



## République Islamique de Mauritanie

Projet Banque Mondiale  
IDF N°TF 053981  
Appui de la profession  
d'expertise comptable et d'audit



## MANUEL DE REFERENCE DES NORMES D'EXPERTISE COMPTABLE

Enoncé des normes  
et Guide d'Application

# NORMES D'EXPERTISE COMPTABLE

## Enoncé et guide d'application

### PRESENTATION

Ce manuel est constitué de trois parties et de différentes annexes.

La première partie constitue un préambule ; il est rappelé les caractéristiques essentielles des missions et des responsabilités du professionnel comptable dans le cadre de l'exercice de missions relevant de l'expertise comptable.

Dans une deuxième partie, ce manuel précise les conséquences pratiques de l'application des principes fondamentaux régissant le comportement professionnel, les méthodes de travail et les mode de communication (rapport écrit) du professionnel comptable.

Enfin dans une troisième partie sont précisées les procédures à appliquer et les responsabilités professionnelles inhérentes à différents types de mission qu'un professionnel comptable peut être amené à accomplir dans le cadre de l'expertise comptable :

Des missions d'opinion (ces deux missions peuvent être normalisées) :

- f* missions d'examen limité des comptes annuels (non traité dans ce manuel, traité dans le manuel d'audit et de missions d'opinion)

- f* missions de présentation,

D'autres missions dites « aux procédures convenues » :

- f* missions d'examen sur la base de procédures convenues

- f* missions de compilation d'informations financières.

Il convient de noter que ces deux types de missions ne comportent pas l'expression d'une opinion.

En effet les missions qui ont pour objectif de permettre à un professionnel comptable d'exprimer une opinion, c'est à dire une assurance élevée (mission d'audit ou de commissariat aux comptes) ou une assurance modérée (mission d'examen limité), sont soumis à des normes particulières.

Afin d'améliorer le côté pratique de ce manuel, des informations techniques complémentaires figurent en annexe et concernent :

- f* des modèles de lettre de mission, selon les types de mission ;

- f* des modèles de rapport, selon les types de mission et selon les conclusions issues des travaux du professionnel comptable.

## NORMES D'EXPERTISE COMPTABLE

### SOMMAIRE

1. PREAMBULE : CADRE CONCEPTUEL DES MISSIONS DU PROFESSIONNEL COMPTABLE.....	7
1.1 Objet et nature des missions du professionnel comptable.....	7
1.2 La responsabilité du professionnel comptable .....	8
2. NORMES APPLICABLES A L'ENSEMBLE DES MISSIONS DU PROFESSIONNEL COMPTABLE.....	8
2.1. Normes de comportement professionnel .....	8
2.1.1. Indépendance .....	8
2.1.2. Compétence.....	11
2.1.3. Qualité du travail.....	12
2.1.4. Secret professionnel et devoir de discrétion .....	13
2.1.5. Acceptation et maintien des missions.....	15
2.2 Normes de travail.....	16
2.2.1. Programmation des travaux.....	16
2.2.2. Lettre de mission.....	17
2.2.3. Délégation et supervision.....	18
2.2.4. Utilisation des travaux d'autres professionnels .....	19
2.2.5. Documentation des travaux .....	20
2.3 Norme de rapport.....	22
3. AUTRES MISSIONS DU PROFESSIONNEL COMPTABLE .....	22
3.1 Missions d'examen sur la base de procédures convenues.....	22
3.1.1. Introduction .....	22
3.1.2. Objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues .....	23

3.1.3. Principes généraux d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues.....	23
3.1.4. Définition des termes d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues.....	24
3.1.5. Planification d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues .....	25
316. Documentation d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues .....	25
317. Procédures et éléments probants .....	25
3.1.8 Rapport de mission d'examen sur procédures convenues.....	25
 3.2 Missions de présentation .....	26
3.2.1. Introduction .....	26
3.2.2. Objectif d'une mission de présentation .....	26
3.2.3. Principes généraux d'une mission de présentation.....	27
3.2.4. Procédures spécifiques aux missions de présentation .....	28
3.2.5. Travaux spécifiques aux missions de présentation.....	29
3.2.6. Rapport de mission de présentation .....	33
 3.3 Missions de compilation d'informations financières.....	35
3.3.1. Introduction .....	35
3.3.2. Objectif d'une mission de compilation.....	35
3.3.3. Principes généraux d'une mission de compilation.....	35
3.3.4. Définition des termes de la mission .....	36
3.3.5. Planification.....	36
3.3.6. Documentation.....	36
3.3.7. Procédures.....	37
3.3.8. Rapport de mission de compilation.....	38
 ANNEXES.....	39
 ANNEXE 1 : Missions d'examen sur la base de procédures convenues .....	40
Annexe 1.1 : Exemple de lettre de mission d'examen sur la base de procédures convenues.....	40
Annexe 1.2 : Exemple de rapport de mission d'examen sur la base de procédures convenues .....	41

ANNEXE 2 : Missions de presentation des comptes annuels.....	43
Annexe 2.1. modèles d'attestation de missions de présentation .....	43
Annexes 2.2 lettre de mission de présentation des comptes et conditions générales à transmettre aux clients.....	49
Annexe 2.2.1 lettre de mission client nouveau.....	49
Annexe 2.2.2 lettre de mission client ancien.....	52
Annexe 2.2.3 conditions générales d'une mission de présentation.....	53
 ANNEXE 3 Missions de compilation d'informations financières.....	 56
Annexes 3.1 : Lettre de missions de compilation d'informations financières .....	56
Annexe 3.2 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers sans observations.....	58
Annexe 3.3 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers avec observation.....	59

## NORMES PROFESSIONNELLES DU PROFESSIONNEL COMPTABLE

### 1. PREAMBULE : CADRE CONCEPTUEL DES MISSIONS DU PROFESSIONNEL COMPTABLE

#### 1.1 Objet et nature des missions du professionnel comptable

##### **Caractère contractuel des missions du professionnel comptable**

Le professionnel comptable établit, en accord avec son client, un contrat définissant sa mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties. Il fait référence, le cas échéant, aux normes professionnelles.

Avant toute acceptation de mission, le professionnel comptable présente au chef d'entreprise les missions qu'il peut assurer et préconise la mission la mieux adaptée à la situation et aux objectifs du client. La décision appartient au client.

Mais le professionnel comptable peut refuser la mission demandée s'il estime qu'elle est inadéquate, soit en raison de la taille et de la structure de l'entreprise, soit en raison des événements auxquels celle-ci est confrontée et dont il a connaissance, et s'il estime que, dans ces conditions, son travail risque d'être inopérant ou préjudiciable à sa réputation ou à la réputation de la profession.

##### **Importance du jugement professionnel**

Les missions exercées par le professionnel comptable nécessitent à tout instant une suite de choix, de décisions. Tant dans la préparation de sa mission que dans la programmation des diligences ou dans la formulation de son opinion, le professionnel comptable fera appel à son jugement professionnel. Ainsi, il devra apprécier certaines situations au vu de critères d'importance relative.

##### **Travail en équipe et intervention personnelle**

Le professionnel comptable peut se faire assister par ses associés, des collaborateurs salariés ou des experts indépendants. Il peut déléguer mais conserve la maîtrise de l'exécution et la responsabilité finale de la mission.

##### **Respect des règles inhérentes à une profession libérale**

Membre d'une profession libérale, le professionnel comptable se doit d'exercer ses fonctions dans le respect des règles de confraternité, de solidarité et de courtoisie qui la régissent. Il doit se comporter vis-à-vis de ses confrères conformément aux règles de la déontologie professionnelle, en particulier dans ses rapports avec son prédécesseur ou son successeur dans une même entreprise.

Il doit aussi veiller à respecter les normes de l'Ordre dans ses relations avec les conseils extérieurs de l'entreprise et le commissaire aux comptes.

## 1.2 La responsabilité du professionnel comptable

### Conditions de mise en cause de la Responsabilité du professionnel comptable

La responsabilité du professionnel comptable ne peut être mise en cause que s'il a commis une faute significative dans l'exercice de ses fonctions et qu'il existe un lien de causalité direct entre la faute éventuellement commise et le préjudice éventuellement subi.

### La nature de l'obligation du professionnel comptable

Le professionnel comptable a une obligation de moyens et non de résultat. Son devoir est d'exécuter la mission qui lui est confiée avec toute la compétence et le soin que l'on est en droit d'attendre d'un professionnel normalement éclairé et diligent.

### Limites des contrôles

D'une manière générale, et sauf demande expresse du client, les vérifications ne comportent ni le contrôle de la matérialité des opérations ou des actifs, ni l'appréciation de l'opportunité des décisions de gestion.

## 2. NORMES APPLICABLES A L'ENSEMBLE DES MISSIONS DU PROFESSIONNEL COMPTABLE

### 2.1 Normes de comportement professionnel

#### 2.1.1. Indépendance

##### Norme

**Le professionnel comptable a l'obligation d'être indépendant et d'éviter toute situation qui pourrait faire présumer d'un manque d'indépendance. Il doit non seulement conserver une attitude d'esprit indépendante lui permettant d'effectuer sa mission avec intégrité et objectivité, mais aussi être libre de tout lien réel qui pourrait être interprété comme constituant une entrave à cette intégrité et objectivité. Il s'assure également que les collaborateurs auxquels il confie des travaux respectent les mêmes règles d'indépendance que celles qui lui sont imposées.**

### Fonctions et activités pouvant être incompatibles avec l'exercice de la profession

L'accomplissement de certaines fonctions ou activités par le professionnel comptable est de nature à créer des conflits d'intérêts susceptibles de porter atteinte à son indépendance.

Il s'agit en particulier des fonctions ou activités suivantes :



- f* Emploi salarié, sauf chez un autre membre de l'Ordre ou dans une société reconnue par l'Ordre,
- f* Acte de commerce ou d'intermédiaire autre que ceux que comporte l'exercice de la profession,
- f* Mandat de recevoir, conserver ou délivrer des fonds ou valeurs ou de donner quittance.

Par ailleurs, il convient de considérer avec attention les relations personnelles ou familiales entretenues par le professionnel comptable ou ses collaborateurs avec les membres de la direction de l'entreprise cliente, afin de s'assurer qu'elles ne constituent pas un risque d'atteinte à l'indépendance.

### **Fonctions et activités interdites au professionnel comptable**

Des fonctions de dirigeant ou de salarié au sein de l'entreprise cliente, ou pour son compte, sont incompatibles avec l'exercice de la profession.

Il est également interdit, pour un professionnel comptable, de détenir une délégation de signature sur les comptes bancaires de son client. Il est, en outre, interdit aux membres de l'Ordre et aux sociétés reconnues par lui d'agir en tant qu'agent d'affaires ou d'assumer une mission de représentation devant les tribunaux de l'ordre judiciaire ou administratif.

Par ailleurs, un membre de l'Ordre ne peut accepter même à titre auxiliaire et temporaire, aucune fonction publique rétribuée par un traitement, ni aucun emploi privé rémunéré dans les mêmes conditions ou même par des honoraires, si les conditions de travail placent le membre de l'Ordre dans un état de subordination à l'égard de la personne ou de la collectivité qui le rémunère ou l'honore.

### **Relations non autorisées entre le professionnel comptable et ses clients**

#### *(a) Participations dans des entreprises clientes*

Il est interdit aux membres de l'Ordre d'effectuer des travaux d'expertise comptable, de révision comptable ou de comptabilité pour les entreprises dans lesquelles ils possèdent directement ou indirectement des intérêts substantiels.

Cette disposition vise tous les clients où le membre de l'Ordre exerce une mission et toutes les entreprises appartenant au même groupe que ces clients (sociétés mères, filiales, participations, sociétés liées...).

#### *(b) Relations d'affaires*

Toute relation financière avec un client est susceptible d'affecter l'objectivité et de conduire les tiers à considérer que cette objectivité a été compromise. Le professionnel comptable ne doit donc pas entretenir de relations financières avec ses clients, telles que prêt, emprunt, crédit-bail... Cette restriction ne concerne pas les relations commerciales et financières courantes faites dans les conditions offertes habituellement au public. Cette règle s'applique également aux collaborateurs du professionnel comptable, ainsi qu'à son conjoint et à toute personne interposée (relation d'affaires, parent...).

*(c) Exercice des missions*

Les fonctions de direction et de gestion de l'entreprise incombent exclusivement au client. Aussi le professionnel comptable veille, dans l'accomplissement de ses missions, notamment de conseil, à ne pas empiéter sur ces fonctions.

*(d) Mandat de représentation*

Le pouvoir accordé par la loi ou les usages au professionnel comptable, de représenter son client devant les administrations et organismes publics, doit également être exercé avec discernement, en évitant tout fait ou situation risquant de porter atteinte à l'indépendance du professionnel.

### **Rémunération des travaux effectués par le professionnel comptable**

*(a) Modalités de rémunération*

Le professionnel comptable est exclusivement rémunéré pour ses travaux sous forme d'honoraires, et en aucun cas ces honoraires ne peuvent être payés sous forme d'avantages, commissions ou participations.

En effet, l'acceptation de biens ou services constituerait une menace pour l'indépendance. Ainsi, une hospitalité ou des cadeaux sans commune mesure avec les usages habituels, ou l'octroi de conditions commerciales particulières pour l'acquisition de biens ou services, doivent être refusés.

En outre, les honoraires doivent être équitables et constituer la juste rémunération du travail fourni comme du service rendu.

Toutefois le paiement des honoraires ne peut pas être subordonné à l'obtention d'un résultat ou d'une conclusion déterminée, et ils ne peuvent en aucun cas être calculés d'après les résultats financiers obtenus par les clients.

Le respect de la règle d'indépendance suppose également que les honoraires relatifs à des travaux effectués, s'ils sont importants, soient réglés par les clients dans les délais usuels.

*(b) Importance relative des honoraires perçus d'un même client*

L'indépendance d'un professionnel comptable serait affectée si une part trop importante de ses revenus provenait d'un même client ou de clients d'un même groupe.

Les membres de l'Ordre qui n'exercent pas leur profession sous contrat d'emploi et les sociétés inscrites au tableau ne peuvent consacrer leur activité en majeure partie à des travaux concernant une seule entreprise, un seul groupe financier ou une seule communauté d'intérêt.

### **Fonctionnement des sociétés d'expertise comptable**

La constitution de sociétés d'expertise comptable, sous forme de sociétés par actions ou de sociétés à responsabilité limitée est autorisée sous certaines conditions :

la direction ou la gérance doit en être assurée par des membres de l'Ordre et ceux-ci doivent en détenir directement ou indirectement les trois quarts du capital et des droits de vote.

Les statuts de ces sociétés doivent comporter des clauses d'agrément pour l'admission de tout nouvel associé ou la cession à un associé n'exerçant pas la profession.

Il est interdit à toute société d'expertise comptable de détenir des participations financières dans des entreprises non inscrites elles-mêmes à l'Ordre. Toutefois, et sous le contrôle de l'Ordre, une entreprise d'expertise comptable peut détenir des participations dans une entité qui a pour seul objet de faciliter les activités de ses membres (société immobilière mettant à la disposition de ses actionnaires les locaux nécessaires à leur activité, par exemple).

Aucune personne ou groupement d'intérêts, extérieurs à l'Ordre, ne doit détenir directement ou par personne interposée, une partie du capital ou des droits de vote de nature à mettre en péril l'exercice de la profession ou l'indépendance des associés professionnels comptables, ainsi que le respect par ces derniers des règles inhérentes à leur statut et à leur déontologie.

### 2.1.2. Compétence

#### **Norme**

**Les qualités requises pour exercer la profession d'expert-comptable sont définies par les textes législatifs et réglementaires. Le professionnel comptable complète régulièrement et met à jour ses connaissances. Il s'assure également que les collaborateurs auxquels il confie des travaux ont une compétence appropriée à la nature et à la complexité de ceux-ci. Il veille à leur formation continue.**

#### **Qualification professionnelle**

Nul ne peut porter le titre d'expert-comptable, ni en exercer la profession s'il n'est inscrit au tableau de l'Ordre.

#### **Formation continue**

La formation continue constitue une condition du maintien de la compétence professionnelle des membres de l'Ordre. Ainsi, le membre de l'Ordre s'attache-t-il à développer sans cesse sa culture, non seulement sa culture professionnelle mais aussi ses connaissances générales pour affermir son jugement.

Afin de maintenir le haut degré de compétences qu'appellent ses interventions et aussi pour s'adapter à l'émergence de nouvelles missions, chaque membre de l'Ordre consacre 40 heures au moins par an à sa formation permanente, hors les heures consacrées à l'indispensable suivi de la documentation professionnelle.

Pour des raisons pratiques, cet objectif peut s'apprécier sur une période pluriannuelle de trois ans, au cours de laquelle 120 heures doivent être consacrées à la formation continue. Ce quota d'heures couvre l'ensemble des activités du membre de l'Ordre. Chaque membre de l'Ordre détermine librement son programme de formation.

L'Ordre publie chaque année à l'intention des membres de l'Ordre une note d'orientation précisant les axes de formation jugés prioritaires et contribue à la promotion d'actions de formation sur les normes et la doctrine professionnelles.

### Compétence générale du cabinet

Le maintien de la compétence du cabinet suppose notamment :

- f* une évaluation périodique des besoins en personnel (quantitative et qualitative),
- f* un plan de formation continue d'un volume minimal de 16 heures par an pour le personnel non-membre de l'Ordre.

### Acceptation des missions

Avant d'accepter une mission, le professionnel comptable s'assure qu'il possède les compétences nécessaires pour la mener à bien. Il refuse les missions où il estime que sa compétence est insuffisante, à moins qu'il ait la possibilité de se faire assister par un expert qualifié.

#### 2.1.3. Qualité du travail

### Norme

**Le professionnel comptable exerce ses missions avec conscience professionnelle et avec la diligence permettant à ses travaux d'atteindre un niveau de qualité suffisant, compatible avec son éthique et ses responsabilités. Le professionnel comptable s'assure que ses collaborateurs respectent les mêmes critères de qualité dans l'exécution des travaux qui leur sont délégués.**

### Conscience professionnelle

La qualité des travaux résulte non seulement de la compétence du professionnel comptable et de ses collaborateurs mais aussi d'une mise en œuvre adéquate, avec conscience et probité.

### Diligence

Le professionnel comptable applique :

- f* les normes de l'Ordre relatives à l'exercice des missions,
- f* les obligations comptables énoncées par les textes légaux et précisées par la doctrine.

La qualité du travail est en outre liée à la correcte application des normes de compétence, de délégation et de supervision, de programmation et de documentation des travaux.

### Compétence des collaborateurs

Les collaborateurs reçoivent une formation adéquate de façon à assurer une qualité suffisante de leurs travaux.

## **Supervision**

L'exercice de la supervision constitue un moyen indispensable pour assurer la qualité de travail. Le professionnel comptable ne peut pas employer un nombre de collaborateurs comptables salariés (autres que les experts-comptables stagiaires) supérieur à 10.

Pour une société, cette limite est fixée à 10 comptables salariés par associé membre de l'Ordre exerçant effectivement leur activité au sein de ladite société.

Certaines tâches relèvent exclusivement du professionnel comptable et ne peuvent pas être déléguées.

Le professionnel comptable conserve la responsabilité finale des travaux délégués. Il assume cette responsabilité en organisant une supervision appropriée.

## **Programmation des travaux**

La programmation des travaux du professionnel comptable permet d'assurer une affectation adéquate des collaborateurs aux missions de manière à pouvoir effectuer la mission dans les délais légaux ou contractuels et avec un maximum d'efficacité.

Chaque mission doit faire l'objet d'une programmation rigoureuse (élaboration d'un calendrier, énonciation des tâches à exécuter...)

## **Documentation**

Le professionnel comptable justifie de l'application des normes relatives à l'exercice des missions par des documents appropriés.

### 2.1.4. Secret professionnel et devoir de discrétion

## **Norme**

**Le professionnel comptable est tenu au respect du secret professionnel et à un devoir de discrétion.**

## **Secret professionnel**

Sous réserve de toute disposition législative contraire, les experts-comptables sont tenus au secret professionnel.

La révélation d'une information à caractère secret par une personne qui en est dépositaire, soit par état ou par profession, soit en raison d'une fonction ou d'une mission temporaire, est passible de sanctions pénales et de sanctions disciplinaires.

Ne relèvent du secret professionnel que les seules informations dont la divulgation est susceptible de porter atteinte à l'honneur ou à la dignité humaine.

## **L'application des textes**

Le secret professionnel suppose l'existence d'un secret recueilli en raison d'un état ou à l'occasion de l'exercice d'une profession ou d'une fonction.

Le domaine du secret professionnel couvre :

*f* les confidences nécessaires,

*f* les secrets par nature,

dont le professionnel se trouve dépositaire à l'occasion de sa mission.

Le professionnel comptable tenu à l'obligation de secret ne saurait en être libéré que lorsque la loi lui impose de révéler ou l'autorise à le faire.

L'obligation de respecter le secret professionnel s'impose aux experts-comptables, donc aux professionnels personnes physiques. Dès lors, elle interdit toute communication d'informations protégées entre les professionnels appartenant à une même société d'expertise comptable, sauf lorsqu'ils interviennent, conjointement, à l'occasion d'une mission unique.

Les salariés des membres de l'Ordre sont également tenus au secret professionnel.

## **Devoir de discrétion**

Le devoir de discrétion s'applique à toutes les informations d'ordre général dont le professionnel comptable a connaissance à l'occasion de l'exécution de sa mission et son non-respect peut entraîner des sanctions disciplinaires prononcées par l'Ordre.

Le client peut cependant en libérer le membre de l'Ordre, et il ne saurait être opposé à l'autorité judiciaire.

Il n'est pas, non plus, opposable au contrôleur chargé d'un examen de l'activité professionnelle du membre de l'Ordre en application des dispositions concernant le contrôle exercé par l'Ordre sur les activités professionnelles de ses membres.

Le devoir de discrétion s'impose à l'ensemble des collaborateurs des membres de l'Ordre.

## **Situation spécifique du professionnel comptable appelé à témoigner devant une autorité judiciaire**

Le professionnel comptable appelé à témoigner devant une autorité judiciaire ne peut révéler les confidences que lui a faites son client ou les informations entrant dans la sphère de la confiance dont il a eu connaissance dans l'exercice de sa profession.

En revanche, il doit - tout en respectant cette règle - répondre à toute question portant sur des problèmes de technique comptable, financière ou fiscale.

Les autorités judiciaire peuvent être amenés à recueillir auprès des professionnels de la comptabilité des informations spécifiques relatives à leurs entreprises clientes, dans la recherche d'infractions classiques commises dans le cadre social (abus de biens sociaux, escroquerie, etc.), de cas de banqueroute (notamment quant à la tenue formelle de comptabilité) ou d'infractions propres à la réglementation de la profession (par exemple couverture d'exercice illégal de la profession).

Les professionnels ne sauraient révéler spontanément même aux juridictions répressives (hors les cas prévus par la loi, notamment d'information ouverte à leur rencontre et dans les strictes limites nécessaires à leur défense) ce qu'ils ont appris au cours de leur mission. Ils doivent attendre d'être requis.

A l'occasion de ce témoignage, leurs révélations doivent être strictement limitées à ce qui est indispensable à la sincérité de leur déposition. Si le professionnel peut répondre à toute question portant sur les problèmes de technique comptable, financière ou fiscale, il reste lié par le secret professionnel vis-à-vis des autorités judiciaires pour toutes les confidences qui lui ont été faites par son client dans l'exercice de sa profession.

#### 2.1.5. Acceptation et maintien des missions

##### **Norme**

**Avant d'accepter une mission, le professionnel comptable apprécie la possibilité d'effectuer ladite mission. Il examine en outre périodiquement, pour ses missions récurrentes, si des événements remettent en cause leur maintien.**

##### **Acceptation de la mission**

En raison des risques liés inévitablement à toute relation d'affaires, mais aussi et surtout en raison des responsabilités professionnelles attachées aux travaux du professionnel comptable, il est indispensable d'être attentif aux critères d'acceptation d'une nouvelle mission. Pour tout nouveau client ainsi que pour les missions nouvelles chez un client du cabinet, le professionnel comptable apprécie la possibilité d'effectuer la mission considérée : prise de connaissance globale de l'entreprise, évaluation des risques, respect du principe d'indépendance, faisabilité de la mission au regard notamment des compétences disponibles et du plan de charge du cabinet.

La décision finale appartient exclusivement au professionnel comptable et ne peut être déléguée.

Dans le cas où le professionnel comptable est appelé à remplacer un confrère, il conviendra, en outre, avant d'accepter la mission d'informer le confrère concerné et de s'assurer que l'offre n'est pas motivée par le désir du client d'éluder l'application des lois et règlements.

Le membre de l'Ordre s'abstient de toute critique à l'égard de son prédécesseur.

Lorsque les honoraires dus à son prédécesseur résultent d'une convention nettement précisée, il doit avoir obtenu la justification du paiement des dits honoraires avant de commencer sa mission. A défaut, il doit en référer au Président de l'Ordre et faire toutes réserves nécessaires auprès de son client avant d'entrer en fonction.

Lorsque ces honoraires sont contestés par le client, le membre de l'Ordre appelé à remplacer un confrère suggère par écrit à son client de recourir à la procédure de conciliation ou d'arbitrage de l'Ordre.

## Recours à des experts qualifiés

Chaque fois que l'exécution d'une mission nécessite des compétences particulières, le professionnel comptable se fait assister par un expert possédant les compétences requises.

Un professionnel comptable ne doit pas accepter une mission s'il n'est pas certain de pouvoir bénéficier de l'assistance qualifiée éventuellement nécessaire.

## Poursuite des missions

Pour les missions récurrentes, le professionnel comptable apprécie périodiquement si les changements éventuellement intervenus dans la situation des clients ou du cabinet ne sont pas susceptibles de remettre en cause son indépendance et par conséquent le maintien de sa mission.

Les missions peuvent aussi évoluer dans un sens qui ne permette plus de les conserver sans risques. Les facteurs de risques sont très variés et s'apprécient en fonction de la mission ; on peut notamment citer les facteurs suivants :

- f* Non-communication de documents ou informations nécessaires,
- f* restriction dans la mise en œuvre des diligences,
- f* Non-paiement ou limitation des honoraires.

Par ailleurs en cas de manquements importants et répétés du client à ses obligations, le professionnel comptable peut mettre fin à sa mission après mise en demeure. Dans tous les autres cas, la mission est dénoncée trois mois avant la date de clôture de l'exercice par lettre recommandée avec accusé de réception.

Le professionnel comptable restitue les documents appartenant au client à la fin de sa mission. Toutefois en cas de non-paiement des honoraires le membre de l'Ordre bénéficie du droit de rétention dans les conditions de droit commun et peut y recourir une fois épuisées toutes les voies de la conciliation.

## 2.2 Normes de travail

### 2.2.1. Programmation des travaux

#### Norme

**Le professionnel comptable programme l'exécution de ses missions. Cette démarche lui permet d'assurer une affectation adéquate des collaborateurs aux missions.**

#### Commentaires de la Norme

Si l'on considère le nombre d'informations à recueillir et à apprécier, le nombre de contacts à prendre, les divers délais à respecter, il n'est pas possible que le professionnel comptable puisse mener sa mission à bonne fin sans qu'il en ait préalablement planifié l'exécution.



Il est également nécessaire de prévoir l'affectation des collaborateurs en fonction de leur compétence et de leur disponibilité eu égard aux travaux à accomplir.

L'efficacité de la programmation suppose l'existence d'un processus permanent. Les modalités de la programmation (fréquence, précision, moyens) seront fonction de la dimension et de la nature des missions du cabinet. Il sera généralement nécessaire d'organiser les missions en les faisant reposer sur un programme de travail et un budget. Ces données peuvent permettre l'élaboration du planning annuel du cabinet et le suivi des temps.

Il est souhaitable qu'une trace d'une programmation effective figure dans les dossiers de travail du professionnel comptable.

### 2.2.2. Lettre de mission

#### **Norme**

**Le professionnel comptable établit, en accord avec son client, un contrat définissant sa mission et précisant les droits et obligations de chacune des parties. Il fait référence, le cas échéant, aux normes professionnelles.**

#### **Modalités d'application**

Le contrat passé avec le client donne lieu généralement à une lettre de mission qui fixe les obligations réciproques et servira de preuve en cas de litige pour rechercher les responsabilités respectives.

La mission proposée doit être adaptée aux particularités du client ainsi qu'à ses besoins. Cela implique que le professionnel ait pris connaissance de l'entreprise, et notamment de son organisation, afin de définir le type de mission approprié et de proposer un budget d'honoraires.

Toute lettre de mission comprend généralement les éléments suivants :

- f* la qualification de la mission ainsi que sa description,
- f* la référence, le cas échéant, aux normes professionnelles de l'Ordre,
- f* les obligations de chaque partie,
- f* les délais d'exécution,
- f* les conditions financières,
- f* la durée de la mission,
- f* la mention que toute modification importante de la mission fera l'objet d'un avenant,
- f* les modes de reconduction ou de rupture le cas échéant,
- f* le mode de traitement des litiges.
- f* Et autres informations spécifiques éventuelles (autorisation de passation de marché, qualité des signataires...)

Lorsque cela est nécessaire, elle fait l'objet d'une actualisation périodique.

### Cas particuliers

Dans les missions récurrentes, le professionnel comptable peut estimer inadéquat de demander à un client de signer une lettre de mission, quand il s'agit d'un client ancien eu égard à la bonne connaissance réciproque des parties.

Bien qu'un contrat se prouve par tout moyen, il est souhaitable que le professionnel comptable envoie une lettre de confirmation relative aux modalités en cours.

Exceptionnellement dans le cas de missions non récurrentes de faible importance, une note d'honoraires libellée de façon détaillée pourra constituer un moyen de preuve du contrat.

#### 2.2.3. Délégation et supervision

### Norme

**Les missions du professionnel comptable peuvent donner lieu à la constitution d'équipes.**

**Le professionnel comptable peut se faire assister ou représenter par des collaborateurs. Toutefois, il ne peut déléguer tous ses travaux et conserve la responsabilité finale de la mission en organisant une supervision adéquate.**

### Organisation de l'équipe

Cette organisation se réalise :

- f* par une répartition des tâches entre les divers niveaux des collaborateurs,
- f* par une répartition dans le temps des travaux à effectuer.

Le travail de l'équipe est organisé dans le cadre d'un programme de travail. Une organisation satisfaisante de la supervision est de nature à concilier les impératifs de la qualité de travail et du coût de la mission.

### Conditions de la délégation

Le professionnel comptable pourra déléguer une partie de ses travaux en fonction :

- f* du volume de la mission,
- f* des délais à respecter,
- f* du niveau de qualification des travaux à effectuer,
- f* de la complexité des problèmes à résoudre.

Toute délégation doit faire l'objet d'un écrit signée par le professionnel comptable et le délégataire et explicitant les tâches, obligations, devoirs et sanctions.

### Limites de la délégation

Les experts-comptables assument dans tous les cas la responsabilité de leurs travaux et activités.

Sont de la seule responsabilité du professionnel comptable les interventions suivantes : acceptation ou refus des missions, signature de la lettre de mission (ou de la lettre de rupture), examen et signature des rapports et de toute autre attestation d'information établie à la demande d'un client.

La délégation ne constitue en aucun cas un transfert de la responsabilité du professionnel comptable.

### Modalités de la supervision

La délégation implique en contrepartie un contrôle des travaux réalisés. Le professionnel comptable organise la supervision des missions qui lui sont confiées en fonction des caractéristiques de celles-ci.

Cette supervision peut être en partie assurée par des collaborateurs possédant le niveau de compétence requis, c'est-à-dire les capacités et une expérience correspondant aux responsabilités qui leurs sont confiées.

Elle s'exerce principalement par la revue des dossiers de travail, afin de s'assurer que les travaux progressent selon le programme et les délais prévus, de contrôler le travail des collaborateurs et de fournir les orientations appropriées.

Elle contribue, par ailleurs, à la formation des membres de l'équipe.

### Matérialisation de la supervision

La supervision peut se traduire notamment :

- f* par une note de commentaires,
- f* par un paragraphe ou des annotations sur des documents établis par les collaborateurs ou tous autres documents de travail,
- f* par les notes personnelles du professionnel comptable sur des points qu'il a résolus lui-même. Le degré de supervision est variable selon le dossier concerné et l'équipe ayant participé à la mission.

#### 2.2.4. Utilisation des travaux d'autres professionnels

### Norme

**Le professionnel comptable qui est conduit à utiliser les travaux d'autres conseils extérieurs à l'entreprise apprécie dans quelle mesure ces travaux peuvent servir les objectifs de sa mission et être pris en considération. Il a recours à un technicien dès lors que l'exécution d'une mission nécessite des compétences particulières.**

## Commentaires

Lorsqu'il fait référence à des travaux réalisés par d'autres professionnels, le professionnel comptable, procède à une étude critique de ces travaux et documente ce travail.

## Modes de relations

Le professionnel comptable peut se faire communiquer par l'entreprise les rapports établis par les autres conseils de celle-ci ou ses services internes. Il peut, avec l'accord du client, entrer en contact direct avec ces professionnels. La courtoisie mais aussi l'absence de complaisance guide ses relations avec ces conseils.

## Collaboration entre deux experts comptables

Un expert-comptable peut faire appel, à condition d'en informer son client, à l'un de ses confrères spécialiste dans tel ou tel domaine (ex. informatique). Dans ce cas le membre de l'Ordre conserve, vis-à-vis de son client, la responsabilité de la mission que celui-ci lui a confiée.

### 2.2.5. Documentation des travaux

## Norme

**Une bonne organisation des missions implique la tenue de dossiers de travail. Ils facilitent la compréhension et le contrôle des travaux. Ils permettent au professionnel comptable de matérialiser la mise en œuvre de ses diligences, pour toute mission qu'il a accomplie.**

**Le professionnel comptable conserve ses dossiers de travail durant la période de prescription légale et en préserve la confidentialité.**

## Objectifs

Le dossier de travail constitue un outil guidant le professionnel comptable et ses collaborateurs dans l'organisation et l'exécution de la mission.

Il permet de s'assurer que chaque point important de la mission a été couvert et facilite ainsi le contrôle par le professionnel comptable des travaux des collaborateurs.

Il facilite la recherche des informations que le professionnel comptable est amené fréquemment à donner à son client.

Par ailleurs, le dossier de travail constitue un moyen efficace de prise de connaissance de l'entreprise cliente.

Il permet ainsi d'assurer une bonne transmission de la mission, lorsque de nouveaux collaborateurs sont amenés à intervenir.

Il contribue à améliorer la qualité des interventions ultérieures, dans la mesure où les éléments qu'il contient (description de l'entreprise, difficultés rencontrées...) permettront de compléter ou de préciser le programme de travail.

Enfin, le dossier de travail constitue un élément de preuve de l'accomplissement des diligences professionnelles. Il met en évidence la nature et l'étendue des travaux du professionnel comptable. Il permet de matérialiser les constatations que celui-ci a faites et de justifier les conclusions auxquelles il est parvenu.

### **Contenu du dossier de travail**

Il n'est pas envisageable, en raison de la variété des missions et de leurs modalités d'exécution, de préciser un contenu obligatoire du dossier de travail ; toutefois, certains documents fondamentaux paraissent devoir trouver leur place dans un dossier de travail répondant aux objectifs définis précédemment :

- f* la lettre de mission,
- f* les pièces justifiant les interventions auprès du client pour obtenir les informations et documents nécessaires à l'exercice de la mission,
- f* les informations reçues du client et des tiers,
- f* les documents établis par le professionnel comptable.

Le dossier peut comprendre les éléments nécessaires au suivi administratif de la mission (budget, suivi des temps passés, facturation...).

Le dossier de travail ne comporte que les éléments significatifs de la mission exécutée et ne doit pas être considéré comme une fin en soi.

### **Structure et forme du dossier de travail**

Le dossier de travail est l'un des éléments de l'organisation interne du cabinet. Une structure ou une forme particulière des dossiers de travail ne peut donc être préconisée. Toutefois, il importe, afin de faciliter l'accès aux dossiers, que le professionnel comptable opte pour une structure et une forme définie.

Lorsque la mission est répétitive et porte sur plusieurs périodes, le dossier peut être divisé en deux parties :

- f* une partie permanente est constituée de l'ensemble des documents susceptibles d'être utiles à l'exécution des missions successives et qui présentent donc un intérêt durable ;
- f* une seconde partie comporte les documents relatifs aux travaux concernant la période. Pour ces missions, il est également efficace d'utiliser des documents de travail normalisés.

### **Propriété, conservation et consultation des dossiers de travail**

Les dossiers de travail appartiennent au professionnel comptable qui doit prendre toute mesure utile pour assurer leur conservation pendant la durée de la prescription légale et éviter la divulgation inconsidérée de leur contenu.

Pour ce qui est de la documentation propre au professionnel comptable, le client doit être considéré comme un tiers, au regard du secret professionnel.

Les documents confidentiels ne pourront lui être communiqués qu'avec l'accord du professionnel comptable. Les informations couvertes par le secret professionnel ne

semblent pas pouvoir lui être communiquées. Il faut entendre par documentation propre au professionnel comptable toutes les pièces qui n'appartiennent pas au client ou qui n'ont pas été établies pour lui être délivrées à l'occasion de l'exécution de la mission.

## **2.3 Norme de rapport**

### **Norme**

**Les missions du professionnel comptable donnent généralement lieu à une communication écrite. Le document établi est différent selon le type d'intervention. Il est réalisé dans le but de faire connaître au client et, le cas échéant, aux tiers lecteurs, la nature des travaux effectués par le professionnel comptable et les conclusions émises à l'issue de ses travaux.**

### **Commentaires**

Le document établi peut prendre des formes variables : lettre, attestation, note de commentaires. Il est fait référence aux normes professionnelles régissant la mission, lorsqu'elles existent. Le document est daté et signé par le membre de l'Ordre et éventuellement par le collaborateur l'ayant assisté dans la conduite de la mission.

Dans les sociétés d'expertise comptable, les travaux sont assortis de la signature personnelle du professionnel comptable ayant conduit la mission, ainsi que de la signature sociale. Cette signature sociale est délivrée par un représentant légale ou un autre expert-comptable inscrit ayant reçu délégation à cet effet.

Il est adressé au seul client, qui en gère la diffusion.

## **3. AUTRES MISSIONS DU PROFESSIONNEL COMPTABLE**

### **3.1 Missions d'examen sur la base de procédures convenues**

#### **3.1.1. Introduction**

1. L'objet de la présente Norme est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle du professionnel comptable relative à une mission d'examen d'informations financières sur la base de procédures convenues, ainsi que la forme et le contenu du rapport que le professionnel comptable rédige au terme de ce type de missions.

2. Cette norme vise l'examen d'informations financières. Toutefois, elle peut également s'avérer utile pour des missions d'examen d'informations autres que financières, à condition que le professionnel comptable ait une connaissance suffisante du sujet en question et qu'il existe des critères raisonnables sur lesquels baser ses conclusions. Pour appliquer cette norme, il peut également être utile de se référer à d'autres normes pouvant la compléter.

3. Une mission d'examen sur la base de procédures convenues peut conduire le professionnel comptable à mettre en oeuvre certaines procédures concernant des rubriques particulières de données financières (par exemple : les comptes fournisseurs, les comptes clients, les achats réalisés auprès de parties liées ou le chiffre d'affaires et les bénéfices d'une branche d'activité de l'entité), un document de synthèse (par exemple un bilan) ou même des états financiers complets.

### 3.1.2. Objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues

4. L'objectif d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues est, pour le professionnel comptable, de mettre en oeuvre des procédures faisant appel aux techniques d'audit, définies d'un commun accord entre le professionnel comptable, l'entité et, éventuellement, les tiers concernés et de communiquer les constatations résultant de ses travaux.

5. Dès lors que le professionnel comptable ne présente un rapport que sur les constatations issues des procédures convenues, aucune assurance n'est exprimée dans son rapport. C'est aux destinataires du rapport d'évaluer les procédures et les constatations du professionnel comptable et de tirer eux-mêmes leurs propres conclusions des travaux du professionnel comptable.

6. Ce rapport s'adresse exclusivement aux parties qui ont convenu des procédures à mettre en oeuvre, car d'autres parties, ignorant les raisons qui ont motivé leur mise en oeuvre, risqueraient de mal interpréter les résultats.

### 3.1.3. Principes généraux d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues

7. Le professionnel comptable doit respecter les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle du professionnel comptable pour ce type de mission :

- (a) intégrité ;
- (b) objectivité ;
- (c) compétence professionnelle, soin et diligence ;
- (d) confidentialité ;
- (e) professionnalisme ; et
- (f) respect des normes techniques et professionnelles.

L'indépendance n'est pas une exigence pour effectuer une mission d'examen sur la base de procédures convenues. Toutefois, les termes ou les objectifs de la mission imposent parfois que le professionnel comptable se conforme aux règles d'indépendance.

Lorsque le professionnel comptable n'est pas indépendant, il convient d'en faire état dans le rapport relatant ses constatations.

8. Une mission d'examen sur la base de procédures convenues doit être effectuée selon la présente Norme et les termes de la mission.

### 3.1.4. Définition des termes d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues

9. Le professionnel comptable doit s'assurer auprès des représentants de l'entité, et généralement auprès des autres parties destinataires du rapport relatant ses constatations, que les procédures convenues et les conditions de la mission ont été bien comprises. Il conviendra de parvenir à un accord sur les éléments suivants :

- f* Nature de la mission y compris le fait que les procédures mises en oeuvre ne constituent ni un audit, ni un examen limité, et qu'en conséquence aucune assurance ne sera donnée,
- f* Objectif de la mission,
- f* Identification des informations financières qui seront soumises aux procédures convenues,
- f* Nature, calendrier et étendue des procédures spécifiques à appliquer,
- f* Forme que prendra le rapport relatant des constatations,
- f* Limites à la diffusion du rapport relatant des constatations. Lorsque ces limitations sont contraires aux exigences légales éventuelles, le professionnel comptable ne peut accepter la mission.

10. Dans certaines circonstances, par exemple lorsque les procédures ont été convenues entre un organisme de tutelle, les représentants de l'industrie ou de la profession, le professionnel comptable n'est pas toujours en mesure de s'entretenir des procédures à mettre en oeuvre avec toutes les parties destinataires du rapport. Dans ce cas, le professionnel comptable peut envisager, par exemple, de s'entretenir des procédures à appliquer avec les représentants des parties concernées, d'examiner la correspondance émanant de ces parties ou de leur adresser un projet du type de rapport envisagé.

11. Il est dans l'intérêt du client comme du professionnel comptable qu'une lettre de mission précisant les principaux termes de la mission soit remise au client. Cette lettre confirme l'acceptation de la mission qui est confiée au professionnel comptable et permet d'éviter tout malentendu sur des questions telles que les objectifs et l'étendue de la mission, l'étendue de ses responsabilités et la forme des rapports à rendre.

12. Les points à aborder dans la lettre de mission comprennent :

- f* Le résumé des procédures convenues par les parties à mettre en oeuvre.
- f* Une mention rappelant que le rapport relatant des constatations ne sera remis qu'aux parties identifiées qui ont convenu des procédures à réaliser.

En outre, le professionnel comptable peut envisager de joindre à la lettre de mission un projet du type de rapport relatant des constatations qui sera soumis à l'issue de la mission.

L'Annexe 1 présente un exemple de lettre de mission.



### 3.1.5 Planification d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues

13. Le professionnel comptable doit planifier ses travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière efficiente.

### 3.1.6 Documentation d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues

14. Le professionnel comptable doit documenter les questions importantes permettant de fournir des éléments probants sur lesquels s'appuient les constatations relatées dans son rapport et de justifier que sa mission a été effectuée selon la présente Norme et les termes de la mission.

### 3.1.7 Procédures et éléments probants

15. Le professionnel comptable doit mettre en oeuvre les procédures convenues et utiliser les éléments probants réunis lors de ses travaux comme base de son rapport relatant ses constatations.

16. Les procédures mises en oeuvre dans le cadre d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues peuvent inclure :

- f* Des demandes d'informations et d'explications, et des analyses.
- f* Une vérification et une comparaison des résultats des calculs ainsi que d'autres contrôles d'exactitude.
- f* Des observations.
- f* Des inspections.
- f* Des demandes de confirmations.

### 3.1.8 Rapport de mission d'examen sur procédures convenues

17. Le rapport d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues précise l'objectif de la mission et les procédures convenues de manière suffisamment détaillée pour permettre au lecteur de comprendre la nature et l'étendue des travaux effectués.

18. Le rapport relatant les constatations doit comporter :

- (a) un intitulé ;
- (b) un destinataire (en général le client qui a engagé le professionnel comptable pour effectuer la mission) ;
- (c) l'identification des informations financières ou non financières spécifiques qui ont été soumises aux procédures convenues ;
- (d) une mention précisant que les procédures appliquées étaient celles convenues avec le destinataire du rapport ;

- (e) une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon la Norme applicable aux missions d'examen sur la base de procédures convenues ;
- (f) le cas échéant, l'indication que le professionnel comptable n'est pas indépendant de l'entité ;
- (g) l'objectif de la mission ;
- (h) la liste des procédures spécifiques mises en oeuvre ;
- (i) la description des constatations du professionnel comptable, incluant le détail des erreurs et des exceptions relevées ;
- (j) une mention précisant que les procédures mises en oeuvre ne constituent ni un audit ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée ;
- (k) une mention indiquant que si le professionnel comptable avait mis en oeuvre des procédures complémentaires, effectué un audit ou un examen limité, d'autres points auraient pu être relevés ;
- (l) une mention précisant que la diffusion du rapport est limitée aux seules parties qui ont convenu des procédures à mettre en oeuvre ;
- (m) une mention (le cas échéant) précisant que le rapport ne concerne que les éléments, comptes, rubriques ou informations financières ou non financières identifiées et qu'il ne se rapporte pas aux états financiers de l'entité pris dans leur ensemble ;
- (n) la date du rapport ;
- (o) l'adresse du professionnel comptable ; et
- (p) la signature du professionnel comptable.

*L'Annexe 1 présente un exemple de rapport relatant des constatations sur des informations financières établi dans le cadre d'une mission d'examen sur la base de procédures convenues.*

## **3.2 Missions de présentation**

### **3.2.1 Introduction**

1. L'objet de la présente Norme est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle du professionnel comptable relative à une mission de présentation des comptes, ainsi que la forme et le contenu de l'attestation que le professionnel comptable rédige au terme de ce type de missions.

### **3.2.2 Objectif d'une mission de présentation**

2. L'objectif d'une mission de présentation est, pour le professionnel comptable, de mettre en oeuvre des procédures faisant appel à la fois aux techniques d'audit et aux techniques comptables, définies d'un commun accord entre le professionnel comptable et l'entité, afin d'arrêter les comptes annuels d'une entité sur la base d'une comptabilité régulièrement tenue.

### 3.2.3 Principes généraux d'une mission de présentation

3. Le professionnel comptable doit respecter les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle du professionnel comptable pour ce type de mission :

- (a) intégrité ;
- (b) objectivité ;
- (c) compétence professionnelle, soin et diligence ;
- (d) confidentialité ;
- (e) professionnalisme ; et
- (f) respect des normes techniques et professionnelles.

L'indépendance n'est pas une exigence pour effectuer une mission de présentation.

Toutefois, les termes ou les objectifs de la mission imposent parfois que le professionnel comptable se conforme aux règles d'indépendance.

Lorsque le professionnel comptable n'est pas indépendant, il convient d'en faire état dans le rapport relatant ses constatations.

4. Une mission de présentation doit être effectuée selon la présente Norme et les termes de la mission.

#### **Compétence**

5. Tout collaborateur de cabinet chargé de tâches d'enregistrement comptable doit avoir reçu un niveau de formation compatible avec ces travaux. Si ces travaux sont totalement ou partiellement assurés par le client, le professionnel comptable apprécie le niveau de qualification du personnel de l'entreprise et propose des mesures de formation, si nécessaire.

#### **Acceptation et maintien des missions**

6. Avant toute acceptation de mission, le professionnel comptable présente au chef d'entreprise les différentes natures de missions liées aux comptes annuels qu'il peut assurer ainsi que leurs implications. Il préconise la mission la mieux adaptée à la situation et aux objectifs de l'entreprise. La décision appartient toutefois au client.

Cependant le professionnel comptable peut refuser la mission demandée s'il estime qu'elle est inadéquate soit en raison de la taille et de la structure de l'entreprise, soit en raison des événements auxquels celle-ci est confrontée et dont il a connaissance.

### 3.2.4 Procédures spécifiques aux missions de présentation

#### Prise de connaissance de l'entreprise

##### Norme

**Le professionnel comptable acquiert une connaissance globale de l'entreprise, de son évolution récente et de son environnement afin de pouvoir s'assurer que les comptes annuels donnent une information cohérente et vraisemblable sur la situation de l'entreprise.**

##### Commentaires

7. Le professionnel comptable collecte des informations concernant :

- f* l'identité de l'entreprise : activité, statut juridique, fiscal et social, structure,
- f* l'organisation administrative et comptable : système comptable, personnel comptable, intervenants familiaux,
- f* les spécificités comptables, fiscales, sociales,
- f* les caractéristiques du secteur d'activité,
- f* les besoins exprimés par le client en matière de gestion.

8. Cette démarche permet de :

- f* définir les contours de la mission nature, volume, niveau des intervenants nécessaires,
- f* établir le budget correspondant,
- f* rédiger la lettre de mission.

9. En outre, chaque année, en vue de l'arrêté des comptes annuels, le professionnel comptable doit s'informer des faits marquants de l'exercice : évolution de l'activité de l'entreprise, investissements réalisés, difficultés de recouvrement des créances clients, litiges,...

#### Programmation des travaux

10. La conduite d'une mission de présentation doit être menée dans le souci de répondre aux besoins du client et aux obligations légales et/ou fiscales.

11. Le professionnel comptable met en place une organisation interne adaptée à la nature de son cabinet et de sa clientèle pour assurer une bonne exécution de ces missions.

12. La programmation des travaux est, selon la structure du cabinet, organisée :

- f* soit dossier par dossier,
- f* soit par équipe de travail ou par responsable de dossiers.

En outre, le bon déroulement de la mission repose sur la transmission à bonne date des informations nécessaires par le client. Il est souhaitable de définir les modalités de transmission des documents en cours d'année et à l'occasion de la clôture annuelle et de fixer une procédure de relance auprès du client.

### **Lettre de mission**

13. Le contrat passé avec le client donne lieu à une lettre de mission. Celle-ci comprend notamment:

- f* la dénomination précise de la mission de présentation avec référence aux normes professionnelles,
- f* l'indication des principales diligences techniques de la mission,
- f* la répartition des travaux entre le professionnel comptable et le client,
- f* la formule d'attestation qui sera remise à l'issue de la mission.

Le professionnel comptable peut personnaliser la lettre de mission en la complétant par les autres prestations qu'il est en mesure d'offrir aux clients.

*L'Annexe 2.2 présente un modèle de lettre de mission à établir dans le cadre d'une mission de présentation ainsi que la note des conditions générales d'exécution de la mission qui doit accompagner cette lettre.*

### **Délégation et supervision**

14. La mission de présentation sera souvent conduite dans des entreprises de petite taille. Dans ces entreprises la responsabilité de la mission pourra être assez largement déléguée à un collaborateur confirmé.

Le professionnel comptable procède à l'examen final du dossier, vise la note de synthèse et signe l'attestation.

Le professionnel comptable conserve seul la responsabilité du contenu de l'attestation.

## **3.2.5 Travaux spécifiques aux missions de présentation**

### **Organisation de la comptabilité**

#### **Norme**

**Le professionnel comptable conçoit ou recommande des procédures d'organisation comptable conformes à la législation en vigueur et adaptées à la taille et aux besoins des entreprises concernées.**

## Commentaire

15. Le professionnel comptable définit un plan de comptes adapté aux besoins de l'entreprise cliente et conforme au Plan Comptable Mauritanien.

Il rappelle à son client les procédures élémentaires d'organisation administrative : création des documents de base, classement des documents, autorisation de paiement, etc.

16. Dans les entreprises pratiquant en cours d'exercice une comptabilité de trésorerie, le professionnel comptable apportera une attention particulière à la mise en place de procédures de classement et d'annotation des documents afin de pouvoir effectuer le recensement des créances et des dettes en fin d'exercice.

## Contrôle de la régularité en la forme

### Norme

**Le professionnel comptable s'assure de la qualité des enregistrements comptables et de l'existence des livres légaux.**

### Commentaire

17. Le professionnel comptable tient à jour les livres légaux ou contrôle que les livres légaux sont à jour.

18 Lorsque les enregistrements comptables sont effectués par le client, le professionnel comptable en contrôle par épreuves la qualité.

Les contrôles portent notamment sur:

- f* l'existence d'une pièce justificative,
- f* l'imputation comptable,
- f* l'enregistrement dans la bonne période,

Lorsque les enregistrements comptables sont assurés par le cabinet, il ne sera pas généralement nécessaire de procéder à ce contrôle a posteriori.

## Arrêté des comptes annuels

### Norme

**Le professionnel comptable définit les écritures comptables de fin d'exercice :**

- f* sur la base des informations fournies par le client,
- f* en recourant éventuellement à une simplification de certaines écritures d'inventaire,
- f* en mettant en œuvre des techniques de contrôle des comptes.
- f* Il les enregistre dans les comptes de l'entreprise ou s'assure qu'elles sont convenablement comptabilisées par le client.

## Commentaire

19 Le professionnel comptable recense et collecte toutes les informations d'inventaire qui lui sont nécessaires :

- f* les taux d'amortissement praticables,
- f* l'état récapitulatif du stock de marchandises et des en-cours de production, établi et signé par le client,
- f* la liste éventuelle des travaux faits par l'entreprise pour elle-même,
- f* la liste des créances douteuses, etc.

Ces informations seront appréciées lors de l'examen critique.

20. Le professionnel comptable procède aux travaux de clôture sur la base de la balance générale et des éléments d'inventaire collectés.

Il propose à l'entreprise (ou enregistre lui-même) les écritures comptables liées à la clôture des comptes annuels : écritures relatives aux comptes rattachés, aux comptes de régularisation, aux comptes d'amortissement ou de provisions, etc.

Il prend en considération le caractère significatif des données, ce qui peut le conduire à simplifier certaines opérations d'inventaire : par exemple non prise en compte de césure de fin d'exercice, pour certaines charges se renouvelant de manière régulière et sans variation significative sur plusieurs exercices, (assurances, loyer sauf si renouvellement de bail, crédit-bail, contrat d'entretien, téléphone, etc.).

21. Le professionnel comptable met en œuvre des techniques de contrôle sur les comptes de bilan et certains postes du compte de résultat (éventuellement par épreuves sur les comptes de tiers) : justification des soldes, rapprochement avec des pièces justificatives externes, recoupement avec des pièces justificatives internes. Pour opérer ses contrôles le professionnel comptable tient compte du caractère significatif des postes et des éléments à vérifier.

Ces contrôles peuvent être allégés lorsque les enregistrements comptables sont assurés par le cabinet.

## Examen critique des comptes annuels

### Norme

**Le professionnel comptable contrôle que les comptes annuels établis sont cohérents et vraisemblables par rapport à la connaissance qu'il a de l'entreprise et par rapport aux informations communiquées par le client.**

## Commentaire

22. Le professionnel comptable procède à la "lecture" des comptes annuels afin de s'assurer qu'ils :

- f* ne présentent aucune anomalie manifeste de présentation,
- f* ne sont entachés d'aucune erreur mathématique,
- f* donnent une information cohérente et vraisemblable par rapport à la connaissance qu'il a de l'entreprise et de son environnement et par rapport aux informations communiquées par le client.

23. Il procède aux contrôles de cohérence entre les différents éléments des comptes annuels.

En outre, il rapproche les postes du bilan et du compte de résultat des éléments identiques de l'exercice précédent et analyse les variations qu'il juge significatives et les éléments qu'il considère déterminants dans la formation du résultat, compte tenu de sa connaissance de l'entreprise et notamment des faits marquants de l'exercice.

Il se réfère, le cas échéant, à des entreprises similaires ou à des monographies sectorielles.

Cet examen critique se conclut par un entretien avec le client pour confirmer tous les éléments significatifs relevés.

## Utilisation des travaux d'autres professionnels

24. La mission de présentation conduit le professionnel comptable à réaliser ses diligences professionnelles sur la base des documents et informations communiqués par l'entreprise. Dans ce cadre, le professionnel comptable est amené à demander la communication de tous documents concernant la vie de l'entreprise.

25. Pour éviter les doubles emplois, il peut également être amené à prendre contact avec le commissaire aux comptes pour une information réciproque sur les travaux effectués. Le professionnel comptable ne peut se considérer comme dégagé, en tout ou partie, de ses propres responsabilités par suite de l'intervention du commissaire aux comptes.

## Documentation des travaux

### Norme

**Des dossiers de travail sont tenus afin de documenter les contrôles effectués et d'étayer l'attestation du professionnel comptable.**



## Commentaire

26. Dans le cadre d'une mission de présentation, le professionnel comptable ouvre et met à jour pour chacun de ses clients :

- f* un dossier permanent qui recouvre toutes les informations utiles sur l'entreprise pour la mission en cours et les missions ultérieures,
- f* un dossier de l'exercice qui centralise tous les documents de travail relatifs aux comptes annuels de l'exercice.

A titre indicatif dans le cadre d'une mission de présentation, le dossier permanent contient habituellement :

- f* un exemplaire de la lettre de mission,
- f* les documents légaux et les contrats pluriannuels importants,
- f* la description de l'entreprise et de son activité,
- f* la description du système comptable.

Le dossier de l'exercice contient généralement :

- f* un programme standard de contrôle ou un questionnaire d'autocontrôle,
- f* le grand livre si celui-ci a été utilisé comme feuille de travail et fait apparaître les contrôles opérés,
- f* les feuilles de travail relatives à l'arrêté des comptes annuels
- f* les feuilles de travail relatives à l'examen critique,
- f* une note de synthèse générale,
- f* les comptes annuels et l'attestation.

### 3.2.6 Rapport de mission de présentation

## Norme

**Le professionnel comptable déclare dans son rapport avoir accompli les diligences définies par les normes professionnelles relatives à la mission de présentation, atteste ne pas avoir relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.**

**Les comptes annuels sont annexés à l'attestation. Lorsqu'il atteste avec observation(s) ou refuse d'attester, le professionnel comptable en expose clairement les motifs. Le professionnel comptable se réfère aux modèles annexés à la présente norme.**

## Commentaire

27. Dans le cadre d'une mission de présentation, le professionnel comptable établit un document écrit qui rappelle la mission accomplie et précise la nature de l'attestation fournie par le professionnel. Le professionnel comptable signe l'attestation du jour de la fin de ses travaux.

L'attestation comprend trois parties :

- f* l'une relative à l'identification de la mission et au respect des diligences professionnelles,
- f* la deuxième relative à la formulation de l'attestation,
- f* la dernière nécessaire à l'identification des comptes annuels de l'entreprise.

Cette dernière disposition sera complétée par une mention apposée sur chaque page des comptes annuels rappelant la nature de la mission confiée au professionnel comptable et l'existence de l'attestation.

28. Une attestation sans observation est délivrée par le professionnel comptable si, à l'issue de la mission :

- f* il a pu mettre en œuvre sans limitation toutes les diligences correspondant à une mission de présentation,
- f* il n'a rien relevé qui remette en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.

29. Si le professionnel comptable :

- f* a relevé une ou des incertitudes affectant les comptes annuels (litiges dont l'issue est incertaine...) ou est en désaccord avec le client sur une ou des options prises par ce dernier,
- f* a rencontré des limitations dans ses diligences au cours de sa mission, (par exemple s'il n'a pu s'assurer de la régularité formelle de la comptabilité),

Il établit :

- f* un rapport avec observation(s) s'il juge que ces faits ne semblent pas suffisamment importants pour refuser d'attester, mais méritent d'être portés à la connaissance du lecteur, ou
- f* un rapport avec refus d'attester s'il juge que les répercussions sur les comptes annuels sont telles qu'il ne peut obtenir un niveau d'assurance suffisant.

### **Cas particulier**

30 Dans les entreprises soumises au commissariat aux comptes, le professionnel comptable n'aura pas à délivrer, sauf considérations particulières, une attestation de Présentation, sachant que le commissaire aux comptes délivrera à l'issue de sa mission une assurance de degré supérieur. Dans le cas général, il délivrera un rapport de Présentation ne comportant ni le titre Attestation ni la formulation de l'assurance sur les comptes.

*En Annexe 2.2 figurent des modèles d'attestation correspondant aux différentes situations que peut rencontrer le professionnel comptable dans le cadre d'une mission de présentation.*

### 3.3 Missions de compilation d'informations financières

#### 3.3.1 Introduction

1. L'objet de la présente Norme est d'établir des procédures et des principes fondamentaux et de préciser leurs modalités d'application concernant la responsabilité professionnelle du professionnel comptable relative à une mission de compilation d'informations financières, ainsi que la forme et le contenu du rapport que le professionnel comptable rédige au terme de ce type de missions.

2. Cette Norme concerne la compilation d'informations financières. Toutefois, elle s'applique également, dans la mesure du possible, aux missions de compilation d'informations autres que financières, à condition que le professionnel comptable ait une connaissance suffisante du sujet en question. Les missions destinées à assister le client pour la préparation des états financiers (par exemple pour sélectionner une politique d'arrêté des comptes appropriée) ne constituent pas une mission de compilation d'informations financières.

#### 3.3.2 Objectif d'une mission de compilation

3. L'objectif d'une mission de compilation est, pour le professionnel comptable, d'utiliser ses compétences comptables, et non celles d'audit, en vue de recueillir, classer et faire la synthèse d'informations financières. Cette mission consiste, en général, à faire la synthèse d'informations détaillées afin de les présenter sous une forme résumée compréhensible, sans toutefois évaluer les assertions retenues et sous-tendant ces informations. Les procédures mises en oeuvre ne permettent pas, et n'ont pas pour objectif de permettre, au professionnel comptable de donner une assurance quelconque sur les informations financières. Toutefois, les utilisateurs des informations financières ainsi compilées bénéficient du travail du professionnel comptable, car elles ont été préparées par un professionnel ayant la compétence requise.

4. Une mission de compilation comprend en général la préparation d'états financiers (complets ou non), mais aussi la collecte, le classement et la synthèse d'autres informations financières.

#### 3.3.3 Principes généraux d'une mission de compilation

5. Le professionnel comptable doit respecter les règles d'éthique régissant la responsabilité professionnelle du comptable pour ce type de mission :

- (a) intégrité ;
- (b) objectivité ;
- (c) compétence professionnelle, soin et diligence ;
- (d) confidentialité ;
- (e) professionnalisme ; et
- (f) respect des normes techniques et professionnelles.

L'indépendance n'est pas une exigence pour une mission de compilation. Toutefois, lorsque le professionnel comptable n'est pas indépendant, il convient d'en faire état dans le rapport.

6. Un rapport doit être élaboré par le professionnel comptable qui a compilé des informations financières dans tous les cas où son nom est associé à ces informations.

#### 3.3.4 Définition des termes de la mission

7. Le professionnel comptable doit s'assurer qu'il n'existe aucun malentendu avec le client quant aux termes de la mission. Il conviendra de s'assurer que le client est d'accord sur :

- f* La nature de la mission, y compris le fait qu'elle ne constitue ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence aucune assurance ne sera donnée.
- f* Le fait qu'on ne peut attendre de la mission qu'elle décèle des erreurs, des actes illégaux ou d'autres irrégularités, par exemple des fraudes ou des malversations éventuelles.
- f* La nature des informations à fournir.
- f* Le fait que la direction est responsable de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations fournies au professionnel comptable dont dépendront l'exactitude et l'exhaustivité des informations financières compilées.
- f* Le référentiel comptable sur la base duquel les informations financières seront compilées et le fait que tout écart par rapport à ce dernier sera indiqué.
- f* L'objectif et la diffusion des informations compilées.
- f* Le calendrier d'exécution
- f* La forme du rapport concernant les informations financières compilées lorsque le nom du professionnel comptable est associé à ces dernières.

8. Une lettre de mission facilite la planification des travaux de compilation. Il est dans l'intérêt de l'entité comme du professionnel comptable qu'une lettre précisant les principaux termes de la mission soit remise au client. Cette lettre confirme l'acceptation de la mission qui est confiée au professionnel comptable et permet d'éviter tout malentendu sur des questions telles que les objectifs et l'étendue de la mission, l'étendue de ses responsabilités et la forme des rapports à soumettre. L'Annexe 1 présente un exemple de lettre de mission de compilation.

#### 3.3.5 Planification

9. Le professionnel comptable doit planifier ses travaux afin que ceux-ci soient réalisés de manière efficiente.

#### 3.3.6 Documentation

10. Le professionnel comptable doit documenter les questions importantes permettant de justifier que sa mission a été effectuée selon les termes de la mission et dans le respect des normes professionnelles.

### 3.3.7 Procédures

11. Le professionnel comptable doit acquérir une connaissance générale des activités de l'entité et du secteur dans lequel elle opère et doit bien connaître les principes et pratiques comptables du secteur, ainsi que la forme et le contenu des informations financières dont il est d'usage de faire état.

12. Pour compiler des informations financières, le professionnel comptable possédera une connaissance générale de la nature des opérations traitées par l'entité, de la forme de ses documents comptables et du référentiel comptable utilisé pour la présentation des informations financières. En général, le professionnel comptable acquiert ces connaissances de par son expérience de l'entité, ou en s'informant auprès du personnel de cette dernière.

13. Sauf indication contraire mentionnée dans la lettre de mission, le professionnel comptable n'est généralement pas tenu :

- (a) de procéder à des investigations pour déterminer la fiabilité et l'exhaustivité des informations fournies ;
- (b) d'évaluer le contrôle interne ;
- (c) de vérifier les données communiquées ;
- (d) de vérifier le bien fondé des explications fournies.

14. Si le professionnel comptable s'aperçoit que les informations fournies par la direction sont incorrectes, incomplètes ou non satisfaisantes, le professionnel comptable doit demander à la direction de fournir des informations complémentaires. Si la direction s'y refuse, le professionnel comptable doit obligatoirement interrompre sa mission et informer l'entité des raisons de sa décision.

15. Le professionnel comptable doit revoir les informations compilées, afin de s'assurer que leur forme est adéquate et qu'elles sont exemptes d'anomalies significatives évidentes. En l'occurrence, l'expression " anomalie " désigne :

- f* Des erreurs dans l'application du référentiel comptable identifié.
- f* L'absence d'indication du référentiel comptable utilisé et tout écart mis en évidence par rapport à ce dernier.
- f* L'absence d'informations sur d'autres éléments significatifs dont le professionnel comptable a eu connaissance.

Le référentiel comptable utilisé et les différences relevées dans son application doivent être mentionnés en annexe aux informations financières. Toutefois, leur incidence n'a pas à être quantifiée.

16. Si le professionnel comptable a connaissance d'anomalies significatives, il doit s'efforcer d'obtenir de l'entité qu'elle les corrige. Si les corrections ne sont pas apportées et si les informations financières sont considérées comme trompeuses, le professionnel comptable doit interrompre sa mission.

17. Le professionnel comptable doit obtenir de la direction confirmation qu'elle est consciente de sa responsabilité dans la présentation correcte des états financiers et pour leur approbation. Cette confirmation peut prendre la forme d'une lettre d'affirmation de la direction attestant que les données comptables fournies sont exactes et exhaustives, et

que toutes les informations significatives ou pertinentes ont été communiquées au professionnel comptable.

### 3.3.8 Rapport de mission de compilation

18. Les rapports de missions de compilation doivent comporter les éléments suivants :

- (a) un intitulé ;
- (b) le destinataire ;
- (c) une mention confirmant que la mission s'est déroulée selon la Norme applicable aux missions de compilation ;
- (d) le cas échéant, l'indication que le professionnel comptable n'est pas indépendant de l'entité ;
- (e) l'identification des informations financières, précisant qu'elles résultent des données fournies par la direction ;
- (f) une mention indiquant que la direction est responsable des informations financières compilées par le professionnel comptable ;
- (g) une mention précisant que la mission ne constitue ni un audit, ni un examen limité et qu'en conséquence, aucune assurance n'est donnée sur les informations financières ;
- (h) si nécessaire, un paragraphe attirant l'attention sur les différences significatives mentionnées en annexe par rapport au référentiel comptable utilisé ;
- (i) la date du rapport ;
- (j) l'adresse du professionnel comptable ; et
- (k) la signature du professionnel comptable.

Le professionnel comptable peut juger utile de préciser l'objectif particulier des informations ou le tiers pour lequel elles sont établies. De façon alternative, ou en complément, il est également libre d'ajouter une mise en garde afin d'éviter que les informations ne soient utilisées à d'autres fins que celles prévues.

*L'Annexe 2 présente des exemples de rapports de mission de compilation.*

19. Une mention telle que " non auditées ", " compilées sans audit ni examen limité " ou " se référer au rapport de mission de compilation " doit être apposée sur chaque page des informations financières compilées par le professionnel comptable ou sur la première page des états financiers complets.

## ANNEXES

### ***Annexes 1 : Missions d'examen sur la base de procédures convenues***

Annexe 1.1 : Exemple de lettre de mission d'examen sur la base de procédures convenues

Annexe 1.2 : Exemple de rapport de mission d'examen sur la base de procédures convenues

### ***Annexes 2 : Missions de Présentation des comptes annuels***

Annexe 2.1 Modèles d'attestation de mission de Présentation

Annexe 2.2 Lettres de Mission de Présentation des comptes et Conditions générales

### ***Annexes 3 : Missions de compilation d'informations financières***

Annexe 3.1 : Lettre de mission de compilation d'états financiers

Annexe 3.2 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers sans observation

Annexe 3.3 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers avec observation

## ANNEXE 1

### MISSIONS D'EXAMEN SUR LA BASE DE PROCEDURES CONVENUES

#### **Annexe 1.1 : Exemple de lettre de mission d'examen sur la base de procédures convenues**

*La lettre reproduite ci-dessous est donnée en illustration du chapitre 2.2 du présent document. . Il ne s'agit pas d'une lettre standard et elle est donc à adapter aux exigences et aux circonstances particulières de chaque mission.*

Date

*A l'attention de 1/4 1/4 1/4 1/4 (Conseil d'Administration ou autres représentants de l'entreprise)*

Cette lettre a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs de notre mission tels que nous les comprenons ainsi que la nature et les limites de celle-ci. Notre mission sera effectuée selon les normes et pratiques nationales relatives aux missions d'examen sur la base de procédures convenues et ceci sera rappelé dans notre rapport.

Nous sommes convenus de mettre en oeuvre les procédures suivantes et de vous faire part dans notre rapport des constatations issues de nos travaux :

(décrire la nature, le calendrier et l'étendue des procédures à mettre en oeuvre et préciser, le cas échéant, les livres comptables ou documents à consulter, les personnes à contacter et les parties à qui des confirmations seront demandées).

Les procédures que nous mettrons en oeuvre visent uniquement à vous aider à (indiquer l'objectif). Notre rapport ne pourra donc être utilisé à d'autres fins et est réservé à votre seul usage personnel.

Les procédures que nous mettrons en oeuvre ne constitueront ni un audit ni un examen limité et, par conséquent, aucune assurance ne sera donnée dans notre rapport.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition tous les documents, livres comptables et autres informations nécessaires qui nous permettront de mener à bien notre mission.

Nos honoraires, facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, sont calculés sur la base du temps passé par chaque collaborateur, plus frais et débours divers. Les taux horaires varient en fonction des responsabilités, de l'expérience et des compétences requises.

Veuillez signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'indiquer votre accord avec les conditions de la mission et les procédures spécifiques que nous sommes convenus de mettre en oeuvre.

Date

Nom, fonction et adresse



## Annexe 1.2 : Exemple de rapport de mission d'examen sur la base de procédures convenues

*A l'attention de* ¼ ¼ ¼ ¼ ..

Nous avons mis en oeuvre les procédures convenues et indiquées ci-dessous relatives à l'examen des comptes fournisseurs de la société ABC au (date) présentés dans les documents ci-joints (non reproduits dans cet exemple). Notre examen a été effectué selon les normes et pratiques nationales relatives aux missions d'examen sur la base de procédures convenues. Les procédures suivantes ont été mises en oeuvre dans le seul but de vous aider à déterminer la validité des comptes fournisseurs :

1. Nous avons obtenu et vérifié l'addition de la balance auxiliaire des comptes fournisseurs établi par la société ABC et avons comparé le total au solde du compte de contrôle du grand livre correspondant.
2. Nous avons comparé la liste ci-jointe (non reproduite dans cet exemple) des principaux fournisseurs et des montants dus au (date) aux noms et aux montants figurant dans la balance auxiliaire.
3. Nous avons obtenu des relevés de compte des fournisseurs ou leur avons demandé de confirmer les soldes dus au (date).
4. Nous avons comparé ces relevés de compte ou ces confirmations aux montants de la balance auxiliaire mentionnée au point 2. Lorsque les montants ne concordaient pas, nous avons obtenu de la société ABC un état de rapprochement. Pour chaque rapprochement, nous avons identifié et dressé la liste des factures et des avoirs non reçus ainsi que des chèques non présentés d'un montant unitaire supérieur à xxx. Nous avons identifié et examiné les factures et les avoirs reçus ultérieurement ainsi que les chèques présentés à l'encaissement par la suite et nous nous sommes assurés qu'ils avaient bien été portés en rapprochement.

Les travaux effectués nous conduisent aux constatations suivantes :

- a) Les vérifications relatives au point 1 n'ont pas révélé d'erreur.
- b) Les vérifications visées au point 2 n'ont pas révélé d'anomalies.
- c) Nous avons obtenu des relevés de comptes de tous les fournisseurs concernés.
- d) Concernant les procédures relatives au point 4, nous avons vérifié la concordance des soldes et, pour ceux qui présentaient des différences, nous avons obtenu de la société ABC des rapprochements et avons pu vérifier que les avoirs et les factures non reçus et les chèques non présentés d'un montant supérieur à xxx étaient bien portés en rapprochement, à l'exception des éléments suivants :

(détailler les exceptions)

Compte tenu du fait que les procédures mentionnées ci-dessus ne constituent ni un audit ni un examen limité effectué selon les normes ou pratiques nationales applicables, nous ne donnons aucune assurance sur les comptes fournisseurs au (indiquer la date).

De même, nous ne pouvons vous donner l'assurance que les problèmes qui auraient pu être décelés par la mise en oeuvre de procédures complémentaires ou par un audit ou un examen limité des états financiers ont tous été identifiés.

Notre rapport n'a pour seul objectif que celui indiqué dans le premier paragraphe et est réservé à votre usage personnel. Il ne peut être utilisé à d'autres fins, ni diffusé à d'autres

parties. Ce rapport ne concerne que les comptes et les éléments susmentionnés et ne s'étend pas à l'un quelconque des états financiers de la société ABC pris dans leur ensemble.

Date, Nom, fonction et adresse

## ANNEXE 2

### MISSIONS DE PRESENTATION DES COMPTES ANNUELS

#### **Annexe 2.1 modèles d'attestation de missions de présentation**

Annexe P1 - Modèle sans observation

Annexe P2 - Modèle avec observation(s) (désaccord ou incertitude)

Annexe P3 - Modèle avec observation(s) (limitations)

Annexe P4 - Modèle avec refus d'attester (désaccord ou incertitude)

Annexe P5 - Modèle avec refus d'attester (limitations)

Annexe P6 - Modèle à utiliser exclusivement lorsque l'entreprise est soumise au commissariat aux comptes

#### **ANNEXE P1 - Modèle sans observation**

##### **Attestation**

Dans le cadre de la mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise X pour l'exercice du..... au ..... et conformément aux termes de ma lettre de mission en date du ..... (conformément à nos accords), j'ai effectué les diligences prévues par les normes de Présentation définies par l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM).

A la date de mes travaux qui ne constituent pas un audit et à l'issue de ceux-ci, je n'ai pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.

Les comptes annuels ci - joints, qui comportent ... pages, se caractérisent par les données suivantes :

*f* total du bilan F

*f* chiffre d'affaires F

*f* résultat net comptable F

Fait à

le (date de l'entretien avec le client ou date de revue du dossier)

Signature

## **ANNEXE P2 - Modèle avec observation(s) (désaccord ou incertitude)**

### **Attestation**

Dans le cadre de la mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise X pour l'exercice du..... au ..... et conformément aux termes de ma lettre de mission en date du .....(conformément à nos accords), j'ai effectué les diligences prévues par les normes de Présentation définies par l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM).

Je n'ai pas mis en évidence d'éléments susceptibles d'affecter de façon significative les comptes à l'exception des observations suivantes que nous portons à votre connaissance (description des éléments relevés).

A la date de mes travaux qui ne constituent pas un audit et à l'issue de ceux-ci, à l'exception de l'incidence des points décrits dans le paragraphe ci-dessus, je n'ai pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.

Les comptes annuels ci-joints, qui comportent ... pages, se caractérisent par les données suivantes

*f* total du bilan F

*f* chiffre d'affaires F

*f* résultat net comptable F

Fait à

le

Signature

### **ANNEXE P3 - Modèle avec observation(s) (limitations)**

#### **Attestation**

Dans le cadre de la mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise X pour l'exercice du ..... au ..... et conformément aux termes de ma lettre de mission en date du .....(conformément à nos accords), j'ai effectué les diligences prévues par les normes de Présentation définies par l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM) à l'exception de :

(description des limitations dans les diligences).

A la date de mes travaux qui ne constituent pas un audit et à l'issue de ceux-ci, à l'exception de l'incidence éventuelle des points décrits dans le paragraphe ci-dessus, je n'ai pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.

Les comptes annuels ci-joints, qui comportent ... pages, se caractérisent par les données suivantes

*f* total du bilan F

*f* chiffre d'affaires F

*f* résultat net comptable F

Fait à

le

Signature

## **ANNEXE P4 - Modèle avec refus d'attester (désaccord ou incertitude)**

### **Attestation**

Dans le cadre de la mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise X pour l'exercice du .....au ..... et conformément aux termes de ma lettre de mission en date du .....(conformément à nos accords), j'ai effectué les diligences prévues par les normes de Présentation définies par l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM).

Dans le cadre de cette mission, j'ai relevé :  
(description des éléments relevés).

A la date de mes travaux qui ne constituent pas un audit et à l'issue de ceux-ci, compte tenu de l'incidence importante du (des) point(s) évoqué(s), je ne peux exprimer aucune assurance sur la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.

Les comptes annuels ci-joints, qui comportent ... pages, se caractérisent par les données suivantes :

*f* total du bilan F

*f* chiffre d'affaires F

*f* résultat net comptable F

Fait à

le

Signature

## **ANNEXE P5 - Rapport avec refus d'attester (limitations)**

### **Attestation**

Dans le cadre de la mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise X pour l'exercice du .....au ..... et conformément aux termes de ma lettre de mission en date du .....(conformément à nos accords), j'ai effectué les diligences prévues par les normes de Présentation définies par l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM) à l'exception de :

(description des limitations dans les diligences).

A la date de mes travaux qui ne constituent pas un audit et à l'issue de ceux-ci je n'ai pas relevé d'éléments remettant en cause la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.

Toutefois, compte tenu de l'incidence éventuelle des limitations de mes contrôles, je ne peux  
exprimer aucune assurance sur la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels.

Les comptes annuels ci-joints, qui comportent ... pages, se caractérisent par les données suivantes :

- f* total du bilan,
- f* chiffre d'affaires,
- f* résultat net comptable.

Fait à

Le

Signature

## **ANNEXE P6 - Modèle à utiliser exclusivement lorsque l'entreprise est soumise au commissariat aux comptes**

### **Attestation**

Dans le cadre de la mission de présentation des comptes annuels de l'entreprise X pour l'exercice du.....au ..... et conformément aux termes de ma lettre de mission en date du .....(conformément à nos accords), j'ai effectué les diligences prévues par les normes de Présentation définies par l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM) à l'exception de :

Les comptes annuels ci-joints, qui comportent ... pages, se caractérisent par les données suivantes :

*f* total du bilan F

*f* chiffre d'affaires F

*f* résultat net comptable F

Fait à

Le

Signature



## Annexes 2.2

### Lettre de mission de présentation des comptes et conditions générales à transmettre aux clients

#### Annexe 2.2.1 lettre de mission client nouveau

M .....

Vous avez bien voulu nous consulter en qualité d'expert-comptable pour vous assister dans la gestion de votre entreprise. Nous vous remercions de cette marque de confiance. Cette lettre de mission a pour objet de confirmer notre entretien et de définir les conditions de notre collaboration.

#### I/ VOTRE ENTREPRISE

Elle a été créée en ..... sous forme : d'entreprise individuelle - société commerciale  
société civile.

Sa forme aujourd'hui est celle d'une SA - SARL - SNC - SCI - SCP au capital de : .....  
F dont les principaux actionnaires - associés sont :

.....  
.....  
.....

Le(s) dirigeant(s) social(aux) est (sont) Gérant - Président du Conseil d'Administration - Administrateur :

.....  
.....  
.....

Son (ses) activité(s) essentielle(s) est (sont) :

.....  
.....  
.....

Ses principaux clients sont :

.....  
.....

Votre principal établissement se situe à .....

Vous employez globalement ..... personnes et votre chiffre d'affaires réalisé - prévu  
- est de l'ordre de .....

Votre organisation comptable actuelle (envisagée) repose sur un système traditionnel à  
registres de comptabilité par décalque - micro-informatique propre - sous-traitance  
informatique (au sein de notre cabinet).

La responsabilité de l'enregistrement courant des opérations est confiée à .....  
(salarié de votre entreprise).

Les volumes traités (à traiter) annuellement sont estimés à :

.....factures clients par an

.....factures fournisseurs par an

.....bulletins de salaires par an.

## 2/ NOTRE MISSION

Vous envisagez de nous confier une mission de Présentation des comptes annuels régie  
par les normes de l'Ordre des Experts-comptables et d'établissement des déclarations  
fiscales y afférentes.

Vous souhaitez également que nous assurions :

*f* l'établissement des déclarations fiscales en cours d'exercice,

*f* l'établissement de situations intermédiaires,

*f* l'établissement d'un dossier de gestion, ...

La répartition des travaux entre votre entreprise et notre cabinet est détaillée dans un  
tableau annexé à cette lettre de mission

Il est bien entendu que la mission pourra, sur votre demande, être complétée par d'autres  
interventions en matière fiscale, sociale, juridique, économique, financière ou de gestion.

Nos relations seront réglées sur le plan juridique tant par les termes de cette lettre que par  
les conditions générales d'intervention ci-jointes établies par notre profession.

Son exécution implique en ce qui nous concerne, le respect des normes établies par le  
Conseil supérieur de l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM) et applicables  
à la mission qui nous est confiée.

La nature même du présent contrat et les modalités de son exécution aboutissent à la  
délivrance d'une attestation qui vous sera remise en même temps que les comptes  
annuels.

Ce document permet aux tiers en relation avec votre entreprise de pouvoir s'assurer de la  
qualité de vos comptes(3).

Pour l'exercice 20xx.. les honoraires sont budgétés ainsi

.....

.....

.....

Notre mission prendra effet à compter de votre acceptation. Elle portera sur les comptes de l'exercice commençant le ..... et se terminant le .....

Nous vous demandons de bien vouloir nous retourner un exemplaire de la présente revêtu de votre signature.

En vous remerciant de la confiance que vous voulez bien nous témoigner, nous vous prions d'agréer, M ..... l'expression de nos sentiments distingués.

Le professionnel comptable

Le client

3 Si l'entreprise est soumise au commissariat aux comptes, modifier le texte comme suit :  
supprimer ces 2 paragraphes

## Annexe 2.2.2 lettre de mission client ancien

M .....

Il m'est agréable de faire suite à notre dernier entretien au cours duquel je vous ai précisé les aménagements à apporter à la mission que nous conduisons dans votre entreprise depuis.....

Notre profession s'est résolument engagée dans une démarche Qualité. A cette fin nous avons refondu nos règles et pratiques professionnelles dans un ensemble de normes.

Votre organisation comptable et le niveau de contrôle que nous avons déjà l'habitude de conduire sur votre dossier, nous permettent de vous confirmer l'établissement de vos comptes annuels dans le cadre d'une mission de Présentation.

Son exécution implique en ce qui nous concerne, le respect de normes établies par l'ONECRIM. Nos relations seront régies au plan juridique par les conditions générales d'intervention ci-jointes établies par notre profession.

Elle se traduira, en ce qui concerne votre organisation et les relations avec notre cabinet par des modifications très mineures que nous aurons l'occasion d'examiner ensemble.

Par ailleurs, à vos prochains comptes annuels sera jointe, sauf difficulté particulière, une attestation que je vous délivrerai. Ce document permet aux tiers en relation avec votre entreprise de pouvoir s'assurer de la qualité de vos comptes<sup>4</sup>.

Comme par le passé, le cabinet assurera également de façon régulière les travaux suivants :

.....  
.....

Pour l'exercice 20xx, nos prestations vous seront facturées selon les modalités suivantes :

.....  
.....

En vous remerciant de la confiance que vous avez bien voulu nous renouveler, nous vous prions d'agréer, M ..... l'expression de nos sentiments distingués.

Le professionnel comptable

4 si l'entreprise est soumise au commissariat aux comptes, supprimer ce paragraphe

## **Annexe 2.2.3 conditions générales d'une mission de présentation**

### **I/ DOMAINE D'APPLICATION**

Les présentes conditions sont applicables aux conventions portant sur les missions de Présentation des comptes annuels et d'établissement des déclarations fiscales y afférentes, conclues entre un membre de l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM) et son client.

Les missions de Présentation des comptes annuels sont régies par les normes générales et

spécifiques définies par l'Ordre des experts-comptables.

### **2/ DEFINITION DE LA MISSION**

La mission de Présentation vise à permettre au membre de l'Ordre d'attester, sauf difficultés

particulières, qu'il n'a rien relevé qui remette en cause la régularité en la forme de la comptabilité ainsi que la cohérence et la vraisemblance des comptes annuels issus en tenant compte des documents et informations fournis par l'entreprise.

Elle conduit à l'établissement d'une attestation qui fait partie des documents de synthèse qui sont remis au client .<sup>1</sup>

Cette mission n'est ni un audit, ni un examen limité des comptes annuels et n'a pas pour objectif la recherche systématique de fraudes et de détournements.

Elle s'appuie sur :

- f* une prise de connaissance générale de l'entreprise,
- f* le contrôle de la régularité formelle de la comptabilité,
- f* des contrôles par épreuves des pièces justificatives,
- f* un examen critique de cohérence et de vraisemblance des comptes annuels.

Le contrôle des écritures et leur rapprochement avec les pièces justificatives sont effectués par épreuves.

### **3/ DUREE DE LA MISSION**

Les missions sont confiées pour une durée d'un an. Elles sont renouvelables chaque année par tacite reconduction, sauf dénonciation par lettre recommandée avec accusé de réception, ou par acte extrajudiciaire, trois mois avant la date de clôture de l'exercice.

---

<sup>1</sup> lorsque l'entreprise cliente relève du commissariat aux comptes, cette attestation n'est pas établie sauf circonstances particulières, l'entreprise disposant du rapport de son commissaire aux comptes pour sa communication financière avec les tiers

La préparation et l'établissement des comptes annuels imposant des prestations réciproques tout au long de l'exercice, chacune des parties aura la faculté, en cas de manquement important par l'autre partie à ses obligations, de mettre fin sans délai à la mission.

Sauf faute grave du membre de l'Ordre, le client ne peut interrompre la mission en cours qu'après l'en avoir informé par lettre recommandée avec accusé de réception un mois avant la date de cessation et sous réserve de lui régler les honoraires dus pour le travail déjà effectué.

Lorsque la mission est suspendue pour cause de force majeure, les délais de remise des travaux seront prolongés pour une durée égale à celle de la suspension. Pendant la période de suspension, les dispositions des articles 5, 6 et 7 suivants demeurent applicables

#### **4/ OBLIGATIONS DU MEMBRE DE L'ORDRE**

Le membre de l'Ordre effectue la mission qui lui est confiée conformément aux normes établies par l'Ordre National des Experts Comptables (ONECRIM). Il contracte, en raison de cette mission, une obligation de moyens et non de résultat.

Il peut se faire assister par les collaborateurs de son choix. Le nom du collaborateur principalement chargé du dossier est indiqué au client.

A l'achèvement de sa mission, le membre de l'Ordre restitue les documents que lui a confiés le client pour l'exécution de la mission.

#### **5/ SECRET PROFESSIONNEL**

Le membre de l'Ordre est tenu au secret professionnel.

Les documents établis par le membre de l'Ordre sont adressés au client, à l'exclusion de tout envoi direct à un tiers, sauf accord écrit du client.

#### **6/ OBLIGATIONS DU CLIENT**

Le client s'interdit tout acte portant atteinte à l'indépendance des membres de l'Ordre ou de leurs collaborateurs. Ceci s'applique particulièrement aux offres faites à des collaborateurs d'exécuter des missions pour leur propre compte ou de devenir salarié du client.

Le client s'engage :

- f* à mettre à la disposition du membre de l'Ordre, dans les délais convenus, l'ensemble des documents et informations nécessaires à l'exécution de la mission,
- f* à réaliser les travaux lui incombant conformément au tableau de répartition ci-joint,

- f* à porter à la connaissance du membre de l'Ordre les faits importants ou exceptionnels. Il lui signale également les engagements susceptibles d'affecter les résultats ou la situation patrimoniale de l'entreprise,
- f* à confirmer par écrit, si le membre de l'Ordre le lui demande, que les documents, renseignements et explications fournis sont complets.

Conformément à la législation en vigueur, le client doit prendre les mesures nécessaires pour conserver les pièces justificatives et, d'une façon générale, l'ensemble de la comptabilité pendant un délai minimal de dix ans.

Le client devra assurer la sauvegarde des données et traitements informatisés pour en garantir la conservation et l'inviolabilité.

## **7/ HONORAIRES**

Le membre de l'Ordre reçoit du client des honoraires librement convenus qui sont exclusifs de toute autre rémunération, même indirecte. Il est remboursé de ses frais de déplacement et débours.

Tout contrat d'abonnement est interdit et les honoraires ne peuvent être liés aux résultats financiers du client.

Des provisions sur honoraires peuvent être demandées périodiquement.

Les conditions de paiement des honoraires sont mentionnées sur la note d'honoraires.

## **8/ RESPONSABILITE**

Le membre de l'Ordre assume dans tous les cas la responsabilité de ses travaux.

La responsabilité civile du membre de l'Ordre pouvant résulter de l'exercice de ses missions comptables, fait l'objet d'une assurance obligatoire.

Toute demande de dommages intérêts ne pourra être produite que pendant la période de prescription légale. Elle devra être introduite dans les trois mois suivant la date à laquelle le client aura eu connaissance du sinistre.

Le membre de l'Ordre ne peut être tenu pour responsable ni des conséquences dommageables des fautes commises par des tiers intervenant chez le client, ni des retards d'exécution lorsque ceux-ci résultent d'une communication tardive des documents par le client.

## **9/ DIFFERENDS**

Les litiges qui pourraient éventuellement survenir entre le membre de l'Ordre et son client pourront être portés, avant toute action judiciaire, devant le Président de l'Ordre aux fins de conciliation.

A ....., le .....

Le professionnel comptable  
client

Le

## ANNEXE 3

### MISSIONS DE COMPILATION D'INFORMATIONS FINANCIERES

#### Annexe 3.1 : Lettre de missions de compilation d'informations financières

*La lettre reproduite ci-dessous est donnée en illustration du paragraphe 2.3 du présent document. Elle est à adapter aux exigences et aux circonstances particulières. Cet exemple concerne la compilation d'états financiers.*

A l'attention des représentants de la direction concernés :

Cette lettre a pour objet de vous confirmer les termes et les objectifs de notre mission tels que nous les comprenons ainsi que la nature et les limites de celle-ci.

Vous nous avez demandé d'effectuer les travaux suivants :

Sur la base des informations fournies par vos soins, nous préparerons le bilan de la société ABC au 31 décembre 20XX, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La préparation de ces comptes sera effectuée selon les normes et pratiques nationales relatives aux missions de compilation d'informations financières. Nous ne mettrons en oeuvre aucune procédure d'audit ou d'examen limité de ces états financiers. En conséquence, nous ne donnerons aucune assurance sur ces derniers. Notre rapport sur les états financiers de la société ABC se présentera ainsi : (voir l'annexe 2.2)

La direction de la société reste responsable de l'exactitude et de l'exhaustivité des informations qui nous seront fournies et, vis-à-vis des tiers, des informations compilées par nos soins. Ceci implique la tenue de documents comptables appropriés, la mise en oeuvre de contrôles internes, la sélection et l'application de politiques d'arrêté des comptes généralement reconnues. On ne peut cependant attendre de cette mission qu'elle décèle des erreurs, des fraudes ou des actes illégaux. Toutefois, nous vous en informerons si nous étions conduits à en avoir connaissance.

Ces informations seront établies conformément aux normes comptables nationales. Tous les écarts par rapport à ce référentiel seront indiqués dans les états financiers et nous en ferons état, si nécessaire, dans notre rapport.

Nous comprenons que l'objectif et la diffusion des informations compilées sont destinés à (à préciser : administration fiscale, associés, usage interne...). Il est entendu que vous nous informerez de tout changement significatif à cet égard.

Nous comptons sur l'entière coopération de votre personnel afin qu'il mette à notre disposition tous les documents comptables et autres informations nécessaires qui nous permettront de mener à bien notre mission.



Nos honoraires, facturés au fur et à mesure de l'avancement des travaux, sont calculés sur la base du temps passé par chaque collaborateur, plus frais et débours divers. Les taux horaires varient en fonction des responsabilités, de l'expérience et des compétences requises.

Cette lettre reste en vigueur pour les exercices futurs, sauf en cas de résiliation, de modification ou d'annulation de notre mission.

Veuillez signer et nous retourner l'exemplaire ci-joint de cette lettre afin d'indiquer votre accord avec les conditions de la mission de compilation des états financiers.

Date, Nom, fonction et adresse

### **Annexe 3.2 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers sans observations**

#### *RAPPORT DE MISSION DE COMPILATION A L'ATTENTION DE...*

Sur la base des informations fournies par la direction, nous avons préparé le bilan de la société ABC au 31 décembre 20xx, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La préparation de ces états financiers a été effectuée selon les normes et pratiques nationales relatives aux missions de compilation d'informations financières. La direction reste responsable de ces états financiers qui n'ont fait l'objet ni d'un audit, ni d'un examen limité de notre part. Nous ne donnons, par conséquent, aucune assurance sur ces derniers (1).

Date

Nom, fonction et adresse

### **Annexe 3.3 : Exemple de rapport sur une mission de compilation d'états financiers avec observation**

#### *RAPPORT DE MISSION DE COMPILATION A L'ATTENTION DE...*

Sur la base des informations fournies par la direction, nous avons préparé le bilan de la société ABC au 31 décembre 20xx, ainsi que le compte de résultats et l'état des mouvements de trésorerie pour l'exercice clos à cette date. La préparation de ces états financiers a été effectuée selon les normes ou pratiques nationales relatives aux missions de compilation d'informations financières. La direction reste responsable de ces états financiers qui n'ont fait l'objet ni d'un audit, ni d'un examen limité de notre part. Nous ne donnons, par conséquent, aucune assurance sur ces derniers (1).

Nous attirons l'attention sur la Note x de l'annexe aux états financiers qui indique que la direction a choisi de ne pas activer les loyers de crédit-bail de l'usine et des machines, ce qui constitue un écart par rapport au référentiel comptable identifié et sur la base duquel les états financiers ont été préparés.

Date

Nom, fonction et adresse

*(1) Le comptable peut juger utile de préciser l'objectif particulier des informations ou le tiers pour lequel elles sont établies. De façon alternative, ou en complément, le comptable est également libre d'ajouter une mise en garde afin d'éviter que les informations ne soient utilisées à d'autres fins que celles prévues.*