

## L'intervention Intérimaire

### Introduction

L'entrée en vigueur de la loi 17-95 relative aux sociétés anonymes ainsi que la place de plus en plus importante donnée aux rapports d'audit dans le système de pilotage et de contrôle des entreprises aussi bien publiques que privées donnent une nouvelle dimension aux missions de commissariat aux comptes ou d'audit et, parallèlement, renforce la responsabilité des professionnels du chiffre.

Ce contexte, accompagné d'une volonté de plus en plus affichée des entreprises d'accélérer la production de leurs comptes ainsi que le processus de leur approbation, a poussé les auditeurs à adapter leur mode d'intervention en rendant l'accompagnement des entreprises dans leurs travaux de clôture et l'anticipation du traitement des points de divergences comme des éléments clés dans la nouvelle démarche d'audit (déjà appliquée depuis quelques années dans les filiales des multinationales).

Ainsi l'auditeur qui n'intervenait traditionnellement qu'à compter de la clôture, ne dispose plus de suffisamment de temps entre cette date et les quinze jours qui précèdent l'assemblée, pour réaliser sa nouvelle mission dans les meilleures conditions de sécurité, de fiabilité et, dans un esprit d'accompagnement et d'anticipation.

Il en découle un nouveau découpage de l'intervention du commissaire aux comptes avec une première série de travaux préalablement à la clôture et une deuxième série après la clôture comme complément.

La première phase a été désignée comme intervention intérimaire (puisqu'elle ne porte que sur une situation comptable intérimaire), la seconde phase étant appelée l'intervention finale.

Pour les entreprises dont l'exercice social coïncide avec l'année civile, l'intervention intérimaire s'effectue en général entre octobre et décembre de

la même année lorsque leur organisation financière est structurée et qu'elle produit des situations comptables mensuelles. Pour les entreprises dont le système comptable est un peu moins réactif, l'intervention se déroule en général entre janvier et février en se basant sur la situation comptable fiabilisée la plus récente.

Dans cet article, nous tenterons d'aborder l'intervention intérimaire en analysant les fondements qui en justifient la nécessité, son déroulement ainsi que la situation de l'entreprise face à l'intervention anticipée des auditeurs.

### Les fondements de l'intervention intérimaire

L'intervention intérimaire est devenue désormais une phase incontournable dans la planification d'une mission d'audit légal ou contractuel. En effet plusieurs facteurs militent dans ce sens et en particulier, la réduction des délais de clôture et d'intervention, la permanence de la mission du commissaire aux comptes et la nécessité d'anticipation d'éventuels points de divergence.

### Une réduction des délais de clôture qui laisse une faible marge de manœuvre au commissaire aux comptes.

Trois principales sources légales imposent les délais de clôture et d'approbation des comptes :

1. La première source est constituée de dispositions de droit fiscal astreignant les entreprises à produire des états comptables et à les déposer dans les trois mois de la clôture de l'exercice ;
2. La loi comptable impose également à tous les commerçants l'obligation de procéder à l'établissement des états de synthèse dans les trois mois suivant la date de la clôture de l'exercice, sauf circonstances exceptionnelles justifiées dans l'ETIC ;



Abdou Soulyè DIOP  
Fondé de Pouvoirs  
Masnaoui Mazars Audit

3. La loi 17-95 sur les sociétés anonymes prévoit la production des états de synthèse qui comportent le bilan, le compte de produits et de charges, l'ETIC ainsi qu'une copie de rapport du commissaire aux comptes, en vue de l'approbation par l'assemblée générale dans les six mois de la clôture de l'exercice.

Parallèlement à ces sources, certaines dispositions légales spécifiques à la publication des comptes ont été prises pour les sociétés cotées à la Bourse des Valeurs de Casablanca ou faisant appel public à l'épargne : publication des situations semestrielles provisoires dans les trois mois de la date de clôture, notamment.

La première obligation légale d'ordre fiscal a constitué pendant plusieurs années la seule obligation de communication de l'information financière. Aujourd'hui, la nécessité de gestion a pris le dessus sur la contrainte légale : les besoins de gestion interne et d'information régulière des actionnaires poussent les entreprises à établir des comptes périodiques (semestriels, trimestriels ou mensuels), ce qui permet de réduire considérablement les délais de clôture, devenus par là même un critère central d'évaluation de performance de l'entreprise.

Il devient ainsi aujourd'hui de plus en plus rare de voir des assemblées générales se tenir plus de cinq ou six mois après la clôture des comptes, ou encore, il est de moins en moins courant d'observer les rushs du 31 mars pour la clôture des comptes et le dépôt de la déclaration fiscale à cette date.

La contrainte est encore plus importante pour les filiales de multinationales installées au Maroc, lesquelles sont tenues en général de transmettre les comptes validés par le commissaire aux comptes, à travers la liasse de consolidation, dans le mois qui suit la clôture de l'exercice pour permettre à la maison mère de produire ses comptes consolidés dans les délais les plus courts.

Ces différentes contraintes s'imposent de fait au commissaire aux comptes qui, garant de la fiabilité de l'information financière est tenu d'intervenir dans des délais très courts pour porter son jugement sur les comptes et attester de leur sincérité.

## **Un rôle d'anticipation recherché dans la mission de l'auditeur.**

De nombreux dirigeants considèrent, à juste titre, que l'intervention de leur commissaire aux comptes après les travaux de clôture de l'exercice est souvent à faible valeur ajoutée. En effet, il s'avère à l'expérience que de nombreux problèmes d'audit soulevés dans le rapport final auraient pu être solutionnés si ils avaient été posés préalablement à la clôture des comptes.

## **Une mission permanente édictée par la loi sur les sociétés anonymes**

La loi 17-95 relative à la société anonyme, qui fixe le cadre général de la mission du commissaire aux comptes, a levé les contraintes de délai d'intervention en lui donnant le pouvoir d'exercer ses travaux à tout moment de l'année.

En effet l'article 166 de la loi relative aux sociétés anonymes stipule que «le ou les commissaires aux comptes ont pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de vérifier les valeurs et les livres, les documents comptables de la société et de vérifier la conformité de sa comptabilité, aux règles en vigueur».

L'article 167 précise en substance «qu'à toute époque de l'année, le ou les commissaires aux comptes opèrent toutes vérifications et tous contrôles qu'ils jugent opportuns et peuvent se faire communiquer sur place toutes les pièces qu'ils estiment utiles à l'exercice de leur mission».

La mission du commissaire aux comptes est donc considérée comme une mission permanente et ce dernier peut intervenir à n'importe quelle époque de l'année pour assurer sa mission de contrôle et de suivi des comptes sociaux.

Un commissaire aux comptes ne peut donc arguer de délais réduits pour justifier un retard dans la mise en œuvre des diligences nécessaires à la réalisation de sa mission.

## **Une organisation adéquate des travaux pour assurer la permanence de la mission, en tenant compte des contraintes de délai.**

Cette permanence permet une optimisation des travaux du commissaire aux comptes qui peut ainsi

étaler son intervention sur différentes périodes, de sorte à réserver la période entre la date d'arrêté et celle de l'assemblée, à des travaux de finalisation, de synthèse, de revue des événements postérieurs à la clôture et de validation des données du rapport de gestion.

Les différentes interventions du commissaire aux comptes en cours d'exercice sont communément appelées phases intérimaires.

Concrètement, on passe du découpage classique de la mission :

- Prise de connaissance ;
- Revue du contrôle interne ;
- Contrôle des comptes ;
- Synthèse et rapport ;

A un nouveau découpage :

- Prise de connaissance ;
- Phases intérimaires ;
- Phase finale ;
- Synthèse et rapports.

Le nouveau découpage de la mission d'audit a amené une évolution significative des travaux d'examens du contrôle interne qui incluent désormais en plus de la description et l'évaluation des procédures, des travaux de préparation du contrôle des comptes et certains travaux ne nécessitant pas la clôture des comptes.

Cette intervention appelée aussi « revue intérimaire » permet d'anticiper les risques ainsi que les problèmes potentiels d'audit et de favoriser leur remontée rapide pour permettre une prise de décision sur les ajustements et régularisations à passer avant la clôture des comptes.

## Déroulement de l'intervention intérimaire

L'intervention intérimaire couvre en général quatre axes :

- L'actualisation des connaissances de l'auditeur sur l'entreprise ;
- La revue du fonctionnement des procédures significatives ;

- L'examen analytique des principaux agrégats disponibles appelés à ne pas connaître de mouvement jusqu'à la clôture ;
- Le contrôle de comptes spécifiques.

## AXE 1 : Actualisation de la connaissance générale du dossier

Durant cette phase, le principal objectif consiste à mettre à jour et approfondir les connaissances qu'a le commissaire aux comptes de l'entreprise en se focalisant notamment sur celles qui ont un impact significatif sur l'information financière et comptable.

Cette actualisation des connaissances se base essentiellement sur la collecte documentaire, les entretiens et les visites de sites.

Elle est orientée vers la recherche de nouveaux risques éventuels induits par l'évolution des activités de l'entreprise et de son environnement, notamment dans les domaines suivants :

- Réglementation économique, juridique et fiscale ;
- Activités réalisées et structures d'organisation déployées ;
- Procédures de gestion, circuits d'information et de documents mis en place ;
- Organisation comptable et financière ;
- Caractéristiques générales du dispositif de contrôle interne et en particulier les contrôles-clés appliqués aux principales opérations financières et comptables ;
- Faits et événements saillants intervenus dans l'exercice et qui ont un impact significatif sur les comptes ;

## AXE 2 : Mise à jour de l'évaluation du contrôle interne

Cette phase comprend les principales étapes suivantes :

### 1/ Revue de l'évaluation générale du système de contrôle interne

A travers les entretiens avec les responsables de l'entreprise et l'examen des documents comptables et des états de suivi et de gestion, le commissaire aux comptes apprécie la permanence ou l'évolution des principes d'organisation et de contrôle interne

appliqués au regard des normes et principes généralement admis pour une bonne gouvernance d'entreprise.

Dans cet esprit, le commissaire aux comptes s'assure que les règles de gestion et de contrôle appliquées par l'entreprise sont toujours en vigueur et en constante amélioration, en particulier, pour ce qui a trait à :

1. la séparation des fonctions dites incompatibles;
2. la répartition des tâches, clarification des attributions et domiciliation claire des responsabilités ;
3. l'existence d'un système de formalisation approfondie, de documentation suffisante et de conservation saine des opérations;
4. l'existence d'un système de suivi et de contrôle de l'activité des centres de production autonome ;
5. l'existence d'un système de contrôle de gestion et d'audit interne adéquat et efficace.

Cette évaluation permettra essentiellement d'apprécier dans quelle mesure il y a lieu de modifier le jugement que le commissaire aux comptes avait du degré de fiabilité générale du dispositif de contrôle interne mis en place par l'entreprise, pour pouvoir le cas échéant, adapter les investigations en conséquence, soit en les renforçant soit en les allégeant sur tel ou tel domaine.

## **2/ Evaluation détaillée du contrôle interne des principaux cycles d'activités de l'entreprise**

En fonction des conclusions qu'il a tiré de sa revue générale, le commissaire aux comptes oriente son examen sur les principaux cycles d'activité qui lui paraissent présenter des risques de maîtrise insuffisante.

Cet examen est ainsi concentré sur la recherche et l'évaluation des techniques de contrôle mises en place par l'entreprise dans les cycles sélectionnés en vue de s'assurer que les contrôles ont permis à l'entreprise d'atteindre une maîtrise correcte de ses opérations et une sauvegarde effective de son patrimoine ainsi que de la qualité de l'information financière et comptable.

Cet examen porte sur les différents cycles d'activités homogènes de l'entreprise et peut concerner un ou plusieurs cycles ci-après :

- Ventes-Clients ;
- Achats-Fournisseurs ;
- Production-Stocks ;
- Paie-Personnel ;
- Immobilisations ;
- Trésorerie.

En pratique, le choix des cycles dont l'examen sera approfondi durant un exercice donné, se fera à la fois:

- Sur la base des nouveaux risques appréhendés lors de la mise à jour des connaissances sur l'entreprise ;
- En fonction du plan (triennal) d'examen de contrôle interne que le commissaire aux comptes aura établi la première année de son intervention avec l'objectif d'étaler les travaux de revue détaillée de chaque cycle significatif sur les trois années de son mandat dans la mesure où il lui paraît impossible d'effectuer une revue approfondie et exhaustive lors de la première année.

## **AXE 3 : Revue analytique intérimaire**

L'examen analytique est une technique indiciaire d'analyse des variations de données significatives d'un exercice à un autre ou d'une période à une autre. Cette revue porte en général sur les comptes du bilan et du compte de produits et charges. Elle permet de déceler les variations anormales à travers:

- Des comparaisons de données antérieures et prévisionnelles de l'entreprise ou de données d'entreprises similaires ;
- Une analyse des fluctuations et tendances ;
- Des études et analyses d'éléments inhabituels résultant de ces comparaisons.

En pratique, elle correspond à une analyse financière détaillée en vue de comprendre la formation du résultat et l'évolution de la situation financière de l'entreprise en vue d'identifier d'éventuelles nouvelles zones de risque liées à l'exercice.

## **AXE 4 : Examen des comptes qui ne nécessitent pas de clôture et examen des principes comptables appliqués**

Afin d'anticiper les problèmes d'audit éventuels et éviter l'accumulation des travaux durant la période d'arrêté, le commissaire aux comptes procède à l'examen des principes comptables appliqués et aux contrôles des comptes ne nécessitant pas de clôture préalable.

### **1/ Revue des principes comptables**

Cette revue consiste à apprécier les principes et méthodes comptables appliqués par l'entreprise durant l'exercice par rapport aux normes comptables généralement admises d'une part, et en comparaison à celles jusqu'à présent adoptées par l'entreprise d'autre part, et qui peuvent concerner, à titre d'exemple :

- La méthode de valorisation des immobilisations (incorporation des frais financiers, méthodes d'amortissements) ;
- Le suivi de la situation financière et des dettes de financement ;
- La facturation et le recouvrement des recettes ;
- L'évaluation et la comptabilisation des réalisations en cours ;
- Les emprunts (traitement des écarts de conversion, pertes et profits de change, intérêts intercalaires,...) ;
- Le traitement de la TVA ;
- Le traitement des charges financières ;
- Le traitement des risques fiscaux ou des litiges.

Lors de cet examen, le commissaire aux comptes sera amené à identifier tout changement de méthode comptable significatif et inciter l'entreprise à le justifier et le décrire, de manière anticipée à l'ETIC, afin d'éviter tout désaccord ultérieur éventuel.

### **2/ Contrôle anticipé de certains comptes**

Cet examen effectué selon les normes de révision comptable peut comprendre à titre d'exemple, la revue:

- Des acquisitions et cessions des immobilisations corporelles et incorporelles;
- Des variations des immobilisations financières;
- De l'évolution des capitaux propres;
- Des litiges et provisions;
- De la variation des dettes de financement.

Les conclusions auxquelles le commissaire aux comptes aboutit lors de ses travaux préliminaires doivent être corrigées de toute nouvelle transaction inscrite lors de la période d'arrêté.

### **3/ Suivi de l'évolution des points d'audit de l'exercice précédent.**

L'auditeur passera en revue les différents points d'audit soulevés lors de l'exercice précédent soit par lui-même soit par son prédécesseur et analysera les mesures correctives prises par l'entreprise afin de fonder une nouvelle opinion ou de proposer à l'entreprise les modes de régularisation qui lui paraissent les plus adéquats pour lever les précédentes réserves ou limitations.

### **L'entreprise face à l'intervention intérimaire**

Lors de l'intervention du commissaire aux comptes pour une revue intérimaire, la présence des auditeurs peut être perçue comme perturbatrice compte tenu de la mobilisation des entités opérationnelles (contrôle interne) et de l'équipe comptable (contrôle des comptes) qu'elle entraîne.

Cependant les entreprises doivent garder à l'esprit que :

- cette intervention est similaire à une mission classique de contrôle interne,
- elle ne nécessite pas de clôture des comptes,
- les travaux portent essentiellement sur des mouvements et non sur des analyses de comptes ;
- elle concerne essentiellement les entités opérationnelles.

Afin de faciliter et permettre à cette intervention de se dérouler dans les meilleures conditions, l'entreprise doit préparer toute la documentation comptable dont les auditeurs auraient besoin (balance générale, grands livres, arrêtés s'il en existe, procès verbaux des organes d'administration...).

L'entreprise devrait profiter de cette intervention intérimaire afin d'anticiper les problèmes qu'elle risque de rencontrer après l'arrêté de ses comptes et d'entreprendre au préalable, en accord avec le commissaire aux comptes les régularisations et ajustements qui découlent de ses observations préliminaires, de nature à affecter son opinion ultérieure sur les comptes définitifs.

Afin de contribuer de manière efficace à la réalisation d'un arrêté des comptes fiable, le commissaire aux comptes pourrait matérialiser ses observations préliminaires par écrit en se conformant à la procédure prévue à l'article 169 de la loi 17-95.

## Conclusion

Une mission de commissariat aux comptes nécessite une planification rigoureuse permettant d'acquiescer tout au long des différentes interventions successives, l'assurance raisonnable que les comptes annuels des entreprises auditées ne comportent pas d'anomalies significatives.

L'introduction d'une intervention intérimaire dans cette planification a un double avantage :

- elle permet d'anticiper les problèmes d'audit éventuels ;
- elle évite l'accumulation des travaux du commissaire aux comptes durant la période d'arrêté en étalant ses diligences de contrôle des comptes sur une longue période.

Que ce soit pour le commissaire aux comptes ou pour l'entreprise, il est important de ne pas perdre de vue que le seul objectif de ce mode d'organisation de la mission est d'obtenir que l'entreprise puisse bénéficier de l'intervention du commissaire aux comptes le plus tôt possible avant l'arrêté final des comptes, afin d'intégrer toutes les observations significatives et lever toutes réserves qu'il pourrait avoir sur les comptes s'ils étaient arrêtés sans une revue intérimaire de sa part.