

TITRE I :
CODE DES DEVOIRS PROFESSIONNELS
(Conforme Au Code Déontologique de L'IFAC 2009)

PREAMBULE	4
TITRE I- LES REGLES D’EXERCICE ET DE RELATIONS PROFESSIONNELLES ..	7
1.1. LES REGLES D’EXERCICE PROFESSIONNEL	
1.1.1. Modes d’exercice professionnel	
1.1.2. Diligences professionnelles	
1.1.3. Interdictions générales et règles d’indépendance	
1.1.4. Interdiction de la publicité individuelle	
1.2. LES REGLES DE RELATIONS PROFESSIONNELLES	12
1.2.1. Confraternité	
1.2.2. Relations avec la clientèle	
1.2.3. Relations avec les institutions de l’Ordre	
1.2.4. Relations avec les stagiaires	
1.2.5. Relations avec l’Administration	
TITRTE II : LES REGLES DE L ’EXERCICE D’AUDIT LEGAL	15
2.1. LES REGLES RELATIVES A LA MISSION D’AUDIT LEGAL	
2.1.1. Interdictions	
2.1.2. Liens personnels	
2.1.3. Liens professionnels	
2.1.4. Liens financiers	
2.1.5. Exercice de la mission par plusieurs membres de l’Ordre	
2.1.6. Recours à d’autres experts	
2.1.7. Démission, récusation et relevé de fonction	
2.1.8. Délais de vacuité	
2.2. LES REGLES RELATIVES AUX AUTRES MISSIONS.....	20
2.2.1. Missions prévues par la Loi 17/95	
2.2.2. Missions prévues par des lois autres que la loi 17/95	
2.2.3. Missions d’opinion confiées en liaison étroite avec les fonctions de commissaire aux comptes	

PREAMBULE

Depuis août 2004, l'OEC est membre de l'International Federation of Accountants (IFAC), (regroupant 173 organisations professionnelles représentant 129 pays) dont la mission est notamment, de servir l'intérêt général et, de poursuivre le renforcement de la profession comptable au niveau mondiale.

L'IFAC a publié en 2009, un Code de déontologie de très grande qualité à l'usage des professionnels du monde entier. Les Institutions membres de l'IFAC ne doivent pas appliquer des règles moins strictes que celles prévues dans ce code. Cependant, si en raison de la loi ou de la réglementation, certaines règles ne sont pas applicables, les autres prescriptions dudit code doivent être appliquées.

L'éthique peut être définie comme l'ensemble des devoirs et règles applicables à chacun des membres de l'Ordre des Experts Comptables(OEC). Elle organise les relations professionnelles et précise les normes de comportement professionnel des experts comptables ainsi que les principes applicables à l'exercice de leurs missions.

La déontologie rassemble, de manière organisée, les règles élevées qui fondent l'identité, la pratique professionnelle et l'estime confraternelle. Ces règles forment une véritable charte reconnue et respectée par les experts comptables qui partagent la même vision de loyauté et d'exigence de leurs engagements. Ce respect préserve la valeur de confiance de la profession et le niveau élevé de la qualité des missions de ses membres.

Au-delà de la compétence, les missions de l'expert-comptable sont toujours arrimées à l'indépendance et à la transparence dont le respect de la déontologie en assure la garantie. Il s'agit là, d'un enjeu de taille pour le développement de nouvelles missions, l'attractivité d'autres compétences et la promotion collective des activités de la profession.

Le Code de l'IFAC 2009 a été adopté par le conseil national de l'OEC du Maroc lors de sa séance tenue le 12 novembre 2013. Ce code comprend trois parties :

La Partie A fixe les principes fondamentaux de déontologie professionnelle applicables aux experts comptables et propose un cadre conceptuel que le professionnel comptable doit appliquer :

- (a) pour identifier les menaces risquant de compromettre le respect des principes fondamentaux ;
- (b) pour évaluer l'importance des menaces ayant été identifiées ;
- (c) pour mettre en œuvre, le cas échéant, les mesures de sauvegarde permettant d'éliminer les menaces ou de les réduire à un niveau acceptable. Des mesures de sauvegarde sont nécessaires lorsque le professionnel comptable détermine que les menaces ne sont pas à un niveau auquel un tiers raisonnable et informé, appréciant tous les faits et circonstances dont l'expert-comptable avait connaissance à la date de son appréciation, jugerait que le respect des principes fondamentaux n'est pas compromis.

L'Expert-comptable doit recourir à son jugement professionnel lors de la mise en œuvre de ce cadre conceptuel.

Les Parties B et C illustrent la façon dont le cadre conceptuel s'applique dans certaines situations. Elles donnent des exemples de mesures de sauvegarde susceptibles de répondre de façon appropriée aux menaces de nature à porter atteinte à la conformité aux principes fondamentaux. Elles décrivent également des situations où il n'existe pas de mesures de sauvegarde permettant de traiter ces menaces et par conséquent, les circonstances et les relations qui les créent doivent être évitées.

Les principes fondamentaux prévus par le code déontologique de l'IFAC que les experts comptables doivent respecter sont les suivants :

- (a) **Intégrité** - Être droit et honnête dans l'ensemble de ses relations professionnelles et relations d'affaires.
- (b) **Objectivité** – ne laisser ni parti pris, ni conflit d'intérêts, ni influence inopportune de tiers l'emporter sur son jugement professionnel.
- (c) **Compétence et diligence professionnelles** - maintenir ses connaissances et sa compétence professionnelles au niveau requis pour faire que son client ou son employeur bénéficient de services professionnels de qualité intégrant les derniers développements de la pratique professionnelle, de la législation et des techniques et agir avec diligence et en conformité avec les normes techniques et professionnelles en vigueur.
- (d) **Confidentialité** - respecter le caractère confidentiel des informations recueillies dans le cadre de ses relations professionnelles et relations d'affaire et en conséquence, ne divulguer aucune de ces informations à des tiers sans autorisation spécifique appropriée, à moins d'avoir un droit ou une obligation légale ou professionnelle de le faire, ni utiliser ces informations pour le bénéfice personnel du professionnel comptable ou d'un tiers.
- (e) **Comportement professionnel** - se conformer aux lois et réglementations applicables et éviter tout acte susceptible de jeter le discrédit sur la profession.

Chacun de ces principes fondamentaux est présenté plus en détail dans le Code déontologique de l'IFAC.

Toutefois, la préface du Code de l'IFAC prévoit que lorsque certains pays disposent de règles ou recommandations différentes de celles du Code de l'IFAC, les experts comptables de ce pays devront être informés de ces différences et se conformer aux règles et recommandations les plus strictes, sauf si la loi ou la réglementation applicable le leur interdit.

Dans ce cadre, la loi 15/89 du 3 février 1993 réglementant la Profession d'expert-comptable et instituant un Ordre des Experts Comptables a investi ce dernier des deux principales missions suivantes :

- Assurer la sauvegarde des principes et traditions de moralité, de dignité et de probité qui font l'honneur de la profession d'expert-comptable ;
- Veiller au respect par ses membres des lois, règlements et usages qui régissent l'exercice de la profession.

Conformément à ladite loi, l'Ordre des Experts Comptables du Maroc établit le présent Code qui vise à regrouper les dispositions légales, réglementaires ou ordinaires en matière de devoirs professionnels portant sur le respect de la Déontologie.

La qualité de membre de l'IFAC oblige notre Institution à adopter voire adapter, lorsque les normes promulguées par l'IFAC sont en contradiction avec des textes légaux régissant notre profession, les normes promulguées par l'IFAC au contexte national.

Rappelons qu'avant même son adhésion à l'IFAC, et afin de se conformer à la loi 15/89 régissant notre profession, l'Ordre des Experts Comptables avait approuvé le code des devoirs professionnels. Ce dernier se trouve aujourd'hui dépassé par les évolutions internationales et devrait être revisité afin qu'il repose, sous réserve d'une disposition contraire d'une loi ou d'un règlement ou d'atteinte à l'intérêt public, sur des exigences tout aussi rigoureuses que celles énoncées dans le Code Déontologique des Professionnels Comptables de l'IFAC.

Le présent Code des devoirs professionnels est établi par l'Ordre des Experts Comptable pour informer ses membres des dispositions légales et réglementaires relatives :

- Aux règles d'exercices et de relations professionnelles régies par la loi 15/89 ;
- Aux règles de l'exercice d'audit légal prévues par la loi 17/95, telle que modifiée et complétée.

TITRE I : LES REGLES D'EXERCICE PROFESSIONNEL ET DE RELATIONS PROFESSIONNELLES

1-1 LES REGLES D'EXERCICE PROFESSIONNEL

1.1.1. Mode d'exercice en Personne Physique et en Société

- 111.1. Un modèle de contrat-type relatif aux experts comptables salariés visé à l'article 6 de la loi 15/89 est mis à la disposition des experts comptables aux sièges des Conseils Régionaux.
- 111.2. Les experts comptables peuvent accepter les mandats rentrant dans le cadre de l'exercice de la profession, qui leur sont confiés par une décision de justice, sauf dans les affaires qui peuvent intéresser leurs clients.
- 111.3. Les experts comptables peuvent, à titre de vacataires, donner des cours et conférences sur des matières se rattachant essentiellement à l'exercice de la profession.
- 111.4. Il est possible aux experts comptables de publier des articles dans les revues, journaux ou périodiques, à condition qu'il s'agisse d'une collaboration libre, sans rémunération fixe et sans lien de subordination avec l'administration ou la rédaction de la publication.
- 111.5. Ils peuvent également donner des consultations, effectuer toutes études et tous travaux d'ordre statistique, économique, administratif, juridique, organisationnel, informatique ou fiscal et apporter leur avis devant toute autorité ou organisme public ou privé qui les sollicite.
- 111.6. Les experts comptables qui n'exercent pas leur profession en tant que salarié conformément aux dispositions de l'article 4 de la loi 15/89 et les personnes morales inscrites au tableau de l'ordre ne peuvent consacrer leur activité en majeure partie à des travaux concernant une seule entreprise, un seul groupe financier ou une seule communauté d'intérêts.

1.1.2. Les diligences professionnelles

112.1. Le principe de compétence et de diligence professionnelle impose les obligations suivantes à l'ensemble des professionnels comptables :

- maintenir les connaissances et les compétences professionnelles au niveau requis pour que les clients bénéficient d'un service professionnel de qualité
- agir de façon diligente en conformité avec les normes techniques et professionnelles applicables lors de la fourniture des services professionnels.

112.2. Le service professionnel de qualité requiert d'exercer son jugement lors de la mise en application des connaissances et des compétences professionnelles au cours de la réalisation du service. La compétence professionnelle peut être scindée en deux phases distinctes :

- l'acquisition de la compétence professionnelle ;
- le maintien de la compétence professionnelle.

112.3. Le maintien de la compétence professionnelle exige de suivre et de comprendre les développements techniques, professionnels et des métiers pertinents. La formation professionnelle continue permet au professionnel comptable de développer et d'entretenir les capacités lui permettant d'exercer avec compétence au sein de l'environnement professionnel.

112.4. La diligence englobe la responsabilité d'agir conformément à la mission, avec soin, de façon exhaustive et dans les délais.

112.5. Le professionnel comptable doit prendre des mesures raisonnables pour s'assurer que les personnes travaillant sous son autorité professionnelle, disposent de la formation et de la supervision appropriées.

112.6. S'il y a lieu, le professionnel comptable doit informer les clients, les employeurs ou les autres utilisateurs de ses services professionnels des limitations inhérentes à ces services.

1.1.3. Les interdictions générales et règles d'indépendance

113.1. L'exercice de la profession d'expert-comptable est incompatible avec toute activité ou tout acte de nature à porter atteinte à l'indépendance de l'expert-comptable, en particulier avec :

- tout emploi salarié autre que celui auprès d'un expert-comptable indépendant ou d'une société d'experts comptables ;
- tout acte de commerce ou d'intermédiaire autre que ceux qui sont directement liés à l'exercice de la profession;
- tout mandat de dirigeant de société à objet commercial;
- tout mandat commercial.

113.2. Les règles d'incompatibilité et d'indépendance de l'expert-comptable dans l'exercice des missions d'audit légal sont affirmées par les articles 161 et 162 de la loi 17/95 sur la SA tel que modifiée et complétée ainsi que les règles prévues au TITRE II ci-dessous intitulé: LES REGLES DE L'EXERCICE D'AUDIT LEGAL.

113.3. Les règles d'indépendance de l'expert-comptable dans l'exercice des missions autres que d'audit légal sont celles prévues par le code d'Ethique de l'IFAC susvisé en préambule.

Le Budget-Temps s'applique aux missions de certification des comptes légale ou contractuelle.

La réalisation de ces missions implique pour l'expert-comptable l'observation des normes définies par l'Ordre des Experts Comptables et des diligences généralement admises dans la profession.

Les travaux de l'expert-comptable font l'objet d'un programme de travail établi par écrit. Ce programme décrit les diligences estimées nécessaires à l'accomplissement de sa mission, compte tenu des prescriptions légales et des pratiques usuelles, il indique le nombre d'heures de travail affectées à l'accomplissement de ces diligences.

113.4. Les diligences estimées nécessaires à l'exécution du programme de travail de la mission nécessitent pour chaque exercice un nombre d'heures de travail, appelé « Budget-Temps », déterminé suivant les modalités édictées par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables.

113.5. Les travaux correspondant au Budget-Temps doivent être réalisés en principe par une équipe de professionnels composée d'un expert-comptable et de ses collaborateurs de différentes qualifications et de compétences appropriées. Cependant, l'expert-comptable, signataire du rapport, doit accomplir lui-même une partie de ce Budget Temps dont le minimum peut être fixé par une directive du Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables.

113.6. Le montant de la vacation est fixé d'un commun accord entre l'expert-comptable et son client. Cependant, et afin de préserver la qualité des travaux de l'expert-comptable, le Conseil National peut, si les circonstances l'exigent, prévoir dans une directive un montant moyen minimum de la vacation.

113.7. Le Budget-Temps découlant de l'application de ces dispositions, peut être augmenté dans les cas suivants:

1. L'accomplissement de missions ou de travaux spécifiques nécessitant la mise en œuvre de diligences supplémentaires par rapport à celles prévues pour les travaux de certification légale des comptes et entrant dans le cadre de missions légalement ou réglementairement dévolues à l'expert-comptable.
2. L'accomplissement de travaux de certification des comptes légale ou contractuelle nécessitant un volume d'intervention supplémentaire compte tenu des spécificités de l'entreprise.

3. L'accomplissement de missions exceptionnelles légalement dévolues à l'expert-comptable qui peuvent survenir au cours de l'exécution de la mission.

Les augmentations du Budget-Temps sont fixées d'un commun accord, entre l'expert-comptable et son client.

113.8. Lorsque la mission est confiée à deux ou plusieurs experts comptables, le Budget-Temps découlant de l'application du paragraphe 113.4 est majoré de 20% pour tenir compte de la charge de travail supplémentaire qu'impliquent notamment la coordination des travaux et la revue croisée des dossiers de travail.

113.9. Si le nombre d'heures de travail déterminé par l'expert-comptable pour l'accomplissement de la mission apparaît inférieur au Budget-Temps, le Président du Conseil Régional de l'Ordre des Experts Comptables est saisi par l'expert-comptable par lettre recommandée avec accusé de réception indiquant le nombre d'heures estimées nécessaires et les motifs du non-respect du Budget-Temps. Le Président du Conseil Régional décidera, le cas échéant, des suites à toute dérogation.

113.10. Nonobstant les dispositions du paragraphe 122.4, en cas de désaccord entre l'expert-comptable et son client sur le montant des honoraires pour les cas prévus au paragraphe 113.4, le Président du Conseil Régional de l'Ordre, et en appel, le Président du Conseil National sont saisis par lettre recommandée avec accusé de réception par la partie la plus diligente pour statuer sur le litige.

Le Président du Conseil Régional de l'Ordre notifie sa décision dans les 15 jours de la réception de la demande. Cette décision peut faire l'objet d'un recours devant le Président du Conseil National dans un délai de 15 jours.

Le Président du Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables peut citer l'expert-comptable à comparaître dans les 15 jours au moins avant l'audience. Il notifie sa décision aux intéressés par lettre recommandée avec accusé de réception dans les 30 jours de la réception du recours.

113.11. Pour l'application et le suivi des présentes dispositions par les instances ordinales, les experts comptables sont tenus de déclarer au Conseil Régional dont ils relèvent leurs mandats de certification des comptes légale ou contractuelle suivant les modalités qui sont fixées par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables.

1.1.4. L'interdiction de la publicité individuelle

114.1. Toute publicité personnelle est interdite sauf pour les annonces professionnelles liées à des actions de formation ou de recrutement. Cette interdiction vise notamment toute insertion faite dans la presse, dans les organes professionnels ou autres et celle effectuée par démarches directes ou indirectes, lettres, cartes, circulaires, et généralement, tous autres procédés publicitaires.

Cette interdiction n'est pas applicable à la publicité faite par l'éditeur d'un ouvrage dont l'auteur est membre de l'Ordre, ou aux comptes rendus bibliographiques d'ouvrages faits par un membre de l'Ordre, aux informations figurant sur un site web et plaquettes d'informations.

114.2. Il est interdit également de se livrer à des opérations de démarchage sous quelque forme que ce soit, soit personnellement, soit par personne interposée, pour leur compte ou le compte de tiers et de donner des conférences ayant un caractère publicitaire.

114.3. Le papier à en-tête ne peut comprendre que les noms et prénoms ou dénomination sociale, les décorations, les titres ou diplômes délivrés ou reconnus par l'Etat, la mention du Conseil Régional de l'ordre dont il relève et les indications susceptibles de renseigner la clientèle tels que : adresse, téléphone, télécopie, chèques postaux, jours et heures de réception, à l'exclusion de toute autre mention et en particulier de celles présentant un intérêt publicitaire.

Toutefois, il peut être fait état de la qualité de l'expert près des tribunaux sous réserve que l'intéressé figure effectivement sur la liste dûment établie et rendue publique par l'administration compétente.

La mention de l'inscription au tableau de l'Ordre doit s'accompagner obligatoirement de celle du Conseil Régional dont il relève.

114.4. Les experts comptables pourront faire apposer une plaque de la dimension adoptée par le Conseil National de l'Ordre, là où ils exercent. Celle-ci portera l'indication du nom et la mention du Conseil Régional dont il relève, à l'exclusion de toute enseigne ou indication d'allure commerciale ou présentant un intérêt publicitaire.

114.5. Il est interdit à tout expert-comptable qui remplit un mandat politique ou une mission administrative d'en user à des fins professionnelles pour accroître sa clientèle.

114.6. Les Conseils de l'Ordre peuvent effectuer ou autoriser toute publicité collective qu'ils jugent utile dans l'intérêt de la profession. Les détails et les modalités d'application de cette disposition sont réglés, cas par cas, par décision du Conseil National.

114.7. Les experts comptables ne peuvent faire état que des titres, ou diplômes délivrés ou reconnus par l'Etat.

1-2 LES REGLES DE RELATIONS PROFESSIONNELLES

1.2.1 Confraternité

121.1 Dans le respect des obligations de la mission de contrôle légal, les experts comptables entretiennent entre eux des rapports de confraternité. Ils se gardent de tout acte ou propos déloyal à l'égard d'un confrère ou susceptible de ternir l'image de la profession.

Ils s'efforcent de résoudre à l'amiable leurs différends professionnels. Si nécessaire, ils recourent à la conciliation auprès des Présidents des Conseils Régionaux et en appel au Président du Conseil National.

1.2.2 Relations avec la clientèle

122.1. Les experts comptables doivent exercer avec conscience et dévouement les missions qui leur sont confiées. La loyauté, l'impartialité et, dans le cadre de la profession le désir d'être utile à leurs clients, doivent inspirer leurs conseils et guider leurs travaux.

122.2. Les experts comptables ont le droit et le devoir d'étudier, au profit de leurs clients, dans la légalité, la sincérité et la correction, les mesures susceptibles de leur éviter le paiement de frais, droits, taxes et impôts indus. Toute participation volontaire à une fraude fiscale entraîne, outre les sanctions prévues par la loi, des sanctions disciplinaires pour le membre de l'Ordre qui s'en rend coupable.

122.3. Des provisions sur honoraires peuvent être demandées par les experts-comptables aux clients.

122.4. En aucun cas, les honoraires ne peuvent être payés sous forme d'avantages, commissions ou participations.

122.5. En cas de contestation de la part de leur clientèle, et sans préjudice des règles de droit commun, les experts comptables s'efforceront de faire accepter l'arbitrage du Président du Conseil Régional. En cas de refus, le Président du Conseil National pourra être appelé à effectuer cet arbitrage avec le consentement du client.

122.6. Les experts comptables peuvent exercer le droit de rétention de livres et documents comptables conformément au droit commun.

1.2.3 Relations avec les institutions de l'Ordre

123.1. Les décisions des Conseils de l'Ordre prises dans le cadre de la loi 15-89 et du règlement intérieur s'imposent à tous les experts comptables.

123.2. Les Conseils Régionaux doivent prévenir et concilier toutes contestations ou conflits d'ordre professionnel. Ils en saisissent, le cas échéant, le Conseil National et lui communiquent les vœux individuels ou collectifs qui leur sont exprimés.

123.3. Les Conseils de l'Ordre ne peuvent recevoir et accepter la démission d'un de leurs membres faisant l'objet d'une action disciplinaire, avant qu'ils n'aient statué sur cette action.

123.4. Les cotisations étant portables, les experts comptables sont tenus de payer, directement au Conseil Régional où ils sont inscrits, leur cotisation à la date de leur admission.

123.5. Les cotisations annuelles doivent être versées directement au siège du Conseil Régional dès le premier mois de chaque année et au plus tard dans le mois de l'avis adressé aux experts comptables par le Conseil Régional.

Sans préjudice des poursuites disciplinaires, toute cotisation non payée dans le délai ci-dessus sera majorée de frais de recouvrement effectivement exposés, à défaut de règlement dans le dernier délai ainsi imparti, une sommation de payer pourra être adressée aux experts-comptables et la cotisation sera alors majorée d'un intérêt moratoire au taux légal décompté à dater du jour de la sommation.

123.6. L'inscription au tableau de l'Ordre implique l'obligation de payer la cotisation.

123.7. L'expert-comptable qui est appelé, à l'occasion de l'exercice de sa profession, à répondre à des poursuites administratives ou judiciaires, doit en informer le Président du Conseil Régional.

123.8. Tout expert-comptable qui, sans raison valable, refuse ou s'abstient de remplir les obligations professionnelles ou d'effectuer les travaux particuliers que lui impose le fonctionnement normal du Conseil, est réputé démissionnaire de sa qualité de membre du Conseil dont il fait partie, sans préjudice de l'action disciplinaire dont il peut être éventuellement l'objet pour le même motif par application des dispositions de la loi et du Code des Devoirs Professionnels.

123.9. Sont notamment réputés démissionnaires de leurs fonctions de membre d'un Conseil de l'Ordre :

- les membres qui, sans raison valable, refusent de remplir les fonctions spéciales pour lesquelles ils sont désignés par le Conseil, soit comme membre d'une commission dudit Conseil, soit comme membre ou rapporteurs d'organismes spécialisés,
- les membres, titulaires ou suppléants ou les rapporteurs d'une commission lorsque celle-ci, par suite de leur négligence ou leur abstention injustifiée, n'a pas pris de décision définitive sur une affaire dans les trois mois qui suivent celui au cours duquel elle en a été saisie.

123.10. La constatation du renoncement d'un membre du Conseil à ses fonctions électives est faite par décision motivée du Conseil National, d'office ou à la demande du Conseil régional. L'intéressé peut être préalablement entendu.

123.11. Par exception aux dispositions de l'article précédent, un Conseil Régional peut valablement constater lui-même le renoncement d'un de ses membres aux fonctions électives que celui-ci exerce sur le plan régional, lorsque cette constatation ne soulève aucune opposition de la part de l'intéressé, dans le mois qui suit la notification qui lui en est faite.

1.2.4 Relations avec les stagiaires

124.1. Le maître de stage a le devoir d'encadrer le stagiaire, de le guider dans ses travaux, dans toute la mesure du possible, de graduer ceux-ci d'après les connaissances déjà acquises, avec la préoccupation de donner au stagiaire, pendant la durée du stage, une formation professionnelle de base, le rendant apte à exercer la profession.

A cet effet, il devra s'efforcer de ne pas limiter les travaux pratiques à ceux de la seule comptabilité ou de l'audit, mais de le mettre à même d'acquérir des connaissances en droit, en fiscalité, en organisation et autres matières indispensables à l'exercice de la profession.

124.2. Le maître de stage doit rémunérer le stagiaire en fonction des services fournis dans l'exercice de sa profession, et dans aucun cas, il ne doit lui octroyer une rémunération inférieure au minimum fixée, le cas échéant, par le Conseil National de l'Ordre des Experts Comptables.

124.3. Le maître de stage doit inculquer au stagiaire une haute conscience de ses obligations et devoirs professionnels.

124.4. Le maître de stage doit accorder aux stagiaires toutes facilités pour leur permettre d'assister aux cours de préparation aux examens pour l'obtention du Diplôme National d'Expert-comptable.

124.5. Le maître de stage devrait, une fois le stage terminé, l'aider dans son installation.

124.6. Le stagiaire doit, non seulement satisfaire aux obligations du stage et parfaire ses connaissances techniques, mais aussi s'efforcer, par son assiduité et son travail, de donner pleine satisfaction à son maître de stage.

124.7. Le stagiaire doit admettre que le stage comporte une part importante de travaux matériels, qu'il faut apprendre à réaliser soi-même, avant de vouloir organiser, vérifier, apprécier et redresser les comptabilités.

124.8. Le stagiaire doit s'efforcer de se rendre utile à son maître de stage, en contrepartie de la rémunération qui lui est consentie et du sacrifice que s'impose le maître de stage pour le former.

124.9. Le stagiaire doit, par sa tenue, se montrer digne d'une profession qui implique, au plus haut point, la réserve, l'autorité et l'intégrité morale.

124.10. Le stagiaire doit compléter sa formation technique en développant sa culture générale.

124.11. Le stagiaire doit s'accompagner du suivi des cours et séminaires relatifs à la préparation des examens du Diplôme d'Expert-comptable, et le stagiaire a l'obligation de se soumettre à toutes les mesures prises pour contrôler son assiduité et ses travaux.

- 124.12. Sauf accord entre les parties, un membre de l'Ordre ne peut au cours de la période de stage de trois ans suivant la fin de son stage, accepter de mission proposée par tout client avec qui il a été en rapport à l'occasion de stage.

1.2.5 Relations avec l'Administration

- 125.1. Les experts comptables sont indépendants de toutes les administrations. Ils doivent cependant entretenir avec elles des rapports courtois et agir en toute loyauté dans leurs relations professionnelles avec les représentants de celles-ci.

TITRE II : LES REGLES DE L'EXERCICE D'AUDIT LEGAL

2.1. LES REGLES RELATIVES A LA MISSION D'AUDIT LEGAL

2.1.1. Les interdictions

- 211.1. Il est interdit à tout membre de l'Ordre des Experts Comptables, personne physique ou morale, titulaire d'une mission d'audit légale en vertu de la loi auprès d'une entité, de fournir à ladite entité ou à l'une de ses filiales au sens de l'article 143 de la loi 17-95 relative à la SA telle que modifiée et complétée, tout conseil ou toute prestation de services n'entrant pas dans les diligences de sa mission d'audit légal ou des missions en liaison étroite à cette mission visées au 2.2. ci-dessous. Dans ce cadre, il lui est interdit de fournir toute prestation:

- (a) de nature à le mettre dans une situation d'autocontrôle qui le conduirait à se prononcer sur des travaux qu'il aurait effectués ou contribués à leur élaboration. Ne sont pas considérées comme situations d'autocontrôles, les conseils, avis et recommandations relatifs aux procédures de contrôle interne en place ou envisagées et du système comptable de l'entité auditée ainsi que ceux relatifs à des principes et méthodes comptables adoptés et/ou à adopter ou ajustements proposés pour la correction des erreurs et des insuffisances dans les données comptables et états financiers présentés par l'entité auditée.
- (b) portant sur des actes de gestion et d'administration de l'entité directement ou indirectement par substitution à l'un des organes de gestion de l'entité concernée.
- (c) de tenue de la comptabilité, d'établissement des états de synthèse ou d'élaboration d'informations ou de communications financières;
- (d) De conception des procédures de contrôle interne.
- (e) De diagnostic, d'évaluation financière et d'actuariat en dehors de celles nécessaires à l'accomplissement de la mission d'audit légale ;
- (f) De conception ou de mise en place de systèmes d'information;
- (g) De conseils juridiques, financiers, fiscaux ou de financement ;
- (h) De recrutement du personnel;
- (i) De rédaction d'actes ou de secrétariat juridique ;
- (j) De conservation de titres, de biens de valeurs ou de fonds ;
- (k) D'externalisation;

- (l) De représentation des intérêts de l'entité, de l'une de ses filiales et des dirigeants de l'entité et toute prestation d'assistance dans la négociation ou de la recherche d'investisseurs pour des opérations en capital ou de recherche de financement ;
- (m) D'expertise judiciaire ou privée.

211.2. Lorsque l'un des associés d'une société d'experts comptables exerce l'une des prestations susvisées, la mission d'audit légal, dont serait titulaire ladite société, devient incompatible. Il en est de même pour l'associé concerné lorsque la société d'experts comptables dont il est associé exerce l'une des prestations susvisées.

2.1.2. Liens personnels

212.1. Certaines situations de liens personnels impactent incontestablement l'indépendance de l'expert-comptable pour exprimer son opinion d'audit en toute impartialité sur les comptes de l'entité auditée. Aussi, les experts comptables qui sont, les conjoints, ascendants et descendants jusqu'au 2^{ème} degré inclusivement des fondateurs, d'apporteurs en nature, bénéficiaires d'avantages particuliers, ainsi que des administrateurs, de membres du conseil de surveillance ou du directoire de la société auditée ou de l'une de ses filiales, ne peuvent exercer une mission d'audit légale auprès de ladite entité ou de l'une de ses filiales. Il en est de même, pour une société d'experts comptables, lorsque l'un de ses associés se trouve dans l'une des situations de liens personnels susvisées.

212.2. D'autres situations de liens personnels peuvent avoir une incidence sur l'indépendance, notamment en cas de liens familiaux ou familiaux étroits de l'expert-comptable signataire ou un membre ayant un rôle important dans l'équipe d'audit avec les personnes susvisées ou des membres de la direction.

2.1.3. Liens professionnels

213.1. Les liens professionnels s'entendent des relations qui supposent l'existence d'un intérêt commercial ou financier commun entre l'auditeur, le cabinet d'audit ou toute autre personne susceptible d'influencer les résultats de l'audit, d'une part, et l'entité, l'une de ses filiales ou ses dirigeants, d'autre part.

Si ces relations acquièrent une certaine importance pour le contrôleur ou si elles sont nouées en dehors de la pratique normale du marché, elles peuvent engendrer une menace pour l'indépendance du contrôleur et ne sont de ce fait pas acceptables.

Ainsi l'acceptation de biens ou services fournis par l'entité auditée à des conditions avantageuses ne peut être considérée comme étant réalisée dans les conditions de marché, à moins que la valeur de ces avantages reste négligeable.

Comme liens professionnels à risque, on peut citer, la détention commune d'une entreprise ou activité lucrative avec l'entité auditée, l'une de ses filiales, ses dirigeants ou un de ses cadres de haut niveau relevant de l'intérêt personnel de cette personne.

L'occupation simultanée d'un emploi dans un cabinet d'audit et chez une entité auditée ou l'une de ses filiales ou en détachement est interdite. Est également interdite l'occupation de toute fonction de direction ou de membre d'un organe de gestion de l'entité auditée ou l'une de ses filiales.

2.1.4. Liens financiers

214.1. Les liens financiers, d'un membre de l'Ordre des Experts Comptables ou tout autre intervenant de l'équipe ayant un rôle important dans la mission d'audit légale, avec l'entité auditée peuvent affecter l'indépendance de jugement du signataire pour émettre son opinion sur les comptes de ladite entité. Des mesures de sauvegarde doivent être mises en œuvre pour réduire à un niveau acceptable le risque pesant sur l'indépendance de l'auditeur.

214.2. Par liens financiers, on entend :

- 1- La détention directe ou indirecte de toutes valeurs mobilières émises par l'entité auditée ou l'une de ses filiales à l'exception de celles détenues par l'intermédiaire d'un OPCVM ou d'un organisme de retraite;
- 2- La souscription d'un contrat d'assurance hors des conditions de marché auprès de l'entité auditée ou l'une de ses filiales ;
- 3- L'importance du niveau des honoraires d'audit auprès d'une entité ou un groupe par rapport au total des honoraires du cabinet. Cette situation peut altérer la liberté de jugement de l'auditeur pour émettre son opinion par la crainte de perte de la mission. Les honoraires d'audit légal perçus auprès de l'entité auditée et/ou de ses filiales dépassant un pourcentage critique du total des honoraires annuels du cabinet pendant trois années successives. Le niveau du seuil critique dépendra de divers éléments propres à l'environnement de l'audit, tels que la taille du cabinet d'audit, le fait qu'il s'agisse d'un cabinet bien établi ou nouvellement créé, du caractère récurrent ou pas de la mission d'audit.

214.3. Est interdit à l'auditeur légal de contracter, sous quelque forme que ce soit, des emprunts auprès de l'entité auditée, de l'une de ses filiales ou d'une autre entité qu'elle contrôle au sens de l'article 144 de la loi 17/95 sur la SA telle que modifiée et complétée, de se faire consentir par elle un découvert, en compte courant ou autrement, ainsi que de faire cautionner ou avaliser par elle ses engagements envers les tiers. Toutefois, si l'entité auditée exploite un établissement bancaire ou financier, cette interdiction ne s'applique pas aux opérations courantes de ce commerce conclues à des conditions normales.

N'est pas interdite, la facturation et l'encaissement des honoraires à l'avancement des travaux de la mission d'audit légale et des missions en liaison étroite.

2.1.5. Exercice de la mission par plusieurs membres de l'Ordre

215.1. Ne peuvent être titulaires d'une mission d'audit légal d'une même entité, deux ou plusieurs experts comptables qui font partie à quelque titre que ce soit de la même société d'experts comptables ou d'un même cabinet.

215.2. Le partage des travaux d'audit entre les titulaires de la mission doit être effectué dans des proportions raisonnables. Lorsqu'ils ne parviennent pas à s'entendre sur la répartition des travaux, chacun devra saisir le président du Conseil Régional dont il dépend.

Etant chacun responsable de la certification des états de synthèse, ils 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. Dans ce cadre, ils ne peuvent invoquer le secret professionnel l'un envers l'autre. En outre, Ils se communiquent entre eux toute proposition à l'entité auditée de missions en liaison étroite à la mission d'audit légale.

Ils peuvent remplir séparément leur mission, mais ils établissent un rapport commun.

En cas de désaccord entre eux, le rapport indique les différentes opinions exprimées.

2.1.6. Recours à d'autres experts

216.1. Pour l'accomplissement de leurs diligences, les experts comptables peuvent, sous leur responsabilité, se faire assister ou représenter par tels experts ou collaborateurs de leur choix, qu'ils font connaître nommément à l'entité auditée. Ils doivent s'assurer que lesdits collaborateurs ou experts auxquels il confie des travaux respectent les règles déontologiques applicables à la profession et sont indépendants de l'entité auditée. Ils ne peuvent leur déléguer tous leurs pouvoirs ni leur transférer l'essentiel de leur mission dont ils conservent toujours l'entière responsabilité.

2.1.7. Démission, récusation, relevé de fonction et démission

217.1 Les experts comptables nommés en qualité de commissaires aux comptes dans les sociétés commerciales peuvent être récusés pour justes motifs par le président du tribunal statuant en référé à la demande d'un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5% du capital social ou de l'Autorité Marocaine des Marchés de Capitaux (AMMC), lorsque la société fait appel public à l'épargne, dans un délai de 30 jours, sous peine d'irrecevabilité, à compter de la date de leur désignation par l'assemblée générale des actionnaires.

217.2. En cours de mandat, en cas de faute ou d'empêchement pour quelque cause que ce soit, un ou plusieurs commissaires aux comptes peuvent, à la demande du conseil d'administration ou du conseil de surveillance, d'un ou plusieurs actionnaires représentant au moins 5% du capital social ou de l'assemblée générale dans tous les cas, être relevés de leurs fonctions par le président du tribunal, statuant en référé, avant l'expiration normale de celles-ci. Ils peuvent également être relevés de leurs fonctions à la demande de l'AMMC, pour les sociétés faisant appel public à l'épargne.

217.3 En cas de démission, le commissaire aux comptes doit établir un document soumis au conseil d'administration, ou au conseil de surveillance et à la prochaine assemblée générale, dans lequel il expose, de manière explicite les motifs de sa démission. Pour les sociétés faisant appel public à l'épargne, ledit document est transmis, immédiatement après la démission, à l'AMMC.

217.4 L'expert-comptable titulaire de la mission d'audit légal peut démissionner pour motifs légitimes. La démission est considérée comme légitime notamment :

- Pour raisons de santé ou de situation familiale,

- En cas de cessation définitive d'activité ou de radiation du tableau de l'Ordre des Experts Comptables,
- En cas de survenance de situations susceptibles de porter atteinte à son indépendance et/ou contraires aux règles d'incompatibilité,
- Lorsqu'il y a émission de réserves répétées ou de refus de certifier résultant notamment d'irrégularités graves non rectifiées,
- Si les honoraires sont insuffisants et sans espoir d'évolution eu égard à l'importance des diligences à accomplir,
- En cas de retard excessif de paiement des honoraires.

217.5 L'expert-comptable ne peut démissionner pour se soustraire à l'application de ses obligations légales.

217.6 La démission devra comprendre un délai de préavis d'au moins un mois ; toutefois si l'une des causes d'incompatibilité prévues par la loi survient en cours de mandat, l'intéressé doit cesser immédiatement d'exercer ses fonctions et en informer le conseil d'administration ou le conseil de surveillance, au plus tard quinze jours après la survenance de cette incompatibilité.

217.7 Lorsqu'à l'expiration de son mandat d'audit légale dans les sociétés commerciales, il est proposé à l'assemblée de ne pas renouveler l'expert-comptable titulaire de la mission ce dernier doit être, s'il le demande, entendu par l'assemblée. L'expert-comptable désigné en remplacement est tenu de respecter les règles de confraternité prévues par les normes professionnelles en la matière, en s'assurant notamment du paiement intégral des honoraires de son prédécesseur et en s'informant des raisons et conditions du remplacement, départ ou révocation de ce dernier.

2.1.8. Délais de vacuité

218.1. Les commissaires aux comptes ne peuvent être désignés comme administrateurs, directeurs généraux ou membres du directoire des sociétés qu'ils contrôlent qu'après un délai minimum de 5 ans à compter de la fin de leurs fonctions. Ils ne peuvent, dans ce même délai, exercer lesdites fonctions dans une société détenant 10% ou plus du capital de la société dont ils contrôlent les comptes.

218.2. Les personnes ayant été administrateurs, directeurs généraux, membres du directoire d'une société anonyme ne peuvent être désignées commissaires aux comptes de cette société dans les cinq années au moins après la cessation de leurs fonctions. Elles ne peuvent, dans ce même délai, être désignées commissaires aux comptes dans les sociétés détenant 10% ou plus du capital de la société dans laquelle elles exerçaient lesdites fonctions.

218.3. Avant d'accepter la mission d'audit légal, l'expert-comptable analyse la nature des missions que lui-même ou le cas échéant le cabinet ou la société d'experts comptables auquel il appartient auraient réalisées antérieurement pour l'entité concernée, afin d'identifier, notamment, les risques d'auto révision qui pourraient résulter de la poursuite de leurs effets dans le temps. Il apprécie leur importance au regard des comptes et met en place les mesures de sauvegarde appropriées.

2.2. LES REGLES RELATIVES AUX AUTRES MISSIONS

220.1. En vue de sauvegarder l'indépendance des commissaires aux comptes (CAC), la Loi 17 /95 telle que modifiée et complétée par la loi 20 /05 a interdit, entre autres, la nomination des personnes qui :

- Assurent pour l'une des personnes physiques précitées (paragraphe 2.1.2), pour la société ou pour l'une de ses filiales des fonctions susceptibles de porter atteinte à leur indépendance ;
- Ou Reçoivent de l'une d'elles une rémunération pour des fonctions autres que celles prévues par la présente loi.

Cette interdiction couvre également :

- les sociétés d'experts comptables dont l'un des associés se trouve dans l'une des situations prévues ci-dessus ;
- ainsi que l'expert-comptable associé dans une société d'experts comptables lorsque celle-ci se trouve dans l'une desdites situations.

220.2. Le terme de «Fonction» renvoie au «rôle» du commissaire aux comptes dans le cadre du contrôle des sociétés soumises par la force de la Loi au commissariat aux comptes. Cette dernière reconnaît que le commissaire aux comptes a plusieurs fonctions (c'est-à-dire plusieurs rôles). Ces fonctions se déclinent sous forme d'un ensemble de missions que l'expert-comptable peut être appelé à assurer pour le compte de la société lorsque ce dernier assure la fonction de commissaire aux comptes.

220.3. Les fonctions autres que celles prévues par la loi qui sont de nature à porter atteinte à l'indépendance du commissaire aux comptes ont été définies dans le paragraphe 2.1.

220.4. Par contre, étant donné que la loi interdit au commissaire de recevoir une quelconque rémunération pour des fonctions autres que celles prévues par la présente loi. Cette nouvelle rédaction impose de préciser :

- les fonctions (ou missions) du CAC qui sont prévues par la loi 17/95 ;
- Les missions du CAC prévues par d'autres textes que la loi 17/95 ;
- Missions confiées au CAC en liaison étroite avec ses fonctions.

2.2.1. Missions du commissaire aux comptes prévues par la Loi 17/95:

221.1. Le commissariat au compte tel qu'il découle de la loi 17/95 inclut un ensemble de missions qui peuvent être regroupées en **quatre catégories principales** :

(a) **Une mission générale d'audit** : Cette mission inclut un ensemble de diligences, de vérifications et de contrôles devant conduire à certifier que les comptes de la société 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 cet exercice (Articles 159 et suivants).

D'après l'article 166 de la loi 17/95 relative aux sociétés telle que modifiée et complétée, le commissaire aux comptes a pour mission permanente, à l'exclusion de toute immixtion dans la gestion, de :

- Vérifier les valeurs et les livres ainsi que les documents comptables de la société ;
- Et de vérifier la conformité de sa comptabilité aux règles en vigueur.

Le commissaire aux comptes établit un rapport dans lequel il rend compte à l'assemblée générale de l'exécution de la mission qu'elle lui a confiée. Dans ce rapport, le commissaire aux comptes est tenu de certifier, avec ou sans réserve, 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 cet exercice ou de refuser de certifier ces comptes.

Cette mission générale induit également des **obligations de communication** par le commissaire aux comptes de ses opinions et de révélation de certains faits ou situations aux organes et autres entités désignés par la loi :

- Information des organes de gestion sur les contrôles, les conclusions et les faits apparaissant délictueux ;
- Information de l'assemblée des actionnaires sur les conventions réglementées portées à sa connaissance par le Président du conseil ou du directoire ;
- Information sur les prises de participation ou de contrôle ;
- Information de l'AMMC sur les irrégularités et les inexactitudes ;
- Informations de toute autorité de régulation sur le déroulement de sa mission conformément à la réglementation en vigueur

(b) des missions d'information ou de contrôle spécifiques intervenant dans le cadre de sa mission générale de certification et qui ont pour objet de :

- Vérifier la sincérité et la concordance avec les états de synthèse des informations contenues dans le rapport de gestion et autres documents aux actionnaires sur le patrimoine de la société, sa situation financière et ses résultats (Article 166 et 175) ;
- S'assurer du respect de certaines garanties légales particulières et en particulier :
 - Veille au respect des dispositions légales en matière d'actions détenues par les administrateurs ou membres du conseil de surveillance ;
 - Veille au respect de l'égalité des actionnaires

(c) des missions connexes relatives à la réalisation de certaines opérations juridiques spécifiques à savoir :

- Augmentation du capital par compensation avec des créances
- Suppression du droit préférentiel de souscription
- Emission d'obligations convertibles en actions
- Réduction du capital
- Transformation de la forme juridique de la société

- Emission de certificats d'investissement
- Création d'actions à dividende prioritaire
- Commissariat à la fusion

Bien entendu, ces missions requièrent des diligences spécifiques contenues dans la loi et le manuel des normes professionnelles de l'Ordre des Experts Comptables et ne peuvent être considérés comme accessoires par rapport à la mission générale d'audit.

(d) La mission particulière de commissariat aux apports :

Cette mission peut être effectuée par le Commissaire aux comptes, sous réserve qu'il ne procède pas lui-même aux travaux éventuels d'évaluation des apports.

Signalons que la loi 17/95 ne prévoit pas d'incompatibilité explicite entre les fonctions de commissaire aux comptes et les fonctions de commissaire aux apports.

2.2.2. Missions du CAC prévues par des Lois autres que la loi 17/95 :

222.1. Dans sa rédaction modifiée par la loi 20/05, l'article 161 de la loi 17/95 ne tient pas compte de l'existence de plusieurs missions légales prévues par d'autres textes que celui de la loi 17/95 relative aux sociétés anonymes.

En effet, il existe plusieurs autres textes légaux qui attribuent des missions spécifiques au commissaire aux comptes en sa qualité de professionnel qui contrôle la fiabilité des comptes de la société. Ces textes continuent de se développer au fur et à mesure que le législateur juge que l'intervention du commissaire aux comptes peut remplir les objectifs de la mission indépendante d'effectuer des contrôles ou vérifications ou de délivrer une attestation liée directement aux comptes ou à la situation financière de l'entreprise. Il s'agit notamment des missions suivantes :

- a) **Procédure d'alerte** prévue par le code de commerce, (article 546 du code commerce) qui prévoit un rapport du commissaire aux comptes, lorsque la continuité d'exploitation de la société demeure compromise en vue de la délibération à ce sujet de la prochaine assemblée générale ordinaire des actionnaires ou associés selon le cas.
- b) **Vérifications spécifiques sur les délais de paiement** nouvellement introduit dans le code de commerce par la loi 32-10.
- c) **Attestations semestrielles** prévues par la loi sur l'AMMC (Article 17 dernier alinéa) auquel fait un renvoi l'article 154 de la loi sur la SA.
- d) **Certification des comptes consolidés** visée par l'article 16-2 de la loi sur l'AMMC (NB : cet article n'attribue pas, de manière expresse, cette mission aux commissaires aux comptes de la société mère).

- e) **Attestations d'examen** des notices d'information des entités faisant appel public à l'épargne, prévus par les circulaires de l'AMMC.
- f) **Mission prévue à l'article 67 du Code de travail** en cas de licenciement pour motif économique.
- g) **Mission d'examen des états du compte rendu statistique** et financier des compagnies d'assurance et de réassurance prévue par le code des assurances (article 245 dernier alinéa).
- h) **Diligences spécifiques** prévues par la réglementation bancaire.

222.2. Ainsi, à travers l'analyse de ces missions, il s'avère clair que le dénominateur commun de ces dernières est que celles-ci sont des **missions d'audit financier et comptable, d'opinion ou d'appréciation de la situation financière.**

222.3. Le but recherché par toutes ces réglementations est de bénéficier des caractéristiques de la fonction de commissaire aux comptes :

- Professionnel seul habilité par la loi à attester de la fiabilité d'une information financière et comptable ;
- Professionnel membre d'un Ordre professionnel régi par Dahir qui assure la régulation de la Profession ;
- La connaissance que le commissaire aux comptes capitalise, tout au long de sa mission permanente, sur l'entreprise et de son organisation comptable et financière,
- Les conditions de nomination du commissaire aux comptes par l'assemblée générale lui confèrent une indépendance par rapport au Management
- Les conditions de responsabilisation accrues souvent prévues par la Loi à l'encontre du commissaire aux comptes sont une garantie supplémentaire de la bonne exécution de sa mission d'intérêt général.

2.2.3. Missions confiées en liaison étroite avec les fonctions du commissaire aux comptes

223.1. Outre les missions clairement énoncées par les textes légaux cités ci-haut, les organes de gestion peuvent demander au commissaire aux comptes en sa qualité de professionnel chargé de veiller sur la fiabilité des comptes de la société d'effectuer des missions d'attestation ou de certificats particuliers, des missions d'audit dont l'impact peut être jugé positif sur la qualité de l'opinion qui sera délivrée par le commissaire aux comptes .

Les objectifs de ce type de missions ne doivent pas s'écarter de ceux cités ci-dessous :

- Attester de la fiabilité d'informations d'ordre comptable et financier incluses dans les états de synthèse soumis à son audit ;
- Attester de certaines informations ou situations qui, même 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'audit (contrôle interne, situation financière,...);

- Soumettre à audit approfondi certaines entités dont la fiabilité des comptes influence directement la fiabilité des opérations de la société filiales ou participations (actuelles ou futures).

223.2. Il s'agit, la plupart du temps, de missions d'audit (ou d'opinion) qui sont confiées au commissaire aux comptes dans le cadre de ses fonctions d'auditeur légal de la société. Ces dernières doivent notamment viser à renforcer la connaissance de l'entreprise ou de ses participations ou filiales, de son système de contrôle interne, de ses comptes ainsi que de toutes les composantes de son organisation influençant la fiabilité de l'information financière et comptable produite par la société. Par conséquent, ces missions doivent permettre au commissaire aux comptes de mieux s'acquitter de sa mission d'audit.

223.3. Enfin, ce type de missions ne peut, en aucun cas, être obligatoire mais devrait intervenir sur demande du client et avoir une utilité prouvée pour l'entreprise.

223.4. Signalons qu'en prenant la décision d'étendre le champ d'intervention de l'audit d'autres composantes de son système comptable et financier à son commissaire aux comptes, la société fait, en principe, preuve d'une volonté de renforcement de la connaissance de ce dernier et accroît la responsabilité de ce dernier conformément à l'article 180 qui stipule notamment que *«Les commissaires aux comptes 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»*.

223.5. Ainsi, dans ce cadre, plusieurs missions d'audit conduisant à émettre une opinion peuvent être considérées comme des missions étroitement liées aux fonctions du commissaire aux comptes. Nous citons à titre d'exemples :

- a) **Attestations particulières :** En dehors des cas prévus par la loi et la réglementation, une société peut demander au commissaire aux comptes qu'elle a désigné une attestation portant sur des informations particulières. Ces informations peuvent être qualitatives, quantitative ou portées sur les procédures de contrôle interne. On peut citer comme exemple une attestation sur un ou plusieurs comptes, ou une attestation sur une procédure de contrôle interne ou une quantité d'articles en stock.

Ces attestations particulières peuvent être destinées aux actionnaires et dirigeants(administrations, autorités, partenaires,...) qui voudraient disposer de confirmations directes de la part du commissaire aux comptes de la société.

- b) **Opinions sur la base de procédures d'audit convenues :** L'entité demande la réalisation de procédures convenues lorsqu'elle-même, ou un tiers identifié par elle, souhaite tirer ses propres conclusions à partir des constats qui lui sont

rapportés. Les procédures convenues ne conduisent pas à une opinion d'audit, à une conclusion d'examen limité ou à une attestation du commissaire aux comptes.

- c) **Audit ou examen limité** : Le client en dehors de ses obligations légales, peut avoir besoin de produire des informations financières ayant fait l'objet d'un contrôle externe, afin de renforcer la sécurité financière pour l'utilisateur et la crédibilité de ces dernières. Elle demande un rapport d'audit ou d'examen limité. Il peut s'agir, à titre d'exemple, d'un examen limité d'une situation intermédiaire ou d'un audit des comptes établis sous un autre référentiel comptable de la société ou de ses filiales.
- d) **Diligences d'acquisition** : Une entité, lorsqu'elle a engagé un processus d'acquisition d'une autre entité, peut avoir besoin de travaux spécifiques portant sur des informations fournies par cette dernière. Elle peut demander à son commissaire aux comptes de réaliser ces travaux de diligences d'acquisition. Ces travaux peuvent revêtir la forme d'un audit complet ou limité, un avis sur la base de procédures convenues ou une attestation particulière.

En cas d'acceptation par le commissaire aux comptes, ces missions doivent faire l'objet d'un avenant à la lettre de mission générale précisant les modalités de sa réalisation, l'opinion demandée et l'extension du budget temps et honoraire convenu.

- e) **Avis et recommandations renforçant la qualité des comptes de l'entreprise vérifiée** : Ces conseils, avis et recommandations concernent généralement le dispositif de contrôle interne et le système comptable de la société vérifiée et peuvent porter soit sur des positions prises, soit sur des positions envisagées par la société dans les domaines suivants :
 - Procédures comptables et de contrôle interne ;
 - Systèmes et organisation comptables ;
 - Principes et méthodes comptables ;
 - Information financière et comptable.

223.6. Cette liste de missions d'audit financier ou d'opinions ne peut pas être exhaustive étant donné que la pratique peut révéler d'autres besoins que les organes de gestion peuvent estimer nécessaires de la part de leur commissaire aux comptes, y compris, sous réserve de l'accord de ces derniers, des attestations ou lettres de confort à la demande de tiers (bailleurs de fonds notamment). Si ces missions comportent l'émission d'une opinion ou d'un avis professionnel et ne présentent aucun risque d'influencer négativement l'indépendance du Commissaire aux comptes, ce dernier peut prendre la responsabilité de les accepter.