

Le rapport d'examen limité d'états de synthèse décrit l'étendue de la mission afin de permettre au lecteur de comprendre la nature des travaux réalisés. Il précise en outre qu'aucun audit n'a été effectué et que, en conséquence, aucune opinion d'audit n'est exprimée.

Le rapport d'examen limité d'états de synthèse doit inclure les éléments essentiels suivants, généralement présentés ainsi.

- (a) un intitulé ;
- (b) le destinataire ;
- (c) un paragraphe de présentation ou d'introduction comportant :
 - (i) l'identification des états de synthèse objet de l'examen limité, et
 - (ii) un rappel des responsabilités respectives de la direction de l'entité et de l'auditeur ;
- (d) un paragraphe sur l'étendue de l'examen limité comportant :
 - (i) une référence à la présente norme relative aux missions d'examen limité,
 - (ii) une mention indiquant que l'examen se limite essentiellement à des entretiens et à des procédures analytiques, et
 - (iii) une mention précisant qu'aucun audit n'a été réalisé, que les procédures mises en œuvre fournissent un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit et qu'aucune opinion d'audit n'est exprimée ;

- (e) l'expression d'une assurance négative ;
- (f) la date du rapport ;
- (g) l'adresse de l'auditeur ;
- (h) la signature de l'auditeur.

Le rapport d'examen limité doit :

- (a) exprimer une assurance négative en indiquant que l'auditeur n'a pas relevé de faits lors de l'examen limité laissant à penser que les états de synthèse ne donnent pas une image fidèle, conformément au référentiel comptable identifié ; ou
- (b) si l'auditeur a relevé des faits qui affectent l'image, conformément au référentiel comptable identifié, décrire ces faits ainsi que, dans la mesure du possible, quantifier leur incidence possible sur les états de synthèse, et :
 - (i) soit assortir l'assurance négative d'une réserve ;
 - (ii) soit, lorsque l'incidence de ces faits est si significative sur les états de synthèse ou concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclut qu'une réserve ne suffirait pas à qualifier la nature incomplète ou trompeuse des états de synthèse, donner une conclusion défavorable indiquant que les états de synthèse ne donnent pas une image fidèle, conformément au référentiel comptable identifié ; ou
- (c) s'il existe une limitation importante à l'étendue de l'examen limité, décrire cette limitation et :
 - (i) soit assortir l'assurance négative d'une réserve concernant les ajustements éventuels qui auraient pu s'avérer si cette limitation n'avait pas existé ;
 - (ii) soit, si l'incidence potentielle de la limitation est si significative et concerne de nombreuses rubriques que l'auditeur conclue qu'aucune assurance ne peut être fournie, ne pas formuler d'assurance.

L'auditeur doit dater son rapport d'examen limité de la date de fin de ses travaux, ce qui implique de mettre en œuvre les procédures relatives aux événements postérieurs jusqu'à la date de son rapport. Toutefois, comme la responsabilité de l'auditeur consiste à examiner des états de synthèse préparés et présentés par la direction, l'auditeur ne doit pas dater son rapport à une date antérieure à celle à laquelle les états de synthèse ont été approuvés par celle-ci.

02 - L'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SUR LA BASE DE PROCEDURES DE VERIFICATION CONVENUES

L'objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues est, pour l'auditeur, de mettre en œuvre des procédures faisant appel aux techniques d'audit, définies d'un commun accord entre l'auditeur, l'entité et, éventuellement, les tiers concernés et de communiquer les constatations résultant de ses travaux.

Dès lors que l'auditeur ne présente un rapport que sur les constatations issues des procédures convenues, aucune assurance n'est exprimée dans son rapport. C'est aux destinataires du rapport d'évaluer les procédures et les constatations de l'auditeur et de tirer eux-mêmes leurs propres conclusions des travaux de l'auditeur.

Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre, car d'autres parties, ignorant les raisons qui ont motivé leur mise en œuvre, risqueraient de mal interpréter les résultats.

Le rapport d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues précise l'objectif de la mission et les procédures convenues de manière suffisamment détaillée pour permettre au lecteur de comprendre la nature et l'étendue des travaux effectués.

Le rapport relatant les constatations doit comporter :

- (a) un intitulé ;
- (b) un destinataire (en général le client qui a engagé l'auditeur pour effectuer la mission) ;
- (c) l'identification des informations financières ou non financières spécifiques qui ont été soumises aux procédures convenues ;
- (d) une mention précisant que les procédures appliquées étaient celles convenues avec le destinataire du rapport ;

- (e) une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon les normes de la Profession applicable aux missions d'examen sur la base de procédures convenues ;
- (f) le cas échéant, l'indication que l'auditeur n'est pas indépendant de l'entité ;
- (g) l'objectif de la mission ;
- (h) la liste des procédures spécifiques mises en œuvre ;
- (i) la description des constatations de l'auditeur, incluant le détail des calculs et des exceptions relevées ;
- (j) une mention précisant que les procédures mises en œuvre ne constituent ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée ;
- (k) une mention indiquant que si l'auditeur avait mis en œuvre des procédures complémentaires, effectué un audit ou un examen limité, d'autres points auraient pu être relevés ;
- (l) une mention précisant que la diffusion du rapport est limitée aux seules parties qui ont convenu des procédures à mettre en œuvre ;
- (m) une mention (le cas échéant) précisant que le rapport ne concerne que les éléments, comptes, rubriques ou informations financières ou non financières identifiées et qu'il ne se rapporte pas aux états de synthèse de l'entité pris dans leur ensemble ;
- (n) la date du rapport ;
- (o) l'adresse de l'auditeur ; et
- (p) la signature de l'auditeur.

03 - L'EXAMEN D'UNE RUBRIQUE DES ETATS DE SYNTHESE

Pour définir l'étendue de sa mission, l'auditeur doit prendre en compte les rubriques des états financiers interdépendantes, susceptibles d'avoir une incidence significative sur les informations sur lesquelles portera son opinion.

L'auditeur doit fixer un seuil de signification eu égard à la rubrique des états financiers sur lesquels portera son opinion.

Le rapport de l'auditeur sur une rubrique des états financiers doit inclure une indication précisant le référentiel comptable sur la base duquel la rubrique auditée est présentée ou faisant référence à un accord précisant ce référentiel. L'opinion doit indiquer si la rubrique est présentée, dans tous ses aspects significatifs, conformément au référentiel comptable identifié.

Lorsque l'auditeur a formulé une opinion défavorable ou une impossibilité d'exprimer une opinion sur les états financiers pris dans leur ensemble, l'auditeur doit rendre son rapport sur les rubriques auditées des états financiers uniquement si elles ne contiennent pas une partie significative de ces derniers.

04 - L'EXAMEN DES **COMPTES PREVISIONNELS**

Dans une mission d'examen d'informations financières prévisionnelles, l'auditeur doit réunir des éléments probants suffisants et adéquats lui permettant d'apprécier si :

- (a) les hypothèses les plus plausibles retenues par la direction et sur lesquelles se basent les informations financières prévisionnelles ne sont pas déraisonnables et, lorsque des hypothèses théoriques sont utilisées, que ces dernières sont cohérentes avec l'objectif des informations prévisionnelles ;
- (b) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière satisfaisante sur la base des hypothèses retenues ;
- (c) les informations financières prévisionnelles sont correctement présentées, si toutes les hypothèses significatives sont décrites en note annexes et s'il est clairement indiqué qu'il s'agit d'hypothèses les plus plausibles ou d'hypothèses théoriques ; et
- (d) les informations financières prévisionnelles sont préparées de manière cohérente avec les états financiers historiques sur la base de principes comptables appropriés.

L'auditeur ne doit pas accepter une mission, ou ne pas la poursuivre, lorsqu'il est évident que les hypothèses sont clairement irréalistes ou que l'auditeur estime que les informations financières prévisionnelles ne seront pas adaptées à l'usage qui en sera fait.

L'auditeur doit acquérir un niveau de connaissance des activités suffisant pour apprécier si toutes les hypothèses significatives requises pour la préparation des informations financières prévisionnelles ont été recensées.

Lorsque l'auditeur définit la nature, le calendrier et l'étendue des procédures d'examen, l'auditeur doit prendre en compte :

- (a) la probabilité d'anomalies significatives ;
- (b) les connaissances acquises lors des missions précédentes ;
- (c) la compétence de la direction concernant la préparation des informations financières prévisionnelles ;
- (d) l'impact du jugement de la direction sur les informations financières prévisionnelles ; et
- (e) l'adéquation et la fiabilité des données sous tendant leur préparation.

L'auditeur doit obtenir une lettre d'affirmation de la direction concernant l'utilisation prévue des informations financières prévisionnelles, l'exhaustivité des hypothèses significatives retenues par la direction et l'acceptation par cette dernière de sa responsabilité concernant les informations financières prévisionnelles présentées.

Le rapport de l'auditeur sur l'examen d'information financières prévisionnelles doit comprendre les informations suivantes :

- (a) un intitulé ;
- (b) le destinataire ;
- (c) l'identification des informations financières prévisionnelles présentées ;
- (d) la référence aux normes professionnelles ou aux normes ou pratiques nationales applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles ;
- (e) le rappel que la direction est responsable des informations financières prévisionnelles et des hypothèses sur lesquelles elles reposent ;
- (f) la référence, le cas échéant, à la finalité et/ou à la diffusion restreinte des informations financières prévisionnelles ;
- (g) l'expression d'une assurance négative que les hypothèses constituent une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées ;

- (h) une opinion indiquant si les informations financières prévisionnelles ont été correctement préparées sur la base des hypothèses décrites et si elles sont présentées conformément à un référentiel comptable reconnu ;
- (i) un avertissement sur les risques de non réalisation des résultat ressortant des informations financières prévisionnelles ;
- (j) la date du rapport coïncidant avec la date de fin des travaux ;
- (k) l'adresse de l'auditeur ; et
- (l) la signature.

Ce rapport :

- Indiquera si, sur la base de l'examen des éléments corroborant les hypothèses, l'auditeur a relevé un élément quelconque laissant à penser que les hypothèses retenues ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles présentées.
- Exprimera une opinion indiquant si les informations financières prévisionnelles sont, ou non, préparées correctement sur la base des hypothèses et présentées conformément au référentiel comptable identifié.
- Précisera que :
 - les réalisations différeront probablement des informations financières prévisionnelles, car les hypothèses comportent des éléments qui, de par leur nature incertaine, peuvent ne pas se réaliser, et que les écarts qui en résulteront peuvent être importants. De la même manière, lorsque les informations financières prévisionnelles sont exprimées sous forme d'une fourchette de résultat, le rapport indiquera qu'il est impossible d'être certain que les résultats réels seront compris dans cette fourchette, et
 - en cas de projections, les informations financières prévisionnelles ont été préparées pour (indiquer l'objet), sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant des hypothèses théoriques sur des événements futurs et des actions de la direction qui ne se produiront peut-être pas, ceci afin d'avertir les lecteurs que les informations financières prévisionnelles ne peuvent être utilisées à d'autres fins que celles indiquées.

Lorsque l'auditeur estime que la présentation des informations financières prévisionnelles et les notes annexes qui les accompagnent ne sont pas appropriées, l'auditeur doit exprimer une opinion avec réserves ou une opinion défavorable dans son rapport sur ces informations ou ne pas poursuivre sa mission.

Lorsque l'auditeur estime qu'une ou plusieurs hypothèses significatives ne constituent pas une base raisonnable pour les informations financières prévisionnelles préparées sur la base d'estimations les plus plausibles ou qu'une ou plusieurs hypothèses théoriques significatives retenues ne sont pas réalistes, l'auditeur doit exprimer défavorable dans son rapport sur les informations prévisionnelles ou ne pas poursuivre sa mission.

Lorsque l'examen est entravé par des conditions qui empêchent l'application d'une ou de plusieurs procédures jugées nécessaires en la circonstance, l'auditeur doit, soit ne pas poursuivre sa mission, soit formuler une impossibilité d'exprimer une opinion et décrire la limitation de l'étendue des travaux dans son rapport sur les informations financières prévisionnelles présentées.

05 - RAPPORT SUR LES ETATS DE SYNTHESE CONDENSES

Une entité peut être amenée à établir des états de synthèse qui résument ses états de synthèse annuels audités pour informer des groupes d'utilisateurs intéressés uniquement des chiffres clés portant sur la situation financière et les résultats de l'entité. Sauf dans les cas où l'auditeur a émis un rapport d'audit sur les états de synthèse à partir desquels les états condensés ont été préparés, l'auditeur ne doit pas émettre de rapport sur des états de synthèse condensés.

Les états de synthèse condensés sont présentés avec beaucoup moins de détails que les états de synthèse annuels audités. C'est pourquoi ils indiqueront clairement qu'ils contiennent des informations résumées et avertiront le lecteur que, pour une meilleure compréhension de la situation financière et des résultats de l'entité, ils sont à lire conjointement avec les états de synthèse audités les plus récents de l'entité, qui fournissent toutes les informations requises par le référentiel comptable applicable.

L'intitulé des états de synthèse condensés identifieront les états de synthèse audités dont ils sont issus, par exemple "états de synthèse condensés préparés à partir des états de synthèse audités pour l'exercice clos le 31 décembre XXXX".

Les états de synthèse condensés ne contiennent pas toutes les informations requises par le référentiel comptable utilisé pour la présentation des états de synthèse annuels audités. En conséquence, les expressions «image fidèle» ou «présentent sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs» ne sont pas utilisées par l'auditeur pour exprimer une opinion sur ces états.

Le rapport d'audit sur des états de synthèse condensés doit inclure les éléments essentiels suivants, généralement présentés ainsi :

- (a) un intitulé ;
- (b) le destinataire ;
- (c) l'identification des états de synthèse audités d'où sont issus les états de synthèse condensés ;
- (d) une référence à la date du rapport d'audit sur les états de synthèse non condensés et le type d'opinion exprimée dans ce rapport ;
- (e) une opinion indiquant si les informations contenues dans les états de synthèse condensés sont en concordance avec les états de synthèse audités desquels ils sont issus. Si l'auditeur a exprimé une opinion avec réserve sur les états de synthèse non condensés mais est satisfait par la présentation des états de synthèse condensés, le rapport doit mentionner que, bien que les états de synthèse condensés soient en concordance avec les états de synthèse non condensés, ils proviennent d'états de synthèse qui ont fait l'objet d'un rapport d'audit avec réserve dont il résumera le contenu ;
- (f) une mention ou une référence à l'ETIC des états de synthèse condensés indiquant que, pour une meilleure compréhension des résultats et de la situation financière de l'entité, comme de l'étendue des travaux d'audit réalisés, les états de synthèse condensés doivent être lus conjointement avec les états de synthèse non condensés et le rapport d'audit correspondant ;
- (g) la date du rapport ;
- (h) l'adresse de l'auditeur ; et
- (i) la signature de l'auditeur.

06 - RAPPORT SUR UNE MISSION DE COMPILATION

L'objectif d'une mission de compilation est, pour l'expert comptable jouant dans ce contexte le rôle de «comptable», d'utiliser ses compétences comptables, et non celles d'audit, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Cette mission consiste, en général, à faire la synthèse d'informations détaillées afin de les présenter sous une forme résumée compréhensible, sans toutefois évaluer les assertions retenues et sous-tendant ces informations. Les procédures mises en œuvre ne permettent pas, et n'ont pas pour objectif de permettre, au comptable de donner une assurance quelconque sur les informations financières. Toutefois, les utilisateurs des informations financières ainsi compilées bénéficient du travail du comptable, car elles ont été préparées par un professionnel ayant la compétence requise.

Une mission de compilation comprend en général la préparation d'états de synthèse (complets ou non), mais aussi la collecte, le classement et la synthèse d'autres informations financières.

Le comptable doit acquérir une connaissance générale des activités de l'entité et du secteur dans lequel elle opère et doit bien connaître les principes et pratiques comptables du secteur, ainsi que la forme et le contenu des informations financières dont il est d'usage de faire état.

Si le comptable s'aperçoit que les informations fournies par la direction sont incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes, le comptable doit envisager de mettre en œuvre les procédures mentionnées ci-dessus et doit demander à la direction de fournir des informations complémentaires. Si la direction s'y refuse, le comptable doit interrompre sa mission et informer l'entité des raisons de sa décision.

Le comptable doit revoir les informations compilées, afin de s'assurer que leur forme est adéquate et qu'elles sont exemptes d'anomalies significatives évidentes. Le référentiel comptable utilisé et les différences relevées dans son application doivent être mentionnés en annexe aux informations financières. Toutefois, leur incidence n'a pas à être qualifiée.

Si le comptable a connaissance d'anomalies significatives, le comptable doit s'efforcer d'obtenir de l'entité qu'elle les corrige. Si les corrections ne sont pas apportées et que les informations financières sont considérées comme trompeuses, le comptable doit interrompre sa mission.

Le comptable doit obtenir de la direction confirmation qu'elle est consciente de sa responsabilité dans la présentation correcte des états financiers et pour leur approbation.

Les rapports de missions de compilation doivent comporter les éléments suivants :

- (a) un intitulé ;
- (b) le destinataire ;
- (c) une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon les normes professionnelles applicable aux missions de compilation ;
- (d) le cas échéant, l'indication que le comptable n'est pas indépendant de l'entité ;
- (e) l'identification des informations financières, précisant qu'elles résultent de données fournies par la direction ;
- (f) une mention indiquant que la direction est responsable des informations financières compilées par le comptable ;

- (g) une mention précisant que la mission ne constitue ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée sur les informations financières ;
- (h) si nécessaire, un paragraphe attirant l'attention sur les différences significatives mentionnées en annexe par rapport au référentiel comptable utilisé ;
- (i) la date du rapport ;
- (u) l'adresse du comptable ; et
- (k) la signature du comptable.

Une mention telle que «non audités», «compilées sans audit ni examen limité» ou «se référer au rapport de mission de compilation» doit être apposée sur chaque page des informations financières compilées par le comptable ou sur la première page des états de synthèse complets.

**400. NORMES ET COMMENTAIRES DES NORMES RELATIFS AUX
INTERVENTIONS CONNEXES A LA MISSION GENERALE**

[sommaire général](#)

SOMMAIRE

- 410. AUGMENTATION DE CAPITAL PAR COMPENSATION AVEC DES CREANCES**
- 411. SUPPRESSION DU DROIT PREFERENTIEL DE SOUSCRIPTION**
- 412. EMISSION D'OBLIGATIONS CONVERTIBLES EN ACTIONS**
- 413. REDUCTION DE CAPITAL**
- 414. TRANSFORMATION DE LA SOCIETE**
- 415. EMISSION DE CERTIFICATS D'INVESTISSEMENTS**
- 416. CREATION D' ACTIONS A DIVIDENDE PRIORITAIRE**
- 417. CONVOCATION DE L'ASSEMBLEE GENERALE EN CAS DE CARENCE DES ORGANES SOCIAUX**
- 418. ATTESTATIONS ET VISAS PARTICULIERS**
- 419. CERTIFICATION DU BILAN ET CHIFFRE D'AFFAIRES SEMESTRIEL**

410. AUGMENTATION DE CAPITAL LIBEREE PAR COMPENSATION AVEC DES CREANCES

NORME DE TRAVAIL

En application de l'article 199 de la loi 17-95, le commissaire aux comptes certifie l'exactitude de l'arrêté de compte établi par le conseil d'administration ou le directoire en vue d'une augmentation de capital libéré par compensation de créances. Il vérifie que les créances enregistrées sont liquides et exigibles (1).

NORME DE RAPPORT

Le commissaire aux comptes établit un rapport de certification de l'exactitude de l'arrêté de compte selon les modèles annexés ci-après. Le rapport est établi et daté du dernier jour des contrôles.

(1) Une créance est liquide lorsque, certaine dans son existence, elle est déterminée dans son montant. Une créance est exigible lorsque son titulaire est en droit de contraindre le débiteur.

410. AUGMENTATION DE CAPITAL LIBEREE PAR COMPENSATION AVEC LES CREANCES

• COMMENTAIRES DES NORMES

L'arrêté de compte concerne les seules créances qui doivent faire l'objet de la compensation.

Le commissaire aux comptes vérifie les écritures de la société relatives à ces créances. Il convient qu'il s'assure, en vue d'apprécier la liquidité des créances, que le créancier ne se trouve pas, par ailleurs, du chef d'autres opérations, débiteur dans des conditions qui altèrent la consistance des créances considérées. Il peut, s'il l'estime nécessaire, effectuer une confirmation directe de ces créances.

Le commissaire aux comptes, averti par la résolution de l'assemblée générale, que le conseil d'administration ou le directoire, selon le cas, est autorisé à procéder à une augmentation de capital par tranches successives ou non (article 186, alinéa 2) attire l'attention du conseil ou du directoire, selon le cas, sur la nécessité d'être informé en temps utile de la date effective de l'augmentation de capital si les actions nouvelles peuvent être libérées par compensation avec des dettes de la société, afin qu'il puisse procéder aux vérifications nécessaires avant de certifier exact l'arrêté de compte prévu à l'article 199.

Le commissaire aux comptes peut refuser de certifier exact l'arrêté de compte, s'il ne lui a pas été donné un temps qu'il estime suffisant pour en vérifier le contenu.

Si, ce qui est généralement le cas, la date des contrôles et l'établissement du certificat ne correspond pas à celle de l'arrêté de compte, le commissaire aux comptes doit s'assurer qu'entre les deux dates considérées aucune opération n'est intervenue susceptible d'altérer la nature des créances en cause ; il portera son attention sur la nécessité de maintenir le caractère liquide et exigible des créances jusqu'à la libération des actions nouvelles.

Il peut notamment obtenir une confirmation écrite du président.

- **MODELES DE RAPPORTS**

- * **M1 - Certification pure et simple**

En ma qualité de commissaire aux comptes de la société X... et en exécution de la mission prévue à l'article 199 de la loi 17/95, je vous présente mon rapport sur l'arrêté de compte établi au ... tel qu'il est annexé aux pages... à ...ci-après.

J'ai procédé au contrôle de cet arrêté de compte en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les normes de la profession.

Je certifie l'exactitude de l'arrêté de compte établi par le conseil d'administration (ou de directoire) et qui s'élève à ...

Remarque : Il apparaît possible d'apposer sur l'arrêté de compte la mention «certifié exact», datée du jour de la certification et accompagnée de la signature du commissaire aux comptes.

- * **M2 - Refus de certification**

En ma qualité de commissaire aux comptes de la société X... et en exécution de la mission prévue à l'article, 199 de la loi 17/95, je vous présente mon rapport sur l'arrêté de compte établi au ... tel qu'il est annexé aux pages ... à ...ci-après.

Premier cas (désaccord)

J'ai procédé au contrôle de cet arrêté de compte en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les normes de la profession.

Au cours de mes contrôles, j'ai fait les constatations suivantes qui s'opposent à la certification.

(Description des constatations)

Pour les motifs précisés ci-dessus, je suis d'avis que l'arrêté de compte établi par le conseil d'administration (ou le directoire) et qui s'élève à n'est pas exact.

Deuxième cas (impossibilité)

En raison des délais insuffisants dont j'ai disposé, il ne m'a pas été possible d'effectuer les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les normes de la profession.

Pour les motifs ci-dessus précisés, je ne suis pas en mesure de certifier l'exactitude de l'arrêté de compte établi par le conseil d'administration (ou le directoire) qui s'élève à ..

* **M3 - Certification avec mention d'événements intervenus entre la date d'arrêté de compte et la date du certificat**

En ma qualité de commissaire aux comptes de la société X... et en exécution de la mission prévue à l'article 199 de la loi 17/95, je vous présente mon rapport sur l'arrêté de compte établi au ... tel qu'il est annexé aux pages .. à...ci après.

J'ai procédé au contrôle de cet arrêté de compte en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les normes de la profession.

Je certifie l'exactitude de l'arrêté de compte établi par le conseil d'administration (ou le directoire) qui s'élève à ...

Toutefois, j'ai constaté que depuis la date de cet arrêté de compte, les événements suivants sont intervenus ... (les préciser).

En conséquence, je considère que l'augmentation de capital selon les modalités envisagées ne peut pas être réalisée.

• **RAPPEL DES TEXTES**

* **Article 183 de la loi 17-95**

«Les actions nouvelles peuvent être libérées :

- Soit par apport en numéraire ou en nature ;
- Soit par compensation avec des créances liquides et exigibles sur la société ;
- Soit par incorporation au capital de réserves, bénéfices ou primes d'émission ;
- Soit par conversion d'obligations».

* **Article 199 de la loi 17-95**

«Si les actions nouvelles sont libérées par compensation avec les dettes de la société, celles-ci font l'objet d'un arrêté de compte établi par le conseil d'administration ou le directoire et certifié exact par le commissaire aux comptes».

411. SUPPRESSION DU DROIT PREFERENTIEL DE SOUSCRIPTION

NORME DE TRAVAIL

En exécution de l'article 192 de la loi 17-95, le commissaire aux comptes présente à l'assemblée générale un rapport sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription.

411. SUPPRESSION DU DROIT PREFERENTIEL DE SOUSCRIPTION

• COMMENTAIRES DE LA NORME

Toute augmentation de capital occasionnée par la suppression du droit préférentiel de souscription nécessite l'intervention du commissaire aux comptes. Ce dernier doit présenter à l'assemblée générale un rapport dans lequel il doit :

- Donner un avis sur la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription ainsi que sur les motifs invoqués dans le rapport du conseil d'administration ou du directoire.
- Donner un avis sur le prix d'émission et les conditions de sa fixation.
- Indiquer si les bases de calcul retenues par le conseil d'administration ou le directoire lui paraissent exactes et sincères.

• RAPPEL DES TEXTES

* *Article 192*

«L'assemblée qui décide ou autorise une augmentation de capital peut supprimer le droit préférentiel de souscription pour la totalité de l'augmentation de capital ou pour une ou plusieurs tranches de cette augmentation. Elle statue, à peine de nullité, sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire et sur celui du ou des commissaires aux comptes.

Le rapport du conseil d'administration ou du directoire doit indiquer les motifs de la proposition de suppression dudit droit. »

* *Article 193*

«L'assemblée générale qui décide de l'augmentation du capital peut, en faveur d'une ou plusieurs personnes, supprimer le droit préférentiel de souscription.

Le prix d'émission ou les conditions de fixation de ce prix sont déterminés par l'assemblée générale sur rapport du conseil d'administration ou du directoire et sur rapport spécial du ou des commissaires aux comptes.

Le rapport du conseil d'administration ou du directoire indique en outre les noms des attributaires des actions et le nombre de titres attribués à chacun d'eux.

Les attributaires éventuels des actions nouvelles ne peuvent ni personnellement, ni par mandataire, prendre part au vote de l'assemblée, écartant en leur faveur le droit préférentiel de souscription ; le quorum et la majorité requis pour cette décision se calculent sur l'ensemble des actions à l'exclusion de celles possédées ou représentées par lesdits attributaires. »

* ***Article 194***

« Dans les cas visés aux articles 192 et 193 le ou les commissaires aux comptes doivent indiquer dans leur rapport, si les bases de calcul retenues par le conseil d'administration ou le directoire leur paraissent exactes et sincères. »

412. EMISSION D'OBLIGATIONS CONVERTIBLES EN ACTIONS

NORME DE TRAVAIL

En application des articles 200, 318 et 319 de la loi 17-95, le commissaire aux comptes doit présenter un rapport spécial dans le quel il exprime son avis sur les bases de conversion retenues.

A cet effet le commissaire aux comptes :

- s'assure que le rapport du conseil d'administration ou du directoire, selon le cas, contient les indications exigées par l'article 318.
- Vérifie l'exactitude et la sincérité des éléments de calcul retenu par le conseil d'administration ou le directoire pour la fixation des bases de conversion.
- Vérifie que le prix d'émission des obligations est conforme aux prescriptions de l'article 319 alinéa 2.

NORME DE RAPPORT

Le commissaire aux comptes établit un rapport, selon les modèles annexés ci-après, dans lequel il donne son avis sur les bases de conversion et signale le cas échéant, les irrégularités ou inexactitudes relevées.

412. EMISSION D'OBLIGATIONS CONVERTIBLES EN ACTIONS

• COMMENTAIRES DE LA NORME

Le commissaire aux comptes vérifie que les informations prévues par la loi sur :

- les motifs de l'émission proposée,
- les bases de conversion des obligations convertibles,
- les dates entre lesquelles l'option peut être exercée.

sont bien incluses dans le rapport du conseil d'administration.

Pour effectuer sa mission dans de bonnes conditions, le commissaire aux comptes doit recevoir suffisamment à l'avance le rapport du conseil d'administration, et, à tout le moins, toutes indications utiles sur son contenu.

Il peut alors signaler au conseil d'administration et au directoire, selon le cas, les erreurs, inexactitudes et omissions qu'il a constatées.

Pour ce qui concerne les éléments de calcul retenus pour la fixation des bases de conversion, le commissaire aux comptes vérifie que le conseil d'administration a retenu ceux qui sont nécessaires à une appréciation équitable des valeurs en tenant compte notamment de l'évaluation des éventuels avantages accordés aux souscripteurs.

Il collecte les éléments probants des calculs effectués et en contrôle l'exactitude et la sincérité.

Le commissaire vérifie que le prix d'émission des obligations convertibles n'est pas inférieur à la valeur nominale des actions que les obligataires recevront en cas d'option pour la conversion.

- **MODELES DE RAPPORTS**

- * **M1 - Emission d'obligations convertibles en actions**

En ma qualité de commissaire aux comptes de la société X et en exécution de la mission prévue par l'article 319 de la loi 17/95, je vous présente mon rapport sur l'émission d'obligations convertibles en actions que vous êtes appelés à autoriser.

J'ai procédé à la vérification des bases de conversion en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les normes de la profession.

Je suis d'avis que les éléments de calcul retenus pour fixation de ces bases sont exacts et sincères.

Ou s'il y a lieu :

Cette vérification m'a conduit à faire les constatations suivantes :

(Description des constatations).

En conséquence, je suis d'avis que les éléments de calcul retenus pour la fixation des bases de conversion ne sont pas exacts et sincères.

- **RAPPEL DES TEXTES**

- * *Article 200*

«L'émission d'obligations convertibles en actions est soumise à l'autorisation préalable de l'assemblée générale extraordinaire. L'assemblée générale en décide sur rapport spécial des commissaires aux comptes relatif aux bases de conversion proposées.

Cette augmentation est définitivement réalisée du seul fait de la demande de conversion accompagnée du bulletin de souscription.

Cette autorisation doit comporter, au profit des obligataires renonciation expresse des actionnaires à leur droit préférentiel de souscription aux actions qui seront émises par conversion des obligations».

* **Article 318**

« Dans le rapport qu'il doit présenter à l'assemblée, le conseil d'administration ou le directoire, est tenu d'indiquer les motifs de l'émission et de préciser le ou les délais au cours desquels l'option offerte aux porteurs d'obligations pourra être exercée, ainsi que les bases de conversion des obligations en actions ».

* **Article 319**

« La conversion ne peut avoir lieu qu'au gré des porteurs et uniquement dans les conditions et sur les bases de conversion fixées par le contrat d'émission de ces obligations. Ce contrat indique soit que la conversion aura lieu pendant une ou des périodes d'option déterminées, soit qu'elle aura lieu à tout moment.

Le prix de l'émission des obligations convertibles ne peut être inférieur à la valeur nominale des actions que les obligataires recevront en cas d'option pour la conversion.

Les commissaires aux comptes présentent à l'assemblée des actionnaires un rapport spécial sur les propositions qui lui sont soumises en ce qui concerne les bases de conversion. »

413. REDUCTION DU CAPITAL

NORME DE TRAVAIL

En application des articles 210 et 211 de la loi 17-95 le commissaire aux comptes :

- examine si les causes et les conditions de la réduction envisagée sont régulières,
- s'assure que l'égalité entre les actionnaires est respectée,

NORME DE RAPPORT

Le commissaire aux comptes établit un rapport, selon les modèles annexés ci-après, dans lequel il fait connaître son appréciation sur les causes et conditions de la réduction du capital.

413. REDUCTION DU CAPITAL

- **COMMENTAIRES DE LA NORME**

- 01.** Il appartient au commissaire aux comptes d'analyser le projet de réduction du capital qui lui est transmis et de signaler au conseil d'administration ou au directoire et au conseil de surveillance, selon le cas, toute disposition lui paraissant irrégulière.

Le commissaire aux comptes examine si les causes et les conditions de la réduction envisagée sont régulières ; il vérifie en particulier si la réduction ne ramène pas le montant du capital ou la valeur nominale des actions, à des chiffres inférieurs aux minima légaux et réglementaires.

Le commissaire aux comptes s'assure que l'égalité entre les actionnaires est respectée, notamment pour ce qui concerne :

- les éventuels remboursements en espèces, l'ajustement des droits aux dividendes, au cas de réduction du montant nominal des actions ;
- l'offre d'achat de leurs titres à tous les actionnaires prévue par l'article 213 ;
- la diminution du nombre des actions entraînant l'existence de "rompus" et, partant, les modalités d'attribution des "rompus" et, le cas échéant, les raisons de l'exclusion des petits actionnaires.

- **MODELES DE RAPPORTS**

Cas général

* **M1 - Rapport sans observation**

En ma qualité de commissaire aux comptes de la société X... et en exécution de la mission prévue à l'article 211 de la loi 17/95, en cas de réduction du capital, je vous présente mon rapport sur la réduction du capital envisagée.

J'ai analysé le projet de réduction du capital en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les normes de la profession. Je me suis assuré notamment que la réduction ne ramenait pas le montant du capital, ou la valeur nominale des actions, à des chiffres inférieurs au minimum légal ou réglementaire et que l'égalité des actionnaires avait été respectée.

Je n'ai pas d'observation à formuler sur les causes et conditions de cette opération qui réduira le capital de votre société de ... à ...

Lieu, date et signature

*** M2 - Rapport avec observations**

En ma qualité de commissaire aux comptes de la société X.. et en exécution de la mission prévue à l'article 211 du dahir du 30 août 1996 en cas réduction du capital, je vous présente mon rapport sur la réduction du capital envisagée.

J'ai analysé le projet de réduction du capital en effectuant les diligences que j'ai estimées nécessaires selon les normes de la profession. Je me suis assuré notamment que la réduction ne ramenait pas le montant du capital, ou la valeur nominale des actions, à des chiffres inférieurs au minimum légal ou réglementaire et que l'égalité des actionnaires avait été respectée.

Les modalités de cette opération dont le but est de réduire le capital de votre société de .. à ... appellent de ma part l'(les) observation(s) suivante(s) :

(Description motivée et chiffrée, de l'(des) observation(s) le cas échéant).

- premier cas :

Cette (ces) observation(s) n'est (ne sont) pas de nature à remettre en cause la régularité de la réduction du capital envisagée.

- deuxième cas :

Cette (ces) observation(s) me paraît (paraissent) entacher la régularité de la réduction du capital envisagée.

Lieu, date et signature

- **RAPPEL DES TEXTES**

- * *Article 210*

«La réduction du capital ne doit en aucun cas avoir pour effet ni de porter atteinte à l'égalité des actionnaires ni d'abaisser la valeur nominale des actions en dessous du minimum légal. »

- * *Article 211 :*

«Le projet de réduction du capital est communiqué au ou aux commissaires aux comptes quarante-cinq jours au moins avant la réunion de l'assemblée.

L'assemblée statue sur le rapport du ou des commissaires aux comptes qui font connaître leur appréciation sur les causes et conditions de la réduction. »

414. TRANSFORMATION DE LA SOCIETE

NORME DE TRAVAIL

Hormis le cas de la transformation en société en nom collectif, le commissaire aux comptes présente, en exécution de l'article 219 de la loi 17-95, un rapport dans lequel il atteste que la situation nette est au moins égale au capital social.

414. TRANSFORMATION DE LA SOCIETE

- **COMMENTAIRES DE LA NORME**

01. La transformation de la société anonyme ne peut avoir lieu si :

- d'une part, la société n'a pas au moins un an d'existence ;
- d'autres part, les états de synthèse de l'exercice n'ont pas été approuvés par les actionnaires. (article 216)

02. Le commissaire aux comptes doit attester, en vertu de l'article 219, que la situation nette est au moins égale au capital social.

Le commissaire aux comptes n'est pas appelé à procéder à une révision proprement dite.

Il doit présenter, notamment, une comparaison entre les valeurs d'actifs et de passif comptabilisées et donner son avis sur ces valeurs ; le cas échéant, il devra formuler une appréciation pour les évaluations ou réévaluations des valeurs susceptibles de modifier les capitaux propres.

Le commissaire aux comptes n'a pas à apprécier les raisons ou les motifs qui ont présidé au changement de la forme sociale.

L'intervention du commissaire aux comptes n'est pas exigée dans le cas d'une transformation en société en nom collectif (article 220, alinéa 1).

- **RAPPEL DES TEXTES**

- * *Article 216*

Toute société anonyme peut se transformer en société d'une autre forme si, au moment de la transformation, elle a au moins un an d'existence et si elle a établi et fait approuver par les actionnaires les états de synthèse de l'exercice.

La transformation d'une société anonyme ne peut être décidée que par une délibération prise aux conditions requises pour la modification des statuts, sous réserve des dispositions de l'article 220.

* ***Article 219***

La décision de transformation est prise sur le rapport du ou des commissaires aux comptes de la société. Le rapport atteste que la situation nette est au moins égale au capital social.

La transformation est soumise, le cas échéant, à l'approbation des assemblées d'obligataires.

* ***Article 220***

La transformation en société en nom collectif nécessite l'accord de tous les actionnaires. En ce cas, les conditions prévues aux articles 216 et 219 (1er alinéa) ne sont pas exigées.

415. EMISSION DE CERTIFICATS D'INVESTISSEMENT

NORME DE TRAVAIL

En application de l'article 282, le commissaire aux comptes présente à l'assemblée générale un rapport sur l'opération d'émission de certificats d'investissement.

415. EMISSION DE CERTIFICATS D'INVESTISSEMENT

- **COMMENTAIRES DE LA NORME**

En exécution de l'article 282, le commissaire aux comptes présente à l'assemblée générale un rapport sur la création de certificats d'investissement.

Son rapport doit intégrer les éléments suivants :

- Avis sur le prix d'émission proposé ;
- Ses modalités de fixation ;
- Avis sur la suppression du droit préférentiel de souscription.

- **RAPPEL DES TEXTES**

- * *Article 282*

L'assemblée générale extraordinaire d'une société anonyme peut décider, sur le rapport du conseil d'administration ou du directoire et sur celui des commissaires aux comptes, la création, dans une proportion qui ne peut être supérieure au quart du capital social, de certificats d'investissement représentatifs des droits pécuniaires et de certificats de droit de vote représentatifs des autres droits attachés aux actions émises à l'occasion d'une augmentation de capital ou d'un fractionnement des actions existantes.

**416. CONVERSION D' ACTIONS ORDINAIRES EN ACTIONS A DIVIDENDE
PRIORITAIRE**

NORME DE TRAVAIL

En application de l'article 263 alinéa 4, le commissaire aux comptes présente à l'assemblée générale un rapport sur l'opération de création d'actions à dividende prioritaire.

416. CONVERSION D' ACTIONS ORDINAIRES EN ACTIONS A DIVIDENDE PRIORITAIRE

- **COMMENTAIRES DE LA NORME**

L'opération de conversion d'actions ordinaires en actions à dividende prioritaire sans droit de vote (et l'opération inverse également) nécessite l'intervention du commissaire aux comptes par la présentation d'un rapport spécial destiné à l'assemblée générale.

Ce rapport peut contenir les éléments suivants :

- Avis sur l'offre de conversion ;
- Attestation de l'exactitude et de la sincérité des modalités de calcul du rapport de conversion.

- **RAPPEL DES TEXTES**

- * *Article 263*

Les actions à dividende prioritaire sans droit de vote peuvent être créées par augmentation de capital ou par conversion d'actions ordinaires déjà émises. Elles peuvent être converties en actions ordinaires.

Les actions à dividende prioritaire sans droit de vote ne peuvent représenter plus du quart du montant du capital social. Leur valeur nominale est égale à celle des actions ordinaires ou, le cas échéant, des actions ordinaires de l'une des catégories précédemment émises par la société.

Les titulaires d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote bénéficient des droits reconnus aux autres actionnaires, à l'exception du droit de participer et de voter, du chef de ces actions, aux assemblées générales des actionnaires de la société.

En cas de création d'actions à dividende prioritaire dans droit de vote par conversion d'actions ordinaires déjà émises ou en cas de conversion d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote en actions ordinaires, l'assemblée générale extraordinaire détermine le montant maximal d'actions à convertir et fixe les conditions de conversion sur rapport spécial du commissaire aux comptes. Sa décision n'est définitive qu'après approbation par l'assemblée spéciale des titulaires d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote et par l'assemblée générale extraordinaire des titulaires d'obligations convertibles en actions.

L'offre de conversion est faite en même temps et à proportion de leur part dans le capital social à tous les actionnaires, à l'exception des personnes mentionnées à l'article 268. L'assemblée générale extraordinaire fixe le délai pendant lequel les actionnaires peuvent accepter l'offre de conversion.

**417. CONVOCATION DE L'ASSEMBLEE GENERALE EN CAS DE CARENCE
DES ORGANES SOCIAUX**

NORME DE TRAVAIL

En application de l'article 116, en cas de carence des organes sociaux, le commissaire aux comptes, après avoir vainement requis la convocation de l'assemblée générale par le conseil d'administration ou le directoire, examine si les circonstances justifient qu'il convoque lui-même l'assemblée des actionnaires.

417. CONVOCATION DE L'ASSEMBLEE GENERALE EN CAS DE CARENCE DES ORGANES SOCIAUX

• COMMENTAIRES DE LA NORME

Le commissaire aux comptes doit agir selon la méthode ainsi définie dans les circonstances qui suivent.

01. Cas où la carence des organes de gestion est constitutive d'un délit

- Au cas de défaut de réunion de l'assemblée générale ordinaire dans les six mois de la clôture de l'exercice et sous réserve de prolongation de ce délai par décision de justice (article 115), le commissaire aux comptes procède à la convocation de l'assemblée ;
- Au cas de défaut de convocation de l'assemblée générale extraordinaire dans les quatre mois qui suivent l'approbation des comptes ayant fait apparaître que, par suite de pertes, les capitaux propres de la société sont devenus inférieurs à la moitié du capital social (article. L.241 et L.459,1°), le commissaire aux comptes procède à la convocation de l'assemblée.

02. Cas de paralysie des organes de gestion

Lorsque le nombre des administrateurs est devenu inférieur au minimum légal et à défaut de la convocation de l'assemblée par les administrateurs demeurés en fonction, conformément à l'article 49, alinéa 2, le commissaire aux comptes peut être conduit à convoquer l'assemblée générale. Il en est de même lorsque le nombre des membres du conseil de surveillance est devenu inférieur au minimum légal, et à défaut de la convocation de l'assemblée par le directoire conformément à l'article 89, alinéa 2.

Toutefois, le commissaire aux comptes peut toujours, en cas d'urgence, convoquer l'assemblée générale conformément à l'article 176.

- **RAPPEL DES TEXTES**

- * *Article 116*

L'assemblée générale ordinaire est convoquée par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance ; à défaut, elle peut être également convoquée par :

- 1) le ou les commissaires aux comptes ;
- 2) un mandataire désigné par le président du tribunal statuant en référé à la demande, soit de tout intéressé en cas d'urgence, soit d'un ou plusieurs actionnaires réunissant au moins de dixième du capital social ;
- 3) les liquidateurs.

Le ou les commissaires aux comptes ne peuvent convoquer l'assemblée des actionnaires qu'après avoir vainement requis sa convocation par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance.

En cas de pluralité de commissaires aux comptes, ils agissent d'accord entre eux et fixent l'ordre du jour. S'ils sont en désaccord sur l'opportunité de convoquer l'assemblée, l'un d'eux peut demander au président du tribunal, statuant en référé, l'autorisation de procéder à cette convocation, les autres commissaires et le président du conseil d'administration ou du conseil de surveillance dûment appelés.

L'ordonnance du président du tribunal, qui fixe l'ordre du jour, n'est susceptible d'aucune voie de recours.

Les frais entraînés par la réunion de l'assemblée sont à la charge de la société.

Les dispositions qui précèdent sont applicables aux assemblées spéciales ordinaires.

418. ATTESTATIONS ET VISAS PARTICULIERS

NORMES DE TRAVAIL

Lorsqu'il est sollicité de donner des attestations ou des visas en dehors des cas expressément prévus par la loi, le commissaire aux comptes se réfère aux principes de base qui gouvernent son comportement selon lesquels :

- il ne peut être un dispensateur direct d'information ;
- il doit prendre en considération le facteur d'utilité ou de service pour l'entreprise ;
- il engage sa responsabilité et à ce titre doit procéder aux investigations et contrôles appropriés et en préciser la portée.

418. ATTESTATIONS ET VISAS PARTICULIERS

• COMMENTAIRES DE LA NORME

- 01.** Les commissaires aux comptes peuvent être sollicités pour certifier ou attester certains renseignements particuliers, en dehors de cas expressément prévus par la loi.
- 02.** La demande émane le plus souvent des dirigeants sociaux, eux-mêmes invités à fournir certains renseignements ou documents certifiés, attestés ou visés par leur commissaire aux comptes :
- par une autorité publique étrangère qui, par exemple, à l'occasion de marchés passés avec des entreprises marocaines demandent au commissaire aux comptes de certifier notamment des factures.
- 03.** Les renseignements demandés peuvent être :
- d'ordre comptable ou financier : cours moyens de bourse des actions de la société durant une période déterminée, nombre d'actions composant le capital, situation nette, résultats d'un exercice, distribution de dividendes, chiffre d'affaires, émoluments d'une personne, etc ... ;
 - d'ordre juridique ou social : extrait de procès verbal du conseil d'administration ou de l'assemblée, situation juridique d'un membre de la société (salarié ou mandataire social), nom des actionnaires...
- 04.** Il peut s'agir :
- d'éléments déjà inclus dans ceux qui sont soumis à la certification ou au contrôle des commissaires aux comptes ;
 - d'éléments qui, s'ils échappent stricto sensu à la certification des commissaires aux comptes, n'en demeurent pas moins étroitement liés à la vie sociale et ne sont pas ignorés du commissaire aux comptes dans le cadre de sa mission générale ;
 - d'éléments qui sont extérieurs à sa mission, même prise dans son acceptation la plus large.

05. La conduite du commissaire aux comptes face à des demandes de cette nature, doit se référer aux principes de base qui gouvernent son comportement.

06. Le commissaire aux comptes ne peut pas être un dispensateur direct d'information.

La règle de compétence est que les dirigeants informent et les commissaires aux comptes contrôlent. L'obligation au secret professionnel sanctionne d'ailleurs cette règle.

Dans tous les cas, le commissaire aux comptes ne peut donc que certifier, attester ou viser un document établi par les dirigeants sociaux habilités. Par conséquent, s'il reçoit personnellement une demande quelconque de renseignements, le commissaire aux comptes doit la transmettre aux dirigeants qui établissent la réponse et la soumettent à la certification, attestation ou visa commissaire aux comptes.

07. La signature du commissaire aux comptes engage sa responsabilité.

Il ne peut délivrer une certification, attestation ou même simple visa, sans s'être informé au préalable de leur bien-fondé par des investigations ou contrôles appropriés, et sans en préciser, en tant que de besoin, la portée exacte.

08. Dans les limites autorisées par le respect des principes de rigueur et d'indépendance qui fondent la mission du commissaire aux comptes, la doctrine professionnelle considère que celui-ci doit prendre en considération le facteur d'utilité ou de service pour l'entreprise.

Dès lors il apparaît légitime que les dirigeants pour les besoins de leur entreprise, demandent au commissaire aux comptes de certifier des renseignements qui ne sont pas étrangers aux activités et documents de l'entreprise, qui rentrent normalement dans le champ de ses investigations et il apparaît opportun que les commissaires aux comptes ne se dérobent pas à de telles demandes par une interprétation par trop littérale des textes.

09. S'il s'agit de renseignements extérieurs à sa mission, et (ou) qui lui sont demandés directement, le commissaire aux comptes, professionnel libéral, doit apprécier, compte tenu des circonstances, s'il doit délivrer son attestation dans le respect des principes rappelés ci-dessus.

419. CERTIFICATION DU BILAN ET DU CHIFFRE D'AFFAIRE SEMESTRIEL

NORME DE TRAVAIL

En exécution de l'article 17 de la loi n° 1-93-212 relatif au conseil déontologique de valeurs mobilières, les sociétés cotées à la bourse des valeurs sont tenues de publier dans un journal d'annonces légales des informations revêtues de l'attestation du commissaire aux comptes.

419. CERTIFICATION DU BILAN ET CHIFFRE D'AFFAIRE SEMESTRIEL

• COMMENTAIRES DE LA NORME

En application de l'article 17 de la loi 1-93-212, les sociétés dont les titres sont cotés à la bourse des valeurs doivent publier, au plus tard dans les trois mois qui suivent chaque semestre de l'exercice, dans le journal d'annonces légales les documents suivants :

- Le chiffre d'affaires comparé à celui du semestre précédent et à celui du semestre correspondant de l'exercice écoulé.
- Une situation provisoire du bilan arrêté au terme du semestre écoulé.

Ces documents doivent être accompagnés d'une attestation du commissaire aux comptes certifiant leur sincérité.

• RAPPEL DES TEXTES

* *Article 17 de la loi n° 1-93-212*

Les sociétés dont les titres sont cotés à la Bourse des valeurs doivent publier dans un journal d'annonces légales, au plus tard, dans les trois mois qui suivent chaque semestre de l'exercice :

- l'indication du montant du chiffre d'affaires comparé à celui du semestre précédent et à celui du semestre correspondant de l'exercice écoulé :
- une situation provisoire du bilan arrêté au terme du semestre écoulé.

Ces documents doivent être accompagnés d'une attestation du ou des commissaires aux comptes certifiant leur sincérité.

**500. LE COMMISSAIRE AUX COMPTES ET LA PREVENTION
DES DIFFICULTES DES ENTREPRISES**

[sommaire général](#)

SOMMAIRE

510 - RAPPEL DES TEXTES

520 - IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

1. Situations porteuses de risques
2. Apparition des risques dans le temps

530 - L'APPRECIATION DE LA CAPACITE DE L'ENTREPRISE A POURSUIVRE SON ACTIVITE

1. La notion de continuité de l'exploitation
2. Critères d'appréciation par le commissaire aux comptes

540 - INCIDENCES SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

1. Procédure de prévention interne
2. Conséquences des difficultés de l'entreprise sur la certification

510 - RAPPEL DES TEXTES

L'intervention du commissaire aux comptes dans le cadre de la prévention des difficultés des entreprises est régie par les articles 546 et 547 de la loi 15-95 portant code de commerce.

Article 546

Le commissaire aux comptes, s'il en existe ou tout associé dans la société informe le chef de l'entreprise des faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation et ce, dans un délai de 8 jours de la découverte des faits et par lettre recommandée avec accusé de réception, l'invitant à redresser la situation.

Faute d'exécution par le chef d'entreprise dans un délai de 15 jours de la réception ou s'il n'arrive pas personnellement ou après délibération du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, selon le cas, à un résultat positif, il est tenu de faire délibérer la prochaine assemblée générale pour statuer, sur rapport du commissaire aux comptes, à ce sujet.

Article 547

Faute d'une délibération de l'assemblée générale à ce sujet ou s'il a été constaté que malgré les décisions prises par cette assemblée, la continuité de l'exploitation demeure compromise, le président du tribunal en est informé par le commissaire aux comptes ou par le chef d'entreprise.

520 - IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Le commissaire aux comptes n'est pas garant de la pérennité de l'entreprise. En effet, il n'a pas un rôle actif de recherche systématique des difficultés des entreprises et encore moins de leurs solutions. Toutefois, il doit conserver une attitude vigilante et attentive quant aux situations porteuses de risques.

520 - IDENTIFICATION DES FACTEURS DE RISQUE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

1 - SITUATIONS PORTEUSES DE RISQUES

Le commissaire aux comptes n'a pas de diligences particulières à mettre en œuvre, mais peut lors de sa mission générale recueillir des informations pouvant relever des situations porteuses de risques.

L'identification de ces situations n'est pas aisée. En effet, les difficultés d'entreprises peuvent avoir des incidences graves dans des cas limités. De même, les dirigeants peuvent être tentés de dissimuler ces situations.

Les situations porteuses de risques peuvent être identifiées dans les domaines suivants :

⇒ Organisation, gestion et activité de l'entreprise

- Absence de système de détection de facteurs de risques : ratios, plan, budgets, situation intermédiaires.
- Facteurs de vulnérabilité : le critère «Pertes» n'est pas le seul. En effet, une entreprise peut connaître des difficultés lorsque la rentabilité est faible ou encore lorsque ses capitaux sont insuffisants...
- Facteurs liés à l'activité et à la gestion : vulnérabilité liée à un petit nombre de clients, expropriation envisagée, baisse importante du chiffre d'affaires conflits sociaux, sous activité persistante...

⇒ Situation financière et trésorerie

- Capitaux propres insuffisants,
- Endettement important,
- Moyens de financement insuffisants,
- Retard de paiement des salariés, fournisseurs, charges sociales et impôts,
- Suppression de crédit fournisseurs,
- Suppression des avances des sociétés du groupe.

⇒ **Juridique :**

Absence de tenue d'assemblée ou de dépôt au greffe pour éviter la connaissance de la situation par les associés et tiers.

⇒ **Autres :**

Existence de risques fiscaux et sociaux important,

- Procès et litiges importants
- Aide massive du groupe sans plan de restructuration qui ne fait que retarder le dépôt du bilan.

2 - APPARITION DES RISQUES DANS LE TEMPS

Le dépôt de bilan résulte généralement de l'accumulation et de la conjonction de plusieurs facteurs qui surviennent progressivement dans le temps et non brutalement (exception faite des cas accidentels : sinistre)

La détection de tels risques exige du commissaire aux comptes une surveillance rapprochée par le suivi de leur évolution afin de s'assurer qu'ils ne sont pas de nature à compromettre la poursuite de l'activité.

**530 - L'APPRECIATION DE LA CAPACITE DE L'ENTREPRISE A
POURSUIVRE SON ACTIVITE**

Une fois les difficultés de l'entreprise identifiées, le commissaire aux comptes va rechercher les éléments d'appréciation qui vont lui permettre de décider si l'entreprise est en mesure de poursuivre son activité.

530 - L'APPRECIATION DE LA CAPACITE DE L'ENTREPRISE A POURSUIVRE SON ACTIVITE

L'appréciation de la gravité des difficultés identifiées se fait sur la base d'une accumulation de critères défavorables.

Toutefois, une bonne appréhension de la notion de continuité de l'exploitation est nécessaire pour procéder à cette appréciation.

1 - LA NOTION DE CONTINUTE DE L'EXPLOITATION

La notion de continuité de l'exploitation est l'un des principes comptables fondamentaux retenus par le CGNC.

Selon ce principe, l'entreprise est présumée établir ses ***états de synthèse*** dans la perspective d'une poursuite normale de ses activités.

Ainsi, la continuité de l'exploitation est le critère central auquel le commissaire aux comptes se réfère pour déclencher une procédure de prévention interne (article 546, alinéa 1, de la loi 15-95).

2 - CRITERES D'APPRECIATION PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Il n'y a pas de critère absolu qui permette d'apprécier que la situation de l'entreprise soit définitivement compromise. En effet, c'est l'accumulation de critères défavorables et leur combinaison qui permettent au commissaire aux comptes de fonder son jugement.

⇒ *Critères fondés sur la situation financière*

- situation financière déséquilibrée,
- Recherche de sources de financement onéreuses,
- Crédit fournisseurs inférieur par rapport aux normes,
- Déconfiture d'un débiteur important...

⇒ ***Critères fondés sur l'exploitation***

- Sous activité notable et continue,
- Perte de marchés importants,
- Pertes de licences ou de brevets...

Une fois les critères défavorables identifiés et leur importance évaluée, il convient de s'assurer qu'il n'existe pas d'éléments qui viendraient en atténuer la portée, notamment :

- Entrée de nouveaux associés,
- Cession d'actifs hors exploitation,
- Possibilité de réduire les frais de structure.

540 - INCIDENCES SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

Les conditions et les modalités d'intervention du commissaire aux comptes sont influencées par la situation difficile que connaît l'entreprise.

Ces difficultés vont conduire le commissaire aux comptes à engager une procédure de prévention interne qui va engendrer des conséquences sur la mission de certification du commissaire aux comptes.

540 - INCIDENCES SUR LA MISSION DU COMMISSAIRE AUX COMPTES

1 - PROCEDURE DE PREVENTION INTERNE

La procédure de prévention interne est définie par les articles 546 et 547 de la loi 15-95 formant code de commerce.

Il appartient au commissaire aux comptes de respecter le formalisme de la procédure selon les modalités et les délais prévus par la réglementation.

Etant investit d'une mission permanente, le commissaire aux comptes doit apprécier tout au long de sa mission les faits dont il a eu connaissance pour déterminer s'il doit ou non déclencher une procédure de prévention interne.

2 - CONSEQUENCES DES DIFFICULTES DE L'ENTREPRISE SUR LA CERTIFICATION

2.1 Vigilance du commissaire aux comptes quant aux choix des principes comptables

Les dirigeants de l'entreprise en difficulté peuvent être tentés d'essayer d'améliorer la présentation des comptes de l'entreprises.

Les moyens utilisés peuvent relever du choix des principes comptables qui peuvent notamment s'inscrire dans les domaines suivants :

- ⇒ Changement des méthodes et règles comptables : tout changement non justifié doit amener le commissaire aux comptes à faire une réserve ou à refuser la certification
- ⇒ Utilisation des comptes de charges différées ou à étaler pourront influencer le compte de résultat. Le commissaire aux comptes doit être très attentif quant au respect des principes régissant ces charges.

2.2 Traitement de la continuité de l'exploitation

Lorsque l'entreprise est en difficulté, le commissaire aux comptes apprécie l'incidence de cette situation dans son rapport général au regard de la continuité de l'exploitation. Le commissaire aux comptes peut se trouver en face des situations suivantes :

⇒ Continuité de l'exploitation assurée

L'entreprise est en difficulté mais le commissaire aux comptes considère que les mesures prises permettent à l'entreprise de poursuivre son activité.

Le commissaire aux comptes n'a pas de mention particulière à faire dans ce cas.

⇒ Continuité de l'exploitation incertaine

Si le commissaire n'a pas pu obtenir une assurance suffisante sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité, il va soit formuler une réserve, soit refuser la certification en fonction de l'incidence possible de cette incertitude sur les comptes.

⇒ Continuité de l'exploitation non assurée

Lorsque la continuité de l'exploitation est définitivement compromise, les ***états de synthèse*** devraient être établis en valeurs liquidatives. Sinon, le commissaire aux comptes est amené à formuler une réserve ou à refuser la certification.

[sommaire général](#)

- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([sans réserve](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserves](#) - reprise des réserves de l'exercice précédent)
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserves](#) - [reprise des réserves de l'exercice précédent, d'un autre auditeur](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserve](#) - [limitation de l'étendue des travaux](#) - [stocks d'ouverture](#) - a)
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserve](#) - [limitation de l'étendue des travaux](#) - [stocks d'ouverture](#) - b)
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserve](#) - [limitation de l'étendue des travaux](#) - [confirmation directe](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserve](#) - [limitation de l'étendue des travaux](#) - [faiblesse notoire du contrôle interne](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserves](#) - [incertitude](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserves](#) - [refus d'émettre une opinion](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([sans réserve](#) - [continuité d'exploitation](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([sans réserve](#) - [changement de méthode](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserve](#) - [événements postérieurs à la clôture](#))

MODELES DE RAPPORTS

SOMMAIRE (Suite 1)

- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserve - ETIC insuffisante](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserves - rejet](#))
- **RAPPORT SUR UNE SITUATION INTERMEDIAIRE** ([examen limité sans réserves](#))
- **RAPPORT D'EXAMEN LIMITE** ([avec réserve](#))
- **RAPPORT GENERAL SUR LES COMPTES ANNUELS** ([avec réserve - limitation du fait de la non présentation de comptes consolidés](#))
- **RAPPORT spécial SUR LES CONVENTIONS REGLEMENTEES**
[régularisation](#)
- **RAPPORT D'AUDIT independant**
- **RAPPORT SUR LES comptes consolidés**
- **RAPPORT SUR LES DOCUMENTS VISES PAR LA LOI**
- **RAPPORT D'AUDIT** ([état des recettes et des dépenses](#))
- **RAPPORT D'AUDIT** ([état des comptes clients](#))
- **RAPPORT D'AUDIT** ([états de synthèse condensés avec une opinion sans réserves sur les états de synthèse](#))
- **RAPPORT D'AUDIT** ([états de synthèse condensés avec une opinion avec réserves sur les états de synthèse](#))
- **RAPPORT D'AUDIT SUR UNE PROJECTION** ([comptes prévisionnels](#))
- **RAPPORT SUR L'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENTIES**

MODELES DE RAPPORTS

SOMMAIRE (*Suite 2*)

- **RAPPORT SUR L'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SUR LA BASE DE [procédures convenues](#)**
- **RAPPORT SUR [compilation](#) D'INFORMATIONS FINANCIERES**
- **RAPPORT SPECIAL SUR LA PROPOSITION DE SUPPRESSION DU DROIT PREFERENTIEL DE SOUSCRIPTION ([rapport sans réserves](#))**
- **RAPPORT SPECIAL SUR LA PROPOSITION DE SUPPRESSION DU DROIT PREFERENTIEL DE SOUSCRIPTION ([avec réserves](#))**
- **RAPPORT SPECIAL SUR LA PROPOSITION DE CREATION D' ACTIONS A DIVIDENDE PRIORITAIRE ([rapport sans observations](#))**
- **RAPPORT SPECIAL SUR LA PROPOSITION DE CREATION D' ACTIONS A DIVIDENDE PRIORITAIRE ([rapport avec observations](#))**

⇒ **RAPPORT SANS RESERVE** [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX dont un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Société ABC
Page 2

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVES** (*Reprise des réserves au titre de l'exercice précédent*) [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse . Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le Chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

Notre rapport d'audit relatif à l'exercice précédent fait part de la non constatation d'une provision pour dépréciation des créances de l'ordre de DH XX millions. La constatation de cette provision au cours de l'exercice a eu donc pour effet de sous-estimer le bénéfice net de l'exercice clos le 31 décembre XXXX de l'ordre de DH XX millions.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVES** (*Reprise des réserves d'un autre commissaire aux comptes au titre de l'exercice précédent - b*) [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse . Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le Chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

Les états de synthèse de la société au 31 décembre XXX-1 ont été audités par un autre commissaire aux comptes dont le rapport en date du 31 mars XXXX exprime une opinion avec réserve du fait de l'insuffisance de provisions pour créances douteuses. Les créances évoquées ci-dessus étaient toujours impayées au 31 décembre XXXX et aucune provision pour dépréciation n'a été enregistrée dans les comptes. En conséquence, les provisions pour créances douteuses au 31 décembre XXXX et XXX-1 devraient être augmentées de DH XXXXX, et le bénéfice net pour l'exercice XXX-1 ainsi que la situation nette au 31 décembre XXXX et XXX-1 devraient être réduits de DH XXXXX.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états de synthèse des situation décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE (limitation de l'étendue des travaux - stocks d'ouverture non significatifs - a) [sommaire rapports](#)**

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession, à l'exception du point décrit dans le paragraphe suivant. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse . Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre XXX-1, pour une valeur de DH XXXXX, cette date précédant notre nomination comme commissaire aux comptes ; de même, les autres procédures d'audit que nous avons effectuées ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE (limitation de l'étendue des travaux - stocks d'ouverture significatifs - b) [sommaire rapports](#)**

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession, à l'exception du point décrit dans le paragraphe suivant. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse . Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

"Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks portés au bilan du 31 décembre XXX-1, pour une valeur de DH XXXXX, cette date précédant notre nomination comme commissaire aux comptes ; de même, les autres procédures d'audit que nous avons effectuées ne nous ont pas permis de vérifier les quantités en stock à cette date. Compte tenu de l'importance des stocks eu égard au résultat des opérations de la société pour l'exercice se terminant le 31 décembre XXXX, nous ne sommes pas en mesure d'exprimer, et nous n'exprimons pas, d'opinion sur le résultat de ses opérations et sur les flux de sa trésorerie pour l'exercice clos à cette date.

A notre avis, le bilan cité au premier paragraphe ci-dessus donne, dans tous ses aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE** (*limitation de l'étendue des travaux - confirmation directe*) [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse, ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession, à l'exception du point décrit dans le paragraphe suivant. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

Malgré notre demande formulée auprès de la direction, nous n'avons pu procéder à la confirmation directe des clients de la branche conserves. Les autres procédures de contrôle mises en œuvre ne nous ont pas permis de valider les créances de ce secteur d'activité qui s'élevaient à DH XXXXX au 31 décembre XXXX.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE** (*limitation de l'étendue des travaux - faiblesse notoire du contrôle interne*) [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession, à l'exception du point décrit dans le paragraphe suivant. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse . Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

En raison de l'insuffisance des procédures de contrôle interne concernant l'enregistrement et le recouvrement des créances et de l'impossibilité de justifier ces créances au moyen d'autres procédures, nous n'avons pu vérifier le montant des comptes clients qui s'élevait à DH XXXXX au 31 décembre XXXX.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE (désaccord - incertitude) [sommaire rapports](#)**

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

Ainsi qu'exposé à la note X de l'ETIC, les comptes clients inscrit au bilan comprennent une créance de DH qui fait l'objet d'un litige. Malgré le risque élevé de perte d'une partie significative de cette créance, la société a jugé utile d'attendre le jugement définitif pour constater la perte qui en résulterait. Nous estimons compte tenu des informations dont disposait la société au moment de l'arrêté des comptes, et qu'en application du principe de prudence, que cette dernière aurait dû pratiquer une provision pour dépréciation de cette créance pour un montant de DH

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT AVEC IMPOSSIBILITE D'EMETTRE UNE OPINION** [sommaire](#)
[rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société.

(Exposé succinct mais pertinent de l'étendue des limitations.)

Compte tenu des situations décrites aux paragraphes 2 à X, nous ne sommes pas en mesure de nous assurer que les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus, donnent une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc. Par conséquent, nous n'émettons pas d'avis les concernant.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Société ABC
Page 2

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT SANS RESERVE** (*continuité de l'exploitation*) [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse . Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Société ABC
Page 2

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur l'incertitude relative à la continuité de l'exploitation mentionnée dans l'état X de l'ETIC : les comptes annuels font apparaître des pertes cumulées supérieures aux trois quarts capital social. La direction générale estime que les associés continuent à apporter leur soutien financier à la société. Toutefois, les états de synthèse ci-joints ont été préparés selon le principe de continuité d'exploitation et ne tiennent pas compte des ajustements qui s'avèreraient nécessaires si la société devrait cesser son activité.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT SANS RESERVE** (*changement de méthode*) [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse , ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse . Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Société ABC
Page 2

Sans remettre en cause l'opinion exprimée ci-dessus, nous attirons votre attention sur les états 1 à X de l'ETIC, qui exposent un changement de méthode d'évaluation des stocks dont l'effet a été d'augmenter (diminuer) la valeur des stocks à la fin de l'exercice de l'ordre de DH XXXXX.

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE (événements postérieurs à la clôture)** [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES EXERCICE DU..... AU

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse, ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

Les comptes client comprennent une créance de DH XXXXX, provisionnée à concurrence de DH XXXXX. Le client concerné a été déclaré en liquidation de biens en janvier de cette année et la liquidation en cours laisse envisager une perte totale de la créance ; cet événement, postérieur à la date de clôture de l'exercice, aurait dû conduire à constituer une provision supplémentaire de DH XXXXX et à réduire en conséquence le bénéfice de l'exercice de DH XXXXX après impôt sur les sociétés.

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés, à l'exception des situations décrites dans l'opinion ci-dessus, notamment, de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE (ETIC insuffisante) [sommaire rapports](#)**

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse, ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession, à l'exception du point décrit dans le paragraphe suivant. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

L'état des informations complémentaires (ETIC) joint aux comptes annuels de votre société ne comprend pas toutes les informations prévues par le plan comptable marocain et nécessaires à la compréhension de ces comptes. Il a été omis de mentionner, notamment, le contenu des immobilisations incorporelles et financières lesquelles représentent plus de 25% du total du bilan

A notre avis, sous réserve de l'incidence sur les états financiers des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Nous avons procédé également aux vérifications spécifiques prévues par la loi et nous nous sommes assurés notamment de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT AVEC REJET** [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
EXERCICE DU..... AU**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), nous avons procédé à l'audit des états de synthèse, ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés de DH XXXXX et un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Opinion sur les états de synthèse

(Exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées.)

Société ABC
Page 2

A notre avis, compte tenu de l'importance de l'effet des situations décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus, ne donnent pas une image fidèle du patrimoine, ni de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), ni du résultat de ses opérations, ni de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *incertitude sur la continuité de l'exploitation,*
- *les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

Vérifications et informations spécifiques

Compte tenu de ce qui précède, nous ne pouvons pas nous assurer de la concordance des informations données dans le rapport de gestion du Conseil d'Administration (Directoire/Gérance) destiné aux actionnaires (associés) avec les états de synthèse de la société.

Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- *prise de participation,*
- *irrégularité dans la tenue du registre des PV du Conseil d'Administration.*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)

Signature personnelle

Date

⇒ **RAPPORT SUR UNE SITUATION INTERMEDIAIRE** (*examen limité*)
[sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
SUR LA SITUATION DU 1er JANVIER AU 30 JUIN XXXX**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), et en vertu de la loi sur les sociétés faisant appel public à l'épargne, nous avons procédé à un examen limité des états ci-joints de la situation bilancielle au 30 juin XXXX de la société ABC et de ses chiffres d'affaires au titre des trois derniers semestres (arrêtés aux XXXX XXXX XXXX). Ces états qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant DH XXXXX, dont un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX et des chiffres d'affaires respectivement aux 30 juin XXXX, 31 décembre XXXX et 30 juin XXXX, sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre nos observations sur la conformité de ces états avec les livres comptables de la société.

Nous avons effectué notre mission selon les normes de la Profession relative aux missions d'examen limité. Ces normes requièrent que l'examen limité soit planifié et réalisé en vue d'obtenir une assurance modérée que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un examen limité comporte essentiellement des entretiens avec le personnel de la société et des vérifications analytiques appliquées aux données financières ; il fournit donc un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit. Nous n'avons pas effectué un audit et, en conséquence, nous n'exprimons donc pas d'opinion d'audit.

Sur la base de notre examen limité, nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent penser que les états de synthèse ci-joints ne donnent pas une image fidèle (ou "ne présentent pas sincèrement, dans tous leurs aspects significatifs"),... conformément aux normes de la Profession.

Société ABC
Page 2

En cas d'observation :

Rédiger le paragraphe précédent comme suit :

«A l'issue de notre examen limité, à l'exception des situations suivantes :

- ...
- ...

*Nous n'avons eu connaissance d'aucune autre situation pouvant remettre en cause
...»*

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT D'EXAMEN LIMITE (avec réserve) [sommaire rapports](#)**

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

**RAPPORT GENERAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES
SUR LA SITUATION DU 1er JANVIER AU 30 JUIN XXXX**

Conformément à la mission qui nous a été confiée par votre Assemblée Générale du (date), et en vertu de la loi sur les sociétés faisant appel public à l'épargne, nous avons procédé à un examen limité des états ci-joints de la situation bilancielle au 30 juin XXXX de la société ABC et de ses chiffres d'affaires au titre des trois derniers semestres (arrêtés aux XXXX XXXX XXXX). Ces états qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant DH XXXXX, dont un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX et des chiffres d'affaires respectivement aux 30 juin XXXX, 31 décembre XXXX et 30 juin XXXX, sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre nos observations sur la conformité de ces états avec les livres comptables de la société.

Nous avons effectué notre mission selon les normes de la Profession relative aux missions d'examen limité. Ces normes requièrent que l'examen limité soit planifié et réalisé en vue d'obtenir une assurance modérée que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un examen limité comporte essentiellement des entretiens avec le personnel de la société et des procédures analytiques appliquées aux données financières ; il fournit donc un niveau d'assurance moins élevé qu'un audit. Nous n'avons pas effectué un audit et, en conséquence, nous n'exprimons donc pas d'opinion d'audit.

La direction nous a informé que les stocks ont été évalués à leur coût d'achat, qui excède leur valeur nette de réalisation. La valorisation faite par la direction, et que nous avons vérifiée, montre que si les stocks avaient été valorisés selon la méthode du plus bas du coût d'achat ou de la valeur nette de réalisation, comme l'imposent les principes comptables marocains, leur valeur serait inférieure de DH XXXXX, et le résultat net et les capitaux propres seraient diminués de DH YYYYYY.

Sur la base de notre examen limité, sous réserve de l'effet de la surévaluation des stocks décrite au paragraphe précédent, nous n'avons pas relevé de faits qui nous laissent à penser que les états de synthèse ne donnent pas, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Société ABC
Page 2

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT AVEC RESERVE** (*limitation du fait de la non présentation de comptes consolidés*) [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

Nous avons audité les états de synthèse, ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant DH XXXXX dont un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

Comme le souligne la note X, ces états de synthèse n'intègrent pas les états de synthèse des filiales pour lesquelles les titres restent comptabilisés à leur valeur d'acquisition.

A notre avis, à l'exception des situation décrites aux paragraphes 2 à X, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT SPECIAL DU COMMISSAIRE AUX COMPTES** [sommaire](#)
[rapports](#)

Absence de conventions ou conventions non découvertes.

En application de la loi 17-95, nous vous informons que le Président de votre conseil d'administration ne nous a donné avis d'aucune convention réglementée par la loi 17-95.

Fait à le

Signature

Conventions conclues au cours de l'exercice et conventions conclues au cours d'exercices antérieurs et dont l'exécution s'est poursuivie.

En application de la loi 17-95, nous portons à votre connaissance les conventions visées par cette loi, et préalablement autorisées par votre conseil d'administration :

- 1) *Conventions conclues au cours de l'exercice* (énumération et précisions sur chaque convention).
- 2) *Conventions conclues au cours d'exercices antérieurs et dont l'exécution s'est poursuivie durant l'exercice*

(rappel des conventions et modalités d'exécution au cours de l'exercice).

Fait à le

Signature

⇒ **RAPPORT SPECIAL COMPORTANT MENTION DE REGULARISATION**
[sommaire rapports](#)

En application de la loi 17-95, nous portons à votre connaissance les conventions visées par cette loi, et préalablement autorisées par votre conseil d'administration.

(Enumération et précisions sur chaque convention).

En application de la loi 17-95, nous portons à votre connaissance les conventions suivantes qui ont été conclues sans autorisation préalable de votre conseil d'administration :

(Enumération et précisions sur chaque convention et raisons pour lesquelles la procédure d'autorisation n'a pas été suivie*).

Fait à le

Signature

(*) Mention de l'irrégularité doit être faite dans le rapport général, dans la partie «vérifications spécifiques».

⇒ **RAPPORT D'AUDIT** [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS
EXERCICE DU..... AU

Nous avons audité les états de synthèse, ci-joints, de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture), lesquels comprennent le bilan, le compte de produits et charges, l'état des soldes de gestion, le tableau de financement et l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à cette date. Ces états de synthèse qui font ressortir un montant de capitaux propres et assimilés totalisant DH XXXXX dont un bénéfice net (perte nette) de DH XXXXX sont la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à émettre une opinion sur ces états de synthèse sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession (NB : En cas de limitation de l'étendue des travaux, compléter comme suit : «, à l'exception du (des) point(s) décrit(s) dans le paragraphe suivant.». Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que les états de synthèse ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans les états de synthèse. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale des comptes. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

(Dans le cas de réserves, faire un exposé succinct mais pertinent du contenu de la réserve. Mettre une réserve par paragraphe. Placer les réserves constituant une incertitude ou non chiffrées en premier lieu, suivies des réserves chiffrées. Le chiffrage de chaque réserve doit consister à donner l'impact respectivement sur le résultat net et sur les capitaux propres et assimilés. En cas de plusieurs réserves chiffrées, prévoir un paragraphe supplémentaire indiquant l'effet cumulé des réserves chiffrées. Utiliser les formulations prévues pour les cas des modèles de rapports du commissaire aux comptes.)

Société ABC
Page 2

A notre avis, les états de synthèse cités au premier paragraphe ci-dessus donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de la société ABC au 31 décembre XXXX (date de clôture) ainsi que du résultat de ses opérations et de l'évolution de ses flux de trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément aux principes comptables admis au Maroc.

(Prévoir d'informer également, le cas échéant, sur les aspects suivants :

- incertitudes sur la continuité de l'exploitation,*
- les changements dans les principes, méthodes d'évaluation ou de présentation par rapport à l'exercice précédent,*

(Utiliser les formulations prévues pour les cas présentés dans les modèles de rapport de commissaire aux comptes.)

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT SUR LES COMPTES CONSOLIDES** [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS
EXERCICE DU..... AU

Nous avons procédé à l'audit du bilan consolidé de la société ABC, arrêté au 31 décembre XXXX, ainsi que du compte de produits et charges consolidé, du tableau de financement consolidé et de l'état des informations complémentaires (ETIC) relatifs à l'exercice clos à la même date, présentés ci-joint. La préparation de ces comptes consolidés relève de la responsabilité des organes de gestion de la société ABC. Il nous appartient, sur la base de notre audit, d'exprimer une opinion sur ces comptes.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent que l'audit soit planifié et réalisé de manière à obtenir une assurance raisonnable que les comptes consolidés ne contiennent pas d'anomalies significatives. Un audit consiste à examiner, par sondage, les éléments probants justifiant les données contenues dans ces comptes. Il consiste également à apprécier les principes comptables utilisés et les estimations significatives retenues pour l'arrêté des comptes et à apprécier leur présentation d'ensemble. Nous estimons que nos travaux d'audit fournissent une base raisonnable à l'opinion exprimée ci-après.

A notre avis, les comptes consolidés mentionnés au premier paragraphe ci-dessus de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre XXXX, donnent, dans tous leurs aspects significatifs, une image fidèle du patrimoine et de la situation financière de l'ensemble constitué par les entreprises comprises dans la consolidation, ainsi que du résultat consolidé de ses opérations et des flux de sa trésorerie pour l'exercice clos à cette date, conformément à des principes comptables généralement admis.

Signature de l'Auditeur

Date

(NB : Dans le cas où il y a des réserves ou informations, utiliser les formulations prévues dans le rapport d'audit ou du commissaire aux comptes).

⇒ **RAPPORT D'AUDIT** (*Etat des recettes et des dépenses*) [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS

Nous avons audité l'état ci-joint des recettes et des dépenses de la société ABC au 31 décembre XXXX. Cet état relève de la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur cet état sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que cet état ne comportent pas d'anomalies significatives. Un audit comprend l'examen, sur la base de sondages, des documents justifiant les montants et informations contenus dans cet état. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale de l'état pris dans son ensemble. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

La politique adoptée par la société a été de présenter l'état ci-joint sur la base des recettes et des dépenses. Sur cette base, les recettes et les dépenses sont comptabilisées lorsqu'elles sont encaissées ou décaissées et non lorsque les créances ou les dettes correspondantes sont nées.

A notre avis, l'état ci-joint donne une image fidèle, dans tous ses aspects significatifs, des recettes encaissées et des dépenses décaissées par la société au cours de l'exercice clos le 31 décembre XXXX, conformément au principe suivi des encaissements et des décaissements décrit à la note X.

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT D'AUDIT** (*Etat des comptes clients*) [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS

Nous avons audité l'état ci-joint des comptes clients de la société ABC au 31 décembre XXXX. Cet état relève de la responsabilité des organes de gestion de la société. Notre responsabilité consiste à exprimer une opinion sur cet état sur la base de notre audit.

Nous avons effectué notre audit selon les normes de la Profession. Ces normes requièrent qu'un tel audit soit planifié et exécuté de manière à obtenir une assurance raisonnable que cet état ne comportent pas d'anomalies significatives. Notre audit a consisté en l'examen, sur la base de sondages, des éléments probants justifiant les montants et informations contenus dans cet état. Un audit comprend également une appréciation des principes comptables utilisés, des estimations significatives faites par la Direction Générale (Gérance) ainsi que de la présentation générale de l'état pris dans son ensemble. Nous estimons que notre audit fournit un fondement raisonnable de notre opinion.

A notre avis, l'état des comptes clients donne une image fidèle, dans tous ses aspects significatifs, des créances clients de la société au 31 décembre XXXX, conformément à....

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT SUR DES ETATS DE SYNTHESE CONDENSES** (*lorsqu'une opinion sans réserve a été donnée sur les états de synthèse annuels*) [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS
EXERCICE DU..... AU

Nous avons audité les états de synthèse de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre XXX-1, à partir desquels les états de synthèse condensés ont été établis, selon les normes de la Profession (ou les normes et pratiques nationales applicables). Notre rapport daté du 10 avril XXX1 comportait une opinion sans réserve sur les états de synthèse desquels les états de synthèse condensés sont issus.

A notre avis, les états de synthèse condensés ci-joints sont en concordance, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états de synthèse à partir desquels ils ont été établis.

Pour une meilleure compréhension de la situation financière de la société et du résultat de ses opérations de l'exercice ainsi que de l'étendue des travaux d'audit réalisés, les états de synthèse condensés doivent être lus conjointement avec les états de synthèse desquels ils sont issus et le rapport d'audit correspondant.

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT SUR DES ETATS DE SYNTHESE CONDENSES** (*Lorsqu'une opinion avec réserve a été donnée sur les états de synthèse annuels*) [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS
EXERCICE DU..... AU

Nous avons audité les états de synthèse de la société ABC pour l'exercice clos le 31 décembre XXX-1, à partir desquels les états de synthèse condensés ont été établis, selon les normes de la Profession. Dans notre rapport daté du 10 avril XXX1, nous avons exprimé l'opinion que les états de synthèse desquels les états de synthèse condensés sont issus donnent une image fidèle, dans tous leurs aspects significatifs de..., sous réserve de l'effet d'une surestimation des stocks de ...

A notre avis, les états de synthèse condensés ci-joints sont en concordance, dans tous leurs aspects significatifs, avec les états de synthèse à partir desquels ils ont été établis et sur lesquels nous avons émis une opinion avec la réserve ci-dessus.

Pour une meilleure compréhension de la situation financière de la société et du résultat de ses opérations de l'exercice ainsi que de l'étendue des travaux d'audit réalisés, les états de synthèse condensés doivent être lus conjointement avec les états de synthèse desquels ils sont issus et le rapport d'audit correspondant.

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT SUR UNE PROJECTION** (*comptes prévisionnels*) [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS

Nous avons examiné la projection selon les Normes de la Profession applicables à l'examen d'informations financières prévisionnelles. Cette projection et les hypothèses présentées dans la Note X sur la base desquelles elle a été établie, relèvent de la responsabilité des organes de gestion de la société.

Cette projection a été préparée pour (indiquer l'objet). Du fait que l'entité est en phase de démarrage, la projection a été préparée sur la base d'un ensemble d'éléments comprenant des hypothèses théoriques sur des événements futurs et des actions de la direction qui ne se produiront peut-être pas. En conséquence, les lecteurs sont avertis que cette projection ne peut pas être utilisée à d'autres fins que celles indiquées ci-avant.

Sur la base de notre examen des éléments corroborant les hypothèses retenues, rien ne nous conduit à penser que celles-ci ne constituent pas une base raisonnable pour la projection, étant toutefois rappelé qu'elle repose sur (indiquer ou se référer au caractère aléatoire des hypothèses théoriques). A notre avis, cette projection est correctement préparée sur la base des hypothèses décrites et est présentée conformément à...

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT SUR L'EXAMEN D'INFORMATIONS FINANCIERES SUR LA
BASE DE PROCEDURES CONVENUES** (*constatations résultant de l'examen
des comptes fournisseurs*) [sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration)
Société ABC
Casablanca (siège)

RAPPORT DES AUDITEURS INDEPENDANTS

Nous avons mis en œuvre les procédures convenues et indiquées ci-dessous relatives à l'examen des comptes fournisseurs de la société ABC au (date) présentés dans les documents ci-joints. Notre examen a été effectué selon les normes de la Profession, relatives aux missions d'examen sur la base de procédures convenues. Les procédures suivantes ont été mises en œuvre dans le seul but de vous aider à déterminer la validité des comptes fournisseurs :

1. Nous avons obtenu et vérifié l'addition de la balance auxiliaire des comptes fournisseurs établi par la société ABC et avons comparé le total au solde du compte de contrôle du grand livre correspondant.
2. Nous avons comparé la liste ci-jointe des principaux fournisseurs et des montants dus au (date) aux noms et aux montants figurant dans la balance auxiliaire.
3. Nous avons obtenu des relevés de compte des fournisseurs ou leur avons demandé de confirmer les soldes dus au (date).
4. Nous avons comparé ces relevés de compte ou ces confirmations aux montants de la balance auxiliaire mentionnée au point 2. Lorsque les montants ne concordaient pas, nous avons obtenu de la société ABC un état de rapprochement. Pour chaque rapprochement, nous avons identifié et dressé la liste des factures et des avoirs non reçus, ainsi que des chèques non présentés d'un montant unitaire supérieur à DH XXXXX Nous avons identifié et examiné les factures et les avoirs reçus ultérieurement ainsi que les chèques présentés à l'encaissement par la suite et nous nous sommes assurés qu'ils avaient bien été portés en rapprochement.

Société ABC
Page 2

Les travaux effectués nous conduisent aux constatations suivantes :

- a) Les vérifications relatées au point 1 n'ont pas révélé d'erreur.
- b) Les vérifications visées au point 2 n'ont pas révélé d'anomalies.
- c) Nous avons obtenu des relevés de comptes de tous les fournisseurs concernés.
- d) Concernant les procédures relatées au point 4, nous avons vérifié la concordance des soldes et, pour ceux qui présentaient des différences, nous avons obtenu de la société ABC des rapprochements et avons pu vérifier que les avoirs et les factures non reçus et les chèques non présentés d'un montant supérieur à DH XXXXX étaient bien portés en rapprochement, à l'exception des éléments suivants :

(détailler les exceptions)

Compte tenu du fait que les procédures mentionnées ci-dessus ne constituent ni un audit ni un examen limité effectué selon les normes de la Profession, nous ne donnons aucune assurance sur les comptes fournisseurs au (indiquer la date).

De même, nous ne pouvons vous donner l'assurance que les problèmes qui auraient pu être décelés par la mise en œuvre de procédures complémentaires ou par un audit ou un examen limité des états de synthèse, selon les normes de la Profession, ont tous été identifiés.

Notre rapport n'a pour seul objectif que celui indiqué dans le premier paragraphe et est réservé à votre usage personnel. Il ne peut être utilisé à d'autres fins, ni diffusé à d'autres parties. Ce rapport ne concerne que les comptes et les éléments sus-mentionnés et ne s'étend pas à l'un quelconque des états de synthèse de la société ABC pris dans leur ensemble.

Signature de l'Auditeur

Date

⇒ **RAPPORT SUR COMPILATION D'INFORMATIONS FINANCIERES**
[sommaire rapports](#)

Au Conseil d'Administration
Société ABC
Casablanca (siège)

MISSION DE COMPILATION
EXERCICE DU..... AU

Sur la base des informations fournies par la direction, nous avons préparé le bilan de la société ABC au 31 décembre XXXX, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La préparation de ces états de synthèse a été effectuée selon les normes de la Profession relatives aux missions de compilation d'informations financières. Les organes de gestion de la société restent responsables de ces états de synthèse qui n'ont fait l'objet ni d'un audit, ni d'un examen limité de notre part. Nous ne donnons, par conséquent, aucune assurance sur ces derniers.

Signature de l'expert comptable

Date

⇒ **RAPPORT SPECIAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LA PROPOSITION DE SUPPRESSION DU DROIT PREFERENTIEL DE SOUSCRIPTION (*sans réserves*)** [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société, et en exécution de la mission prévue par les articles 192, 193 et 194 de la Loi 17 – 95, nous vous présentons notre rapport sur le projet d'augmentation de capital réservée de DH, opération sur laquelle vous êtes appelés à vous prononcer.

Nous avons procédé au contrôle des informations fournies dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) sur les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription et sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et sur son montant, et également vérifié les informations chiffrées qui y sont présentées, en effectuant les diligences que nous avons estimées nécessaires selon les normes de la Profession.

Nous certifions la sincérité des informations chiffrées tirées des comptes de la société et données dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire)

Les motifs invoqués à l'appui de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription qui vous est faite, et le choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant, n'appellent pas d'observations de notre part.

La présentation de l'incidence de l'émission sur la situation de l'actionnaire, appréciée par rapport aux capitaux propres, (la cas échéant : et sur la valeur boursière de l'action), n'appelle pas non plus, de notre part, d'observations.

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT SPECIAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LA PROPOSITION DE SUPPRESSION DU DROIT PREFERENTIEL DE SOUSCRIPTION** (*avec réserves*) [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société, et en exécution de la mission prévue par les articles 192, 193 et 194 de la Loi 17 – 95, nous vous présentons notre rapport sur le projet d'augmentation de capital réservée de DH, opération sur laquelle vous êtes appelés à vous prononcer.

Nous avons procédé au contrôle des informations fournies dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) sur les motifs de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription et sur le choix des éléments de calcul du prix d'émission et sur son montant, et également vérifié les informations chiffrées qui y sont présentées, en effectuant les diligences que nous avons estimées nécessaires selon les normes de la Profession.

La vérification des informations chiffrées tirées des comptes de la société et données dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire) nous a conduit à faire les constatations suivantes :

(décrire les réserves)

Sous cette réserve, nous certifions la sincérité des informations chiffrées tirées des comptes de la société et données dans le rapport du conseil d'administration (ou du directoire)

Société ABC
Page 2

Du fait de cette réserve, les motifs invoqués à l'appui de la proposition de suppression du droit préférentiel de souscription qui vous est faite, et le choix des éléments de calcul du prix d'émission et son montant, ainsi que la présentation de l'incidence de l'émission sur la situation de l'actionnaire, appréciée par rapport aux capitaux propres appellent, de notre part, les observations suivantes :

(décrire en rappelant succinctement les réserves)

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT SPECIAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LA PROPOSITION DE CREATION D' ACTIONS A DIVIDENDE PRIORITAIRE** *(sans observations)* [sommaire rapports](#)

Aux Actionnaires (Associés)

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société, et en exécution de la mission prévue par l'article 263 de la Loi 17 – 95, nous vous présentons notre rapport sur le projet de création d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote par conversion d'actions ordinaires, opération sur laquelle vous êtes appelés à vous prononcer.

Nous avons procédé à l'examen de l'offre de conversion et vérifié les modalités de calcul du rapport de conversion en effectuant les diligences que nous avons estimées nécessaires selon les normes de la Profession.

Nous n'avons pas d'observations à formuler sur l'offre de conversion et sur l'exactitude et la sincérité des modalités de calcul du rapport de conversion.

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date

⇒ **RAPPORT SPECIAL DU (DES) COMMISSAIRE AUX COMPTES SUR LA PROPOSITION DE CREATION D' ACTIONS A DIVIDENDE PRIORITAIRE (avec observations) [sommaire rapports](#)**

Aux Actionnaires (Associés)
Société ABC
Casablanca (siège)

En notre qualité de commissaire aux comptes de votre société, et en exécution de la mission prévue par l'article 263 de la Loi 17 – 95, nous vous présentons notre rapport sur le projet de création d'actions à dividende prioritaire sans droit de vote par conversion d'actions ordinaires, opération sur laquelle vous êtes appelés à vous prononcer.

Nous avons procédé à l'examen de l'offre de conversion et vérifié les modalités de calcul du rapport de conversion en effectuant les diligences que nous avons estimées nécessaires selon les normes de la Profession.

L'offre de conversion et les modalités de calcul du rapport de conversion appellent de notre part les observations suivantes :

(décrire les observations)

Le Commissaire aux comptes

(Nom du commissaire aux comptes signataire)
Signature personnelle
Date