

Les missions Intérimaires du commissaire aux comptes

Par Mohamed TOUHLALI



Mohamed TOUHLALI
Expert Comptable
Directeur de Mission
Masnaoui Mazars

Dans le cadre de la loi 17-95 sur les sociétés anonymes et afin de poursuivre l'étude consacrée, dans notre édition n° 91, " aux missions de commissariat aux comptes à partir de 2001 ", le présent article traitera des missions intérimaires du commissaire aux comptes.

La loi 17-95 permet de dégager un certain nombre de caractéristiques relatives à la mission de commissariat aux comptes, notamment :

- le commissariat aux comptes a pour finalité d'aboutir à la sécurité des relations financières en exprimant, sur les principales informations qui en sont l'objet, une opinion compétente et impartiale,
- Le commissariat aux comptes est constitué de plusieurs missions qui peuvent s'ordonner en trois catégories :
 - l'audit conduisant à certifier que les comptes présentés répondent aux qualificatifs de régularité, de sincérité et d'image fidèle,
 - les missions spécifiques entrant dans le cadre de la mission précédente et conduisant :
 - à vérifier la sincérité de certaines informations,
 - à s'assurer de la régularité de certaines garanties légales particulières,
 - les missions spécifiques relatives à certaines opérations.

Le caractère permanent de la mission de commissariat aux comptes implique une organisation de celle-ci en deux étapes principales :

- l'étape intérimaire qui se situe généralement au cours du deuxième semestre de l'exercice comptable de la société contrôlée,
- l'étape finale qui aboutit à l'expression de l'opinion du commissaire aux comptes sur les comptes annuels de la société contrôlée et qui se situe, en général, au cours du premier trimestre suivant la clôture de l'exercice contrôlé.

Notre étude se limitera à la mission générale du commissaire aux comptes dans sa partie intérimaire.

Audit et Commissariat aux Comptes

Le contrôle intérimaire du commissaire aux comptes a pour objectif essentiel l'étalement dans le temps des travaux relatifs à sa mission principale d'expression d'opinion sur les comptes, ainsi que la remise, au client, de diverses recommandations sous forme de rapport.

Les nombreuses implications pratiques de cette mission, tant pour le commissaire aux comptes que pour la société contrôlée, peuvent être déterminées sous trois aspects, classées par degré d'importance :

- la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace et son appréciation par le commissaire aux comptes,
- l'assistance à un inventaire physique des stocks ou des immobilisations dans la mesure où l'un ou l'autre aient lieu en cours d'exercice,
- lancement de la procédure de circularisation des tiers.

1- L'appréciation du contrôle interne par le commissaire aux comptes et les implications pratiques pour le déroulement de cette mission :

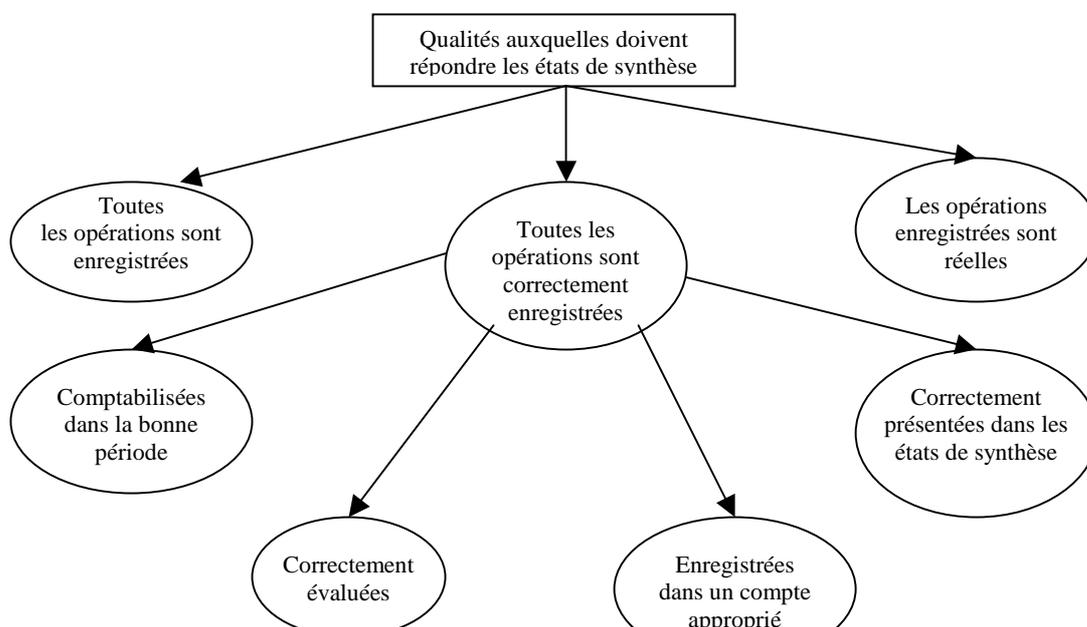
Avant d'aborder la problématique du contrôle interne et les besoins en terme pratique et de disponibilité des divers services de la société contrôlée, il convient de préciser la place détenue par l'appréciation du contrôle interne dans la mission du commissaire aux comptes

Le contrôle interne peut être défini de la manière suivante :

" 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 ".

De cette définition, nous pouvons retenir que :

- le contrôle interne est plus préventif que répressif (contrôle dans le sens de " maîtrise "),
- le contrôle interne est un ensemble de moyens mis en place dans une entreprise et faisant partie intégrante de son organisation,
- la direction de l'entreprise est responsable de la définition, de la mise en oeuvre et de la supervision de ces moyens pour atteindre un certain nombre d'objectifs.



Audit et Commissariat aux Comptes

Rappelons que les composantes du contrôle interne sont :

- le système d'organisation, avec notamment la définition des responsabilités, la séparation des tâches et des fonctions, ainsi que la description des fonctions.
- Le système de documentation et d'information, dans lequel, il convient de distinguer les procédures écrites, les documents supports de l'information, les rapports financiers, le manuel des procédures.
- Le système de preuves, dont la satisfaction est obtenue par une organisation rigoureuse de la comptabilité et des moyens informatiques, la prénumérotation et le contrôle des séquences etc...
- les moyens matériels de protection,
- le personnel,
- le système de supervision.

Pour atteindre l'objectif de certification de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des états de synthèse, le commissaire aux comptes doit s'assurer que ces derniers soumis à son contrôle répondent aux critères suivants :

Les sociétés doivent se préparer aux nouvelles diligences qu'implique la mission générale de commissariat aux comptes, notamment dans sa phase intérimaire et procéder à :

- La mise en place d'une organisation capable de coordonner l'intervention du commissaire aux comptes et la disponibilité des services et des personnels en ce qui concerne l'appréciation du dispositif de contrôle interne,
- la mise à disposition du manuel des procédures comptables,
- la mise à disposition de toutes les procédures formelles ou informelles.

La coordination est nécessaire du fait de la sollicitation des services pour soutenir et collaborer avec le commissaire aux comptes lors de la phase d'appréciation des procédures mises en place.

L'appréciation du dispositif se fait, en partie, par l'analyse des cycles composant l'activité de l'entreprise (cycle de production, d'approvisionnement, commercial, des flux financiers, immobilisations, etc...)

C'est dans cette perspective d'analyse que la sollicitation des personnels concernés sera nécessaire. Le commissaire aux comptes, outre son travail de collecte d'informations et d'analyse, procédera à la validation de toutes les données recueillies.

Un rapport du commissaire aux comptes recueillant ses recommandations sera établi suite à son appréciation des procédures existantes au sein de la société. Ce rapport fera également état des insuffisances ou d'absences des procédures constatées lors de ses contrôles.

En conclusion, le rapport émis par le commissaire aux comptes, suite à cette phase intérimaire, mettra en évidence les forces et les faiblesses du dispositif de contrôle interne de la société contrôlée.

L'appréciation faite par le commissaire aux comptes au sujet des procédures mises en place dans l'entreprise aura des conséquences importantes sur ses travaux dans la phase finale.

Audit et Commissariat aux Comptes

Un contrôle interne efficace aura pour conséquence un contrôle des comptes de fin d'exercice allégé, et, un contrôle interne recelant des faiblesses entraînera un contrôle des comptes renforcé.

2- Assistance à l'inventaire physique des stocks et/ou des immobilisations :

Lorsque la société contrôlée décide de procéder à l'inventaire physique de ses stocks, cas le plus fréquent, et/ou de son actif immobilisé, le commissaire aux comptes doit être tenu informé de ces initiatives afin de déléguer une équipe pour assister à ces opérations.

En effet, l'intervention du commissaire aux comptes permettra aux dirigeants de prendre connaissance de ses recommandations au sujet des procédures de prise d'inventaire et de les appliquer pour l'inventaire de fin d'exercice.

Le souci permanent du commissaire aux comptes qui rejoint celui des dirigeants d'entreprise consiste en la recherche de l'efficacité maximale et en la minimisation des risques d'erreurs.

Le commissaire aux comptes procédera ensuite au suivi des mouvements entre la date de réalisation de l'inventaire et la date de clôture des comptes.

3- Lancement de la circularisation de tiers :

Dans la phase intérimaire de ses contrôles, le commissaire aux comptes procède généralement à la demande de confirmation de soldes aux partenaires extérieurs à l'entreprise contrôlée.

Ainsi, il sélectionnera un certain nombre de ces partenaires auxquels il demandera de confirmer le solde de leurs opérations avec l'entreprise concernée.

Cette demande de confirmation de soldes concernera :

- les fournisseurs,
- les clients,
- les banques et autres organismes financiers,
- les avocats,

La société doit, pour cette opération de circularisation, mettre à la disposition du commissaire aux comptes une comptabilité auxiliaire arrêtée et justifiée afin de lui permettre une sélection de clients et de fournisseurs la plus significative et la plus performante possible.

L'avantage, pour la société, de procéder, par l'intermédiaire de son commissaire aux comptes, à cette opération est de pouvoir traiter, analyser et justifier tout écart entre un solde issu de la comptabilité et un solde provenant du client ou fournisseur circularisé.

La direction peut ainsi être en mesure d'apprécier la bonne marche de ses services comptables tant au niveau de la gestion qu'au niveau du suivi des créances et des dettes.

La nécessité de procéder à la circularisation des tiers avant la date de clôture réside dans le fait que les réponses à cette opération se réalisent souvent dans un délai assez long.

Le commissaire aux comptes procédera ensuite au suivi des mouvements entre la date de réalisation de la circularisation et la date de clôture des comptes.

Audit et Commissariat aux Comptes

Conclusion :

Le dispositif imposé par la loi 17-95, notamment en matière de contrôle légal, pourrait paraître contraignant mais il convient de considérer le commissaire aux comptes comme un partenaire de l'entreprise pouvant permettre d'augmenter la crédibilité et la fiabilité des états financiers par un ensemble de contrôles qui aboutissent à un rapport exprimant une opinion.

Le déroulement de la mission en deux phases (intérimaire et finale) se justifie pleinement par la différence des travaux et des approches. Comme nous avons pu le constater ci-dessus, la phase intérimaire est une phase exploratoire qui a pour objectifs l'analyse des procédures, l'évaluation du contrôle interne, le lancement des demandes de confirmation de soldes et accessoirement l'assistance à un inventaire physique.

Cette mission a pour résultat :

- pour la société contrôlée, un rapport relatant les observations relevées lors des contrôles et des tests de conformité, ainsi que des recommandations pour palier aux faiblesses relevées,
- pour le commissaire aux comptes, les résultats de ses travaux lui permettront d'orienter la mission finale, sachant qu'un dispositif de contrôle interne fiable aura pour conséquence l'allégement des contrôles finaux, ou, à contrario, leur renforcement.