

## Evènements Postérieurs à la Clôture de l'Exercice

Selon la loi comptable (loi 9-88), les états de synthèse annuels « doivent donner une image fidèle des actifs et passifs ainsi que de la situation financière et des résultats de l'entreprise ».

Or, il est difficile de donner cette image fidèle de l'entreprise si l'on ne prend en compte que les données dont l'entreprise dispose au moment de la clôture, car celle-ci n'arrêtant pas physiquement son activité lors de chaque clôture, certains évènements surviennent postérieurement à la date de cette clôture des comptes et peuvent se révéler importants pour apprécier l'impact chiffré de certains évènements intervenus au courant de l'exercice précédent.

L'un des principes comptables fondamentaux retenus par la loi comptable est la convention de spécialisation des exercices qui exige que « le compte de produits et charges récapitule les produits et les charges de l'exercice sans qu'il soit tenu compte de leur date d'encaissement ou de paiement » (article 10 alinéa 2).

Sans entrer en contradiction avec le principe de spécialisation des exercices, la loi comptable prévoit dans son article 16 (alinéa 3) qu'« il doit être tenu compte des risques et des charges nés au cours de l'exercice ou d'un exercice antérieur, même s'ils sont connus entre la date de clôture de l'exercice et celle de l'établissement des états de synthèse ».

C'est ainsi, qu'il est nécessaire de prendre en compte les évènements postérieurs à la clôture de l'exercice, cette intégration permettant une meilleure présentation des comptes sociaux aux actionnaires et aux tiers et offre une image aussi fidèle que possible de l'entreprise, sans pour autant déroger au principe de la spécialisation des exercices.

Cet article se propose, en cette période de clôture et d'arrêt des comptes au 31 décembre 2001, de faire un point sur les évènements postérieurs, sur deux plans :

- Comment l'entreprise doit-elle appréhender ces évènements et comment doit-elle les traiter?

- Comment le commissaire aux comptes agit-il pour détecter les évènements postérieurs à la clôture et comment réagit-il à cette occasion?

### 1. Traitement des évènements postérieurs à la clôture de l'exercice au niveau des états de synthèse et de l'état des informations complémentaires

Les évènements postérieurs à la clôture de l'exercice social sont de deux natures différentes :

#### 1.1. Traitement des évènements postérieurs à la clôture prenant leur origine dans des situations nées au courant de l'exercice

Certains évènements peuvent survenir postérieurement à la clôture de l'exercice mais fournissent un complément d'information permettant de mieux calculer ou du moins, mieux apprécier un élément d'actif ou de passif tel qu'il était à la date de clôture de l'exercice.

Les exemples sont multiples. Sans prétendre être exhaustifs, nous citons :

- la détermination définitive du prix d'achat d'un bien réceptionné avant la clôture ;
- les expertises, évaluations, cessions amenant à dégager une valeur inférieure à celle constatée en comptabilité ;
- les éléments d'évaluation, tels que perspectives de réalisation ou de rentabilité récentes, modifications de conjoncture... ;
- le prix de vente de produits en stocks à la clôture;
- l'information conduisant à modifier la dépréciation des travaux en cours ;
- la révélation de la situation compromise d'un débiteur rendant la créance correspondante douteuse ;
- le retour de marchandises livrées avant la clôture ;
- les indemnités obtenues au terme de négociations ou de dossiers en cours de clôture;
- le jugement intervenu sur un litige antérieur...



Naoufal EL KHATIB  
Manager  
Masnaoui Mazars Audit

Ainsi les éléments survenus entre la date de clôture et celle de l'arrêté des comptes mais se rapportant à des réévaluations, pertes, risques ou éventualités, couverts ou non par des provisions et ayant trouvé leur origine avant la clôture de l'exercice doivent impérativement être inscrits dans les comptes de l'exercice en cours d'arrêté.

En effet, leur prise en compte permet d'affiner et de préciser des estimations comptables déjà réalisées par l'entreprise ou qui auraient dû être réalisées si elle en avait été informée préalablement à la clôture.

## 1.2. Traitement des événements postérieurs à la clôture, non rattachables à l'exercice

Certains événements peuvent survenir postérieurement à la date de clôture de l'exercice sans qu'ils puissent être rattachés à l'exercice clôturé. Nous citons les exemples suivants :

- décision d'expropriation touchant un actif de l'entreprise ;
- innovations technologiques de concurrents rendant obsolète la technologie actuelle développée par l'entreprise ;
- nouvelle situation réglementaire imposant des contraintes supplémentaires significatives à l'activité ;
- litige nouveau trouvant son origine postérieurement à la clôture ;
- perte de clients importants postérieurement à la clôture ;
- dégâts matériels suite à des événements ou catastrophes naturelles nouvelles ;
- rupture de la chaîne d'approvisionnement ;
- décision de restructuration sociale prise postérieurement à la clôture...

Selon les normes marocaines d'audit, ces événements, indépendants de l'exercice clos, ne devraient avoir aucune incidence sur les comptes annuels de l'exercice clos et ne doivent donc pas être pris en compte au niveau de l'arrêté comptable. Toutefois, et dès lors qu'ils revêtent une importance significative, ces événements doivent être mentionnés dans l'Etat des Informations Complémentaires.

Cette mention dans l'ETIC revêt bien entendu plus d'importance quand les événements sont

susceptibles de remettre en question la continuité d'exploitation.

Dans ce sens, la doctrine marocaine est identique à la doctrine française en la matière. En effet, elle préconise la mention de ces éléments dans l'annexe (équivalent à de l'ETIC) même si ces événements mettent en péril la continuité d'exploitation.

Au cas où la continuité d'exploitation est remise en cause, l'IASC prévoit au niveau de la norme 10 : « Des événements survenant après la date de clôture peuvent indiquer que la continuité de tout ou partie de l'exploitation se trouve mise en question. Une détermination des résultats d'exploitation et de la situation financière après la date de clôture peut amener à se demander s'il est possible de maintenir le principe de la continuité d'exploitation dans la préparation des états financiers ». Ainsi, dans cette situation, l'IASC prévoit l'ajustement des comptes de la société.

## 2. Traitement des événements postérieurs à la clôture de l'exercice au niveau du rapport de gestion établi par le conseil d'administration à l'attention de l'assemblée générale

L'article 142 de la loi 17-95 dispose que « le rapport de gestion du conseil d'administration ou du directoire doit contenir tous les éléments d'information utiles aux actionnaires pour leur permettre d'apprécier l'activité de la société au cours de l'exercice écoulé, les opérations réalisées, les difficultés rencontrées, les résultats obtenus, la formation du résultat distribuable, la proposition d'affectation dudit résultat, la situation financière de la société et ses perspectives d'avenir... ».

Dans ce sens, le traitement des événements postérieurs à la clôture de l'exercice significatifs peut être analysé en deux temps, relatifs aux phases de clôture et d'arrêté des comptes.

### 2.1. Période entre la clôture de l'exercice et l'arrêté définitif des comptes.

Le rapport de gestion doit mentionner les éléments importants entre la date de clôture de l'exercice et la date de l'arrêté des comptes.

Aussi les événements postérieurs à la clôture, ayant une importance significative, doivent y figurer qu'ils

aient ou non une relation directe avec la situation existant avant la clôture.

Ainsi, l'actionnaire reste informé de tous les événements significatifs affectant la marche de la société, quelle que soit leur période de rattachement.

## 2.2. Période entre l'arrêté définitif des comptes et la réunion de l'assemblée générale ordinaire.

Afin de garantir une information complète et précise sur l'entreprise au jour de la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire, il est prévu la rédaction d'un complément au rapport de gestion

(le cas échéant) si des événements postérieurs à la clôture, ayant une importance significative, et méritant d'être présentés à l'assemblée générale ordinaire, surviennent pendant cette période.

Par ailleurs, la mention de ces événements revêt une importance particulière au cas où la continuité de l'exploitation de l'entreprise est remise en cause.

## 3. Rôle du commissaire aux comptes lors du contrôle des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

Le commissaire aux comptes a un mandat légal, défini par la loi, qui se décline, pour sa mission permanente, en deux volets :

- une mission de vérification de la régularité, sincérité et image fidèle des comptes sociaux ;
- une mission de vérification concernant certains aspects particuliers mis à sa charge par le législateur (vérifications spécifiques) ; parmi ces vérifications, nous pouvons citer la vérification des informations données dans le rapport de gestion.

### 3.1. Objectifs du commissaire aux comptes en matière de traitement des événements postérieurs à la clôture de l'exercice

Le commissaire aux comptes devra s'assurer que l'entreprise a procédé au bon traitement des événements postérieurs à la clôture, identifiés conformément aux lois et normes en vigueur.

Il devra notamment s'assurer que :

- Les comptes de la société ont tenu compte des événements postérieurs ayant un lien direct avec des faits ayant trouvé leur origine préalablement à la clôture de l'exercice.
- Ces événements (liés ou non à des conditions existant à la date de la clôture) sont bien mentionnés dans l'ETIC (mention souhaitable si ces événements n'ont pas de lien direct avec l'exercice clos et ne mettent pas en danger la continuité d'exploitation).
- Le rapport de gestion mentionne bien ces événements en mettant l'accent sur les événements mettant en péril la continuité d'exploitation et qu'il existe (le cas échéant) le complément au rapport de gestion mentionnant les événements postérieurs à la clôture identifiés entre l'arrêté des comptes et la réunion de l'assemblée générale.

### 3.2. Diligences mises en œuvre par le commissaire aux comptes en matière d'événements postérieurs à la clôture de l'exercice

Pour pouvoir identifier les événements postérieurs à la clôture dont l'importance est significative, le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre un certain nombre de diligences (définies dans son programme de travail). Les principales sont les suivantes :

- s'assurer que des procédures existent dans la société, afin de permettre l'identification des opérations ou faits recherchés ;
- procéder, par le biais de 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, les 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'affaire, de la trésorerie et de la structure financière ... ;
- prendre connaissance des procès verbaux du conseil d'administration ou du directoire ... ;

- interroger la direction de l'entreprise sur le dénouement d'opérations en cours, sur les plans de restructuration éventuels ;
- interroger, dans le cas d'un groupe, les commissaires aux comptes des filiales les plus importantes ;
- se tenir informé auprès de la direction de l'entreprise de l'évolution de la marche des affaires et lui demander 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 définies dans son programme de travail doivent être effectuées à une date aussi proche que possible de celle de l'établissement de son rapport.

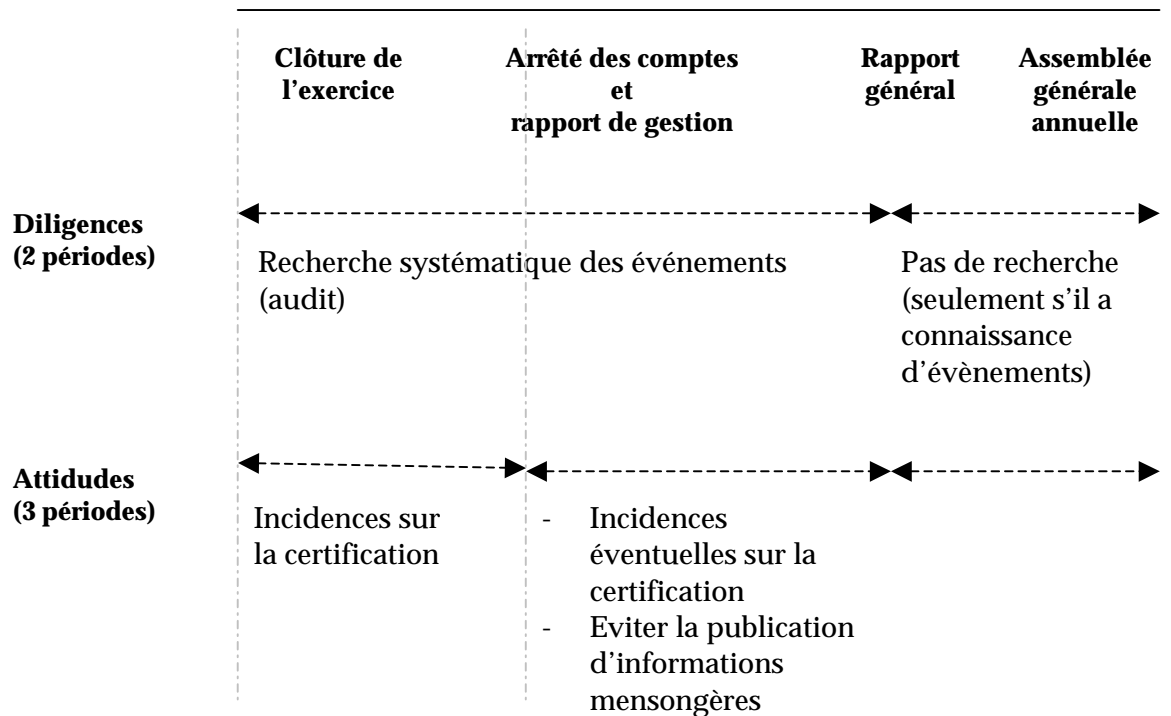
Si des événements postérieurs à la clôture n'auraient pas été identifiés, le commissaire aux comptes, tenu d'une obligation de moyens, ne sera pas tenu

responsable, si ces faits lui ont été volontairement ou involontairement cachés, dès lors que les diligences, citées ci dessus, auront été mises en œuvre.

Après la rédaction de son rapport, le commissaire aux comptes n'aura plus l'obligation de mettre en œuvre des diligences particulières, mais il aura pour obligation (jusqu'à la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire) d'informer les dirigeants de l'entreprise de tout événement significatif postérieur à la clôture, dont il aurait eu connaissance. Ces événements devront aussi figurer dans son rapport.

### 3.3. Rôle du commissaire aux comptes lors de la découverte d'événements postérieurs non traités

Si les modifications et mentions précitées venaient à ne pas être respectées, ou si certains de ces événements venaient à être identifiés, le rôle du commissaire aux comptes peut être schématisé comme suit :



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

Le commissaire aux comptes devra demander aux dirigeants de l'entreprise de procéder à la régularisation de cette situation, et de modifier les comptes s'il s'agit d'événements ayant un lien avec l'exercice clos, et les mentionner avec les autres types d'événements définis dans le rapport de gestion et dans l'ETIC (mention souhaitable dans l'ETIC pour les événements n'ayant pas de lien avec l'exercice clos et ne mettant pas en danger la continuité d'exploitation).

La demande faite aux dirigeants de l'entreprise, de modifier les comptes annuels ou d'en faire mention dans le rapport de gestion et dans l'ETIC, se fera généralement par écrit en application de l'article 169 de la loi sur les sociétés anonymes.

Ainsi, 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 d'exploitation) n'étaient pas modifiés, il serait dans l'obligation soit de formuler des réserves, soit de refuser de certifier ....

Dans le cas où une information (lorsqu'elle est souhaitable) 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 au compte n'ait pas à se substituer aux dirigeants de l'entreprise 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.

Dès lors que 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 de leur incidence sur les comptes annuels. Il précisera que, si les comptes, le rapport de gestion et l'ETIC n'étaient pas modifiés, il serait dans l'obligation de prendre les mêmes mesures qu'au cas précédent.

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 doivent, au minimum, faire l'objet d'une information aux actionnaires en complément du rapport de gestion, faute de quoi il pourrait être amené à devoir révéler ces situations à l'assemblée.

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

Après la rédaction de son rapport, le commissaire aux comptes n'aura plus d'obligation de mettre en œuvre des diligences particulières, mais il aura pour obligation (jusqu'à la tenue de la réunion de l'assemblée générale ordinaire) d'informer les dirigeants de l'entreprise de tout événement significatif, postérieur à la clôture, dont il aurait eu connaissance. Ces événements devront faire l'objet d'une information lors de l'assemblée.

Il suggérera, si les délais le permettent, que les comptes annuels soient modifiés, cette modification nécessitant une nouvelle réunion du conseil d'administration ou au minimum, si le temps est insuffisant, d'en informer les actionnaires dans un complément du rapport de gestion.

Si cette modification ou pour le moins la mention dans le complément du rapport de gestion n'est pas effectuée, le commissaire aux comptes sera dans l'obligation de rédiger une communication dont il sera donné lecture à l'assemblée afin de permettre à celle-ci de 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, que la publication des comptes annuels et du rapport de gestion sans ce complément d'information sur les événements postérieurs à l'arrêté des comptes peut être constitutive d'un délit et pourra demander, si l'assemblée décide de ne pas modifier les comptes sociaux, que sa communication écrite soit déposée au Greffe du Tribunal de Commerce avec son rapport général ainsi que les états de synthèse et l'Etat des Informations Complémentaires.

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.