

Les Diligences de fin de mission de commissariat aux comptes

Par Hassan ALLOUCH

Assez souvent, les entreprises ne savent d'une mission d'audit que la partie liée aux vérifications réalisées dans leurs propres locaux et la présentation de leurs résultats tant au sein des conseils d'administration ou de surveillance que devant les actionnaires en assemblée générale ordinaire.

Ce faisant, elles n'ont pas une idée exacte du processus de suivi de la mission, des synthèses qu'elle engendre et des travaux de bouclage du dossier " avant " et " après " l'émission du rapport général et du rapport spécial.

Même certains cabinets sont peu habitués à accomplir de manière organisée la totalité des travaux de finalisation des missions.

La démarche générale d'audit légal, comptable et financier, est avant tout de vérifier la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes annuels qui lui sont soumis et d'exprimer une opinion objective et motivée à ce sujet. Pour ce faire, le cabinet d'audit se doit de planifier sa mission afin de réaliser l'ensemble des diligences qui lui incombent dans les délais convenus et dans le cadre d'une organisation optimale.

Chaque mission est ainsi découpée en trois grandes phases :

- Acceptation et conception de la mission (cf BIP n° 91 – janvier 2000)
- Réalisation des travaux d'audit (cf BIP n° 63 et 64 et 94)
- Finalisation de la mission

C'est dans le cadre de cette dernière phase que s'inscrit cet article.

Pourquoi des travaux de fin de mission ? Quelles sont les diligences

spécifiques à cette phase ? Quelles sont les tâches du superviseur appelé à intervenir lors de ces travaux ?

L'objectif de cet article est, d'une part, d'exposer la logique et la finalité de ces travaux, en rapport avec les exigences légales et les normes nationales d'audit et d'autre part, de livrer un modèle d'outils susceptibles d'aider les professionnels à diligenter de façon rationnelle cette masse de travail que nous sommes appelés à effectuer au plus tard le sixième mois après la date de clôture des comptes de l'entreprise auditée.

1- Les Objectifs de la phase de finalisation

Toute mission d'audit légal a pour principal objectif de rendre compte à ceux qui l'ont initiée, de la régularité ou des irrégularités relevées lors des travaux d'audit qui ont été réalisés.

Afin d'atteindre cet objectif primaire, le commissaire aux comptes, qui engage par ailleurs sa responsabilité, se doit de mener les diligences nécessaires afin de s'assurer que les travaux qui ont été réalisés par ses collaborateurs, l'ont été dans de bonnes conditions et que toutes les informations significatives ont été mentionnées dans les rapports et les écrits remis à l'assemblée générale des actionnaires.

2- Méthodologie et travaux de fin de mission

Ainsi, le superviseur du dossier aura-t-il pour principale tâche de s'assurer de la cohérence générale des informations collectées par les auditeurs.

Il devra par ailleurs, et à partir des pièces du dossier, s'assurer de l'exhaustivité des contrôles réalisés par les auditeurs et vérifier que tous les documents importants permettant d'appuyer et d'asseoir une opinion font partie des documents recueillis par le contrôleur.



Hassan ALLOUCH
Expert Comptable
Directeur de Mission
Masnaoui Mazars

Le superviseur devra, en particulier, vérifier les éléments suivants :

2.1- l'analyse des événements postérieurs à la clôture

Tous les événements pouvant avoir un impact significatif sur les comptes de la société ou sur sa pérennité doivent être signalés à travers les états de synthèse (bilan, compte de produits et de charges et ETIC) ou à défaut, faire l'objet d'une mention dans le rapport du commissaire aux comptes.

Ces événements ont été spécifiés comme étant ceux qui ont une influence significative sur les comptes de la société, quelle que soit leur date de réalisation.

Ainsi, le commissaire aux comptes se devra de relater, dans son rapport, tous les faits, positifs ou négatifs, postérieurs à la clôture et antérieurs à la date d'établissement de ce même rapport, qui n'auront pas été mentionnés par les dirigeants dans l'ETIC et qui, compte tenu de leur importance, doivent faire partie de l'information des actionnaires et des tiers.

Il peut s'agir, par exemple, du dénouement heureux d'un litige qui aurait été auparavant provisionné dans les comptes ou encore de la perte, lors d'un incendie, d'une proportion significative des stocks ou des moyens de production.

Questionnaire de Revue des événements postérieurs à la clôture

Ce questionnaire concerne les événements intervenus entre la date de clôture et celle d'émission de notre rapport

		Oui	Non	N/A	Observations	Référence documents travail
1	A-t-on examiné les procès-verbaux des Assemblées Générales, réunions du Conseil d'Administration et du Comité d'entreprise tenues jusqu'à la date du rapport ?					
2	A-t-on interrogé les dirigeants pour savoir si des événements significatifs sont survenus depuis la clôture, tels que :					
	Conflits sociaux ?					
	Licenciements ?					
	Fermeture d'établissements ?					
	Perte de clients importants					
	Contrôle fiscaux et sociaux ?					
	Autres événements exceptionnels ?					
3	A-t-on procédé à un examen des données postérieures à la clôture de l'exercice de nature comptable ou financière ? (comptabilité, situations intermédiaires, documents de gestion, etc.).					
4	A-t-on établi une note récapitulative sur l'impact des événements postérieurs à la clôture ?					
5	Les événements postérieurs à la clôture révélés par nos travaux nécessitent-ils :					
	– la modification des états financiers ?					
	– une simple information dans l'annexe ou le rapport de gestion ?					

2.2- la revue de la lettre d'affirmation

Tel que nous vous le décrivions dans notre Bulletin d'Information Périodique n° 102, la lettre d'affirmation est, lorsqu'elle est jugée utile par l'auditeur, un document dont l'importance est majeure.

Cette lettre reflète la position de la direction au sujet de certaines évaluations ou provisions qui relèvent d'éléments subjectifs (exemple : évaluation des provisions pour risques...).

Enfin, ce document, obligatoirement écrit, a une valeur de complément de preuve nécessaire pour documenter les informations verbales obtenues par le commissaire aux comptes et engage la direction qui en est signataire.

Le superviseur devra donc s'assurer que l'auditeur en charge du dossier, lorsque cela s'avère nécessaire, a demandé à la direction ou à l'un des services de l'entreprise, de notifier et de justifier par écrit la position qui a été adoptée.

Cette pièce doit faire partie du dossier annuel de synthèse.

2.3- la finalisation des contrôles, revue et bouclage

Le superviseur se doit, par les travaux qu'il est appelé à effectuer à la fin de la mission, de conclure à leur finalisation.

Le travail d'audit, généralement effectué en équipe, implique la délégation de la réalisation de tout ou partie des vérifications matérielles à opérer par l'associé signataire et par le responsable de mission.

Cette délégation nécessite la mise en oeuvre d'une procédure de revue dont les modalités sont à définir par l'associé responsable.

Une vérification de l'éclaircissement des derniers problèmes en suspens traités dans les dossiers doit être effectuée pour s'assurer de l'exhaustivité des diligences et de leur cohérence.

Il convient en outre, à l'occasion de cette revue, de s'assurer que l'ensemble du programme de contrôle a été accompli et que les travaux rassemblés dans

les dossiers de travail sont correctement documentés et organisés.

Il est certain que chaque dossier, selon les spécificités de l'entreprise ou de son secteur d'activité imposera une adaptation, tant des travaux d'audit, que des travaux de finalisation de dossier.

Il n'en reste pas moins que toutes les missions doivent répondre à une même norme en matière d'organisation et de bouclage.

Ainsi, le superviseur sera-t-il amené à analyser successivement les points suivants :

2.3.1- Techniques d'audit

Durant cette phase d'analyse, il devra vérifier l'exhaustivité des travaux réalisés par l'auditeur et/ou le responsable de mission en matière d'opérations d'audit.

Cela consiste principalement en une revue du programme de contrôle et des points de révision tels que :

- ÿ La confirmation directe des clients, des fournisseurs, des banques, des avocats,
- ÿ L'observation physique des stocks,
- ÿ La revue analytique des chiffres,
- ÿ La revue fiscale,
- ÿ Le recours éventuel à des experts...

2.3.2- Synthèse et bouclage

Cette phase consiste, pour le superviseur, en une étape de synthèse et de validation définitive des données.

Les tâches de fin de mission devront être assurées et notamment :

- Analyse des redressements proposés par le cabinet: Ces redressements ont-ils été récapitulés dans le dossier ? Discutés avec le client ? Comptabilisés par le client ? Le dossier contient-il une note de suivi de ces redressements et des conclusions liées aux points non retenus par le client ?

- Supervision du dossier Juridique : Le superviseur doit s'assurer que certaines diligences majeures ont été réalisées :

Registres : L'auditeur a-t-il vérifié la tenue et la mise à jour des registres légaux (Journal et Livre d'inventaire, Livre de paie, Registres des délibérations...)?

Analyse du Capital : Les actions ont-elles été libérées dans les délais légaux ?

Conventions réglementées : L'auditeur a-t-il vérifié l'application des conventions antérieures à l'exercice et la mise en œuvre de nouvelles

conventions ?

Rapport de Gestion : Les informations citées dans le rapport de gestion ont-elles été vérifiées et les éventuelles incohérences ainsi que leurs impacts ont-ils été répertoriés ?

Questionnaire relatif aux diligences légales

Diligences légales

1. Intérim

Oui	Non	N/A	Réf.
-----	-----	-----	------

11. Généralités

A-t-on vérifié la mise à jour des registres obligatoires ?				
- Journal d'inventaire,				
- Livre d'inventaire,				
- Livre de paie,				
- Livre des congés payés				
- Registre des délibérations des Assemblées Générales,				
- Registre des délibérations du Conseil d'Administration ou du Conseil de Surveillance,				
- Registre des présences du Conseil d'Administration ou du Conseil de surveillance,				
- Registre des transferts d'actions				
S'est-on assuré du dépôt au greffe des états de synthèse de l'exercice précédent ?				

12. Situation nette inférieure au quart du capital social (Art.357 de la loi 17/95)

Y-at-il matière à application de l'article 357 de la loi 17/95 sur les SA?				
Si oui, les dispositions prévues ont-elles été respectées ?				

13. Achat par la société de ses propres titres

Y-at-il eu rachat par la société de ses propres titres ?				
Si oui, toutes les dispositions légales ont-elles été remplies?				

14. Egalité entre actionnaires

Le respect des règles d'égalité entre les actionnaires a-t-il été vérifié ?				
---	--	--	--	--

2. Final – Phase de contrôle

21. Administration et associés

Les écritures relatives aux administrateurs et associés ont-elles été vérifiées ?				
Les rémunérations versées aux Administrateurs sont-elles conformes aux décisions du Conseil (appointements, jetons de présence, rémunérations exceptionnelles ?				

		Oui	Non	N/A	Réf.
22. Capital					
S'est-on assuré que les actions ont été libérées dans les délais légaux ?					
23. Conventions réglementées (Art. 58, 59 ou 61)					
A-t-on vérifié :					
- L'application au cours de l'exercice des conventions antérieures ?					
- La mise en œuvre de l'existence de nouvelles conventions ?					
La mise à jour du dossier permanent a-t-elle été faite ?					
3. Diligences préalables à l'émission des rapports					
31. Rapport général sur les comptes annuels					
311	A-t-on vérifié les indications données par le Rapport de gestion du Conseil d'Administration (ou de Surveillance) S'est-on assuré de l'existence et de l'exactitude de toutes les mentions nécessaires ?				
312	Cohérence avec le rapport général S'est-on assuré de la cohérence des mentions figurant dans le rapport de gestion avec celles portées dans notre rapport général ?				
32. Attestation sur les informations annuelles et semestrielles publiées par les sociétés cotées					
321	S'est-on assuré que les comptes annuels définitifs et l'attestation des commissaires aux comptes ont été publiés au BO et au journal d'annonces légales?				
322	A-t-on vérifié les informations données dans les rapports d'activités semestriel et annuel?				

2.3.3- Supervision des dossiers de travail

Au-delà de la validation des chiffres et des données recueillies par l'auditeur, le superviseur se doit de veiller à la qualité du travail réalisé par ses collaborateurs et au respect des normes en matière de tenue de dossier d'audit.

Il veillera tout particulièrement au respect des points suivants :

Les feuilles de travail ont été supervisées par le responsable de mission,

Les questions soulevées dans les notes de revue ont été complètement résolues

L'analyse des écarts de temps avec le budget a été réalisée

Les dossiers permanents sont à jour

Une liste des points à suivre sur la prochaine saison a été établie

La qualité de l'organisation et du suivi revêt, de plus en plus, une importance capitale dans l'appréciation

des prestataires de services et nous nous devons tous d'y veiller avec méticulosité.

2.3.4- Relations avec le co-commissaire

Dans la mesure où le cabinet interviendrait en tant que co-commissaire aux comptes, la mission doit contenir, outre les diligences habituelles, des diligences spécifiques liées à la relation qui doit exister entre les deux co-commissaires aux comptes.

Dans ses travaux de fin de mission, le superviseur devra vérifier que ces dispositions ont bien été réalisées :

• contact avec le co-commissaire établi,

• prise de connaissance de sa note de synthèse et de ses dossiers de travail,

• réalisation de travaux complémentaires.

3- La note de synthèse

Tout travail de recherche requiert une synthèse pour deux raisons majeures :

faire le point des éléments et remarques collectés durant la phase de recherche

permettre à toute personne de retrouver les informations de manière rapide et efficace.

La note de synthèse remplit ce rôle tant en interne pour l'information des différents intervenants au dossier, qu'en externe, pour donner au client une information succincte et complète relative aux travaux qui ont été accomplis et aux remarques qui en découlent.

3.1- Note de synthèse cabinet

La note de synthèse cabinet relate des points significatifs et nécessaires lors des participations au conseil d'administration ou de la rédaction des rapports légaux.

Axée autour d'une information générale sur l'entreprise et son évolution, cette note n'en est pas moins précise et permet à son lecteur de comprendre le bien fondé de l'opinion de l'équipe qui a audité l'entreprise.

Cette note, interne au cabinet, fait référence aux notes de synthèse par cycle et peut mentionner tout ou partie des argumentations et justifications contenus dans ces documents.

Cette note de synthèse peut être construite de la manière suivante :

- Activité de la société : événements significatifs, formation du résultat et de la trésorerie, évolution des grandes masses du bilan, perspectives...
- Déroulement de la mission : mise en œuvre du programme de contrôle, limitations éventuelles, administration de la mission...
- Suivi des principaux risques d'audit : nature des risques, travaux effectués, constats...
- Conclusions : synthèse des redressements, risques et incertitudes subsistant, opinion...
- Etat des points significatifs en suspens : à communiquer à la direction ou à mentionner dans le rapport.

3.2- Note de synthèse client

A l'initiative du cabinet ou à la demande du client, une note de synthèse peut être transmise au client.

A l'instar de la note de synthèse cabinet, la note destinée au client fait office de note d'information

détaillée. Le contenu dépend des circonstances et / ou des accords conclus avec le client.

Cette note de synthèse aborde fréquemment les points suivants :

• La discussion des points d'audit présentant des difficultés, nécessitant un approfondissement ou réclamant une prise de décision du client,

• Des remarques et conseils en matière fiscale, juridique ou comptable,

• Des remarques et recommandations relatives à la conception et à l'application des procédures liées aux zones d'audit.

Le processus de traitement de ces notes destinées aux clients est le suivant :

Rédaction d'un projet de note de synthèse

Envoi au client pour commentaires

Rédaction d'une note de synthèse définitive portant confirmation des points abordés et des solutions retenues

Justification des éventuels écarts entre le projet et la note définitive.

4- Conclusion

Sur la base de tous ces travaux, le superviseur sera à même de valider la qualité qui a prévalu lors de la réalisation des différentes phases de la mission, mais il sera surtout en mesure de donner une opinion argumentée qui trouvera ses sources dans les dossiers de travail du cabinet.

Ainsi, pourra-t-il répondre au questionnaire de fin de mission suivant particulièrement important :

Questionnaire de fin de mission

Points de Contrôle	Oui	Non	N/A
Subsiste-t-il des risques significatifs non provisionnés ?			
Subsiste-t-il des incertitudes à l'issue des contrôles ?			
Les contrôles-clé non appliqués pourraient-ils remettre en cause l'opinion sur les comptes ?			
Les comptes annuels sont-ils établis conformément aux principes comptables généralement admis : ✓ Evaluation au coût historique ? ✓ Indépendance des exercices ? ✓ Prudence ? ✓ Permanence des méthodes ? ✓ Continuité de l'exploitation ? ✓ Non compensation ?			
Les comptes vérifiés sont-ils identiques aux comptes publiés ?			
Existe-t-il certains faits ou événements pouvant remettre en cause le principe de continuité de l'exploitation ?			
Nos conclusions sont-elles de nature à motiver : ✓ Un refus de certification ? ✓ Des réserves ? ✓ Une impossibilité de se prononcer ? ✓ Une certification pure et simple ?			
Les comptes annuels reflètent-ils tous les faits et événements postérieurs à la date d'arrêté qui peuvent avoir un effet important sur le patrimoine, la situation financière ou le résultat de l'entreprise ?			
Un exposé de certaines particularités est-il nécessaire à une bonne interprétation des comptes par un lecteur extérieur à la société (méthodes comptables, opérations non récurrentes et importantes...)			