HAL
open science

L'appréciation du contrôle interne : un aspect essentiel de la mission du commissaire aux comptes

Marion Francou

To cite this version:

Marion Francou. L'appréciation du contrôle interne : un aspect essentiel de la mission du commissaire aux comptes. Gestion et management. 2019. dumas-02330548

HAL Id: dumas-02330548

https://dumas.ccsd.cnrs.fr/dumas-02330548v1

Submitted on 24 Oct 2019

HAL is a multi-disciplinary open access archive for the deposit and dissemination of scientific research documents, whether they are published or not. The documents may come from teaching and research institutions in France or abroad, or from public or private research centers.

L'archive ouverte pluridisciplinaire **HAL**, est destinée au dépôt et à la diffusion de documents scientifiques de niveau recherche, publiés ou non, émanant des établissements d'enseignement et de recherche français ou étrangers, des laboratoires publics ou privés.

Distributed under a Creative Commons Attribution - NonCommercial - NoDerivatives 4.0 International License

Mémoire de stage

L'appréciation du contrôle interne : Un aspect essentiel de la mission du commissaire aux comptes

Présenté par : Marion FRANCOU

SR Conseil
82 Rue de la Petite Eau
73290 La Motte-Servolex

Date de stage : du 02/01/2019 au 14/06/2019

Master 2
Master Contrôle de Gestion et Audit Organisationnel
2018 – 2019

L'appréciation du contrôle interne : Un aspect essentiel de la mission du commissaire aux comptes

Application au secteur du Bâtiment et des Travaux Publics

SR CONSEIL
82 Rue de la Petite Eau
73290 LA MOTTE SERVOLEX

Date de stage : du 02/01/2019 au 14/06/2019

Tuteur entreprise : Nicolas PICARD
Tuteur Universitaire : Nathalie GONTHIER-BESACIER

Avertissement :

Grenoble IAE, au sein de l'Université Grenoble Alpes, n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les mémoires des candidats aux masters en alternance : ces opinions doivent être considérées comme propres à leur auteur.

Tenant compte de la confidentialité des informations ayant trait à telle ou telle entreprise, une éventuelle diffusion relève de la seule responsabilité de l'auteur et ne peut être faite sans son accord.

REMERCIEMENTS

Je souhaiterais en premier lieu remercier le cabinet SR Conseil qui m'a accueillie pour la seconde année consécutive ; et notamment le département Audit de la Motte Servolex et son directeur Nicolas PICARD, qui a été mon tuteur durant ce stage. Je le remercie pour la confiance qu'il m'a accordée, mais également pour ses conseils lors de la rédaction de ce mémoire.

Je remercie particulièrement l'ensemble des collaborateurs du département Audit, au côté desquels j'ai passé mes 6 mois de stage. Ils ont su partager avec moi leurs expériences professionnelles, et m'intégrer pleinement à l'équipe afin que mon stage se déroule le mieux possible. J'ai pu, grâce à eux, participer de manière proactive à un grand nombre de missions variées, ce qui m'a permis d'avoir une vision complète du métier d'auditeur et de mettre en application mes connaissances théoriques. En travaillant avec chacun d'entre eux, j'ai pu prendre conscience de la diversité de ce métier et apprendre des méthodes de chacun.

Mes remerciements vont également à l'ensemble du personnel du site de La Motte Servolex, qui m'a accueillie et m'a intégrée sans aucune réticence.

Je tiens à remercier Madame Nathalie Gonthier, ma tutrice universitaire pour l'aide et les réponses qu'elle m'a apportées lors de la rédaction de mon mémoire et notamment pour sa réactivité. Pour terminer, je tenais à remercier l'IAE de Grenoble pour l'opportunité qu'il offre à ses étudiants de pouvoir effectuer un stage en pleine période fiscale afin qu'ils puissent prendre conscience de la réalité du monde professionnel. Je les remercie également pour la qualité des enseignements qu'il dispense et qui est fortement reconnu au sein des cabinets.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS **5**
AVANT-PROPOS **7**

INTRODUCTION **11**

PARTIE 1 : - L'APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES **14**
I. Le cadre du contrôle interne 15
1. Qu'est-ce que le contrôle interne ? 15
2. Les atouts d'un contrôle interne efficace 22
II. La place du contrôle interne dans la mission légale 30
1. Une notion réglementaire et encadrée 30
2. Une étape incontournable dans la réalisation de la mission 36

PARTIE 2 - APPLICATION AU SECTEUR DU BATIMENT ET DES TRAVAUX PUBLICS (BTP) **45**
I. Les spécificités de l'activité dans ce secteur 46
1. Les caractéristiques générales 46
2. Des méthodes comptables propres au BTP 51
II. La nécessite d'un contrôle interne efficace dans les entreprises du BTP 58
1. Les missions intermédiaires sur le contrôle interne 58
2. Une approche spécifique pour la mission légale 64

CONCLUSION **74**

BIBLIOGRAPHIE **77**
TABLES DES FIGURES **81**
SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES **82**
GLOSSAIRE **83**
TABLES DES ANNEXES **85**

AVANT-PROPOS

Historique

C'est en 1957 que le cabinet Cheney (aujourd'hui connu sous le nom de SR Conseil) est créé à Chambéry. Son créateur M. Benoit Cheney s'associe avec d'autres experts comptables et commissaires aux comptes de la région pour monter un cabinet spécialisé dans l'expertise comptable et l'audit. Après quelques années, le cabinet connait un essor particulier, notamment grâce à l'explosion des stations de sports d'hiver. Etant idéalement placé au cœur du massif alpin, le cabinet Cheney souhaite faire de ce créneau, un créneau majeur pour l'activité du cabinet. En 1972, Benoit Cheney décide alors d'ouvrir quatre nouveaux cabinets en Savoie et Haute-Savoie : les cabinets de Moutiers, Albertville, Bourg-St-Maurice (73) et Chamonix (74). Le but est d'être au plus près des stations afin de profiter de leur développement. Au fil des années, le cabinet gagne en puissance et en notoriété, si bien qu'au début des années 80 il est renommé Savoie Révision (SR). Avec cette nouvelle dénomination sociale, Benoit Cheney souhaite constituer un groupe et en 1987, il réalise sa première acquisition en rachetant le cabinet Sofex situé à Annecy. La même année, Savoie Révision implante un nouveau cabinet à Aix-les-Bains. Le cabinet de Chambéry devient alors trop petit pour cette société qui ne cesse de se développer, ainsi en 1987, Savoie Révision déménage pour installer son siège social à La Motte-Servolex (73).

Avec l'arrivée des années 90, le groupe Savoie Révision, dont l'activité est déjà bien ancrée en Savoie et Haute-Savoie décide de s'implanter en Isère, à Meylan en rachetant le cabinet Fiduciaire Dauphiné Conseil. Cette nouvelle acquisition permet au groupe de développer un peu plus son activité avec la société Intersaison, spécialiste de la gestion comptable et fiscale des professionnels des métiers du plein air (notamment les moniteurs de ski). Au fil des années, le cabinet Savoie Révision rachète un grand nombre de ses concurrents que ce soit en Savoie, en Haute-Savoie ou en Isère.

C'est en 2008, que Savoie Révision devient SR Conseil. Le groupe souhaite alors différencier ses activités tout en gardant un esprit de cohésion et d'unité. Les trois grandes activités sont : l'Expertise Comptable, l'Audit et l'Informatique. SR Conseil lance alors une grande campagne de communication avec notamment la création d'un nouveau logo. Ce nouveau logo voit le jour en 2009 et se veut très significatif, rien n'a été laissé au hasard. Les trois rectangles s'apparentent à un histogramme pour rappeler les métiers du chiffre. Le rectangle vert représente l'Expertise Comptable, placé au centre il

rappelle que l'expertise comptable est le cœur du métier de SR Conseil. SR Audit, à gauche, se voit attribuer le jaune et à droite, le bleu revient à SR Informatique. Il faut noter que le jaune et le bleu sont des couleurs complémentaires qui, mélangées forment le vert. L'objectif est simple : les associés souhaitent faire de leur cabinet un incontournable de la région, ils veulent lui créer une identité régionale, proche de ses clients et de son territoire.

En 2012, SR Conseil développe une nouvelle activité par le biais de sa filiale CD Conseil spécialisée dans l'accompagnement des entreprises notamment pour la prévention des difficultés auxquelles elles pourraient être confrontées. Dans sa quête de développement, SR Conseil fait alors une avancée majeure en 2014. En effet, le groupe rachète un nouveau cabinet bien loin de l'arc alpin. L'acquisition de BC Associés leur permet de s'implanter en région parisienne. Après cette acquisition parisienne, le groupe se focalise à nouveau sur sa région de prédilection et rachète en 2016 une clientèle de Commissariats aux Comptes et d'Audit à Cluses (74). Jusque-là, La Motte-Servolex était la seule entité du groupe à posséder un département Audit. Peu après, le bureau de Cluses est déplacé à Marnaz (74), il est aujourd'hui encore principalement dédié au Commissariat aux Comptes. En 2016, SR Audit acquiert le cabinet SOCATEC à Gap (05) et s'implante ainsi dans un nouveau département. SOCATEC est alors renommé SR Conseil Alpes du Sud.

A l'heure actuelle, le groupe SR Conseil possède 18 sites dont 15 dans les Alpes et 363 personnes travaillent au sein du cabinet. Afin de s'affirmer davantage malgré ses 60 années d'existence, SR Conseil cherche toujours de nouveaux partenaires. En plus d'appartenir au *Réseau Entreprendre* en Savoie, Haute-Savoie et Isère, le cabinet est désormais membre du groupement *Eurus*. Cela leur permet ainsi d'agrandir leur réseau et par la même occasion leur base de données.

Par ailleurs, le groupe SR Conseil a annoncé début 2019, sa fusion prochaine avec le cabinet d'avocats Lexalp basé à Chambéry, dans le but de créer la première Société Pluriprofessionnelle d'Exercice (SPE) du droit et du chiffre de la région. Cette association est devenue possible avec les allégements des incompatibilités entre les commissaires aux comptes et les avocats prévus dans la loi PACTE. Les deux entités veulent être en mesure de proposer une offre complète à leurs clients en matière de comptabilité, de gestion et de droits notamment commercial, civil ou pénal, aussi bien en conseil qu'en contentieux. Ce rapprochement aboutira à la constitution d'un nouveau groupe constitué de plus de 440 salariés sur 21 sites avec un chiffre d'affaires de 35 millions d'euros[1].

[1] Chiffre issu des estimations internes au Cabinet

L'organisation générale

Après ce petit point historique sur SR Conseil. Il semble important de comprendre l'organisation générale et les activités présentes au sein du cabinet.

Tout d'abord d'un point de vue juridique, le cabinet se compose en un certain nombre de sociétés comme le montre l'organigramme ci-après :

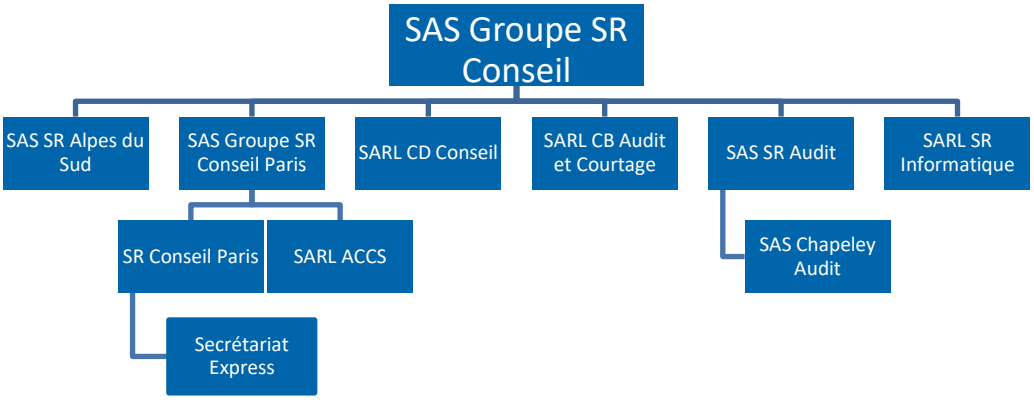

Figure 1 - Organigramme juridique du groupe SR Conseil

Le capital du Groupe SR Conseil est actuellement détenu par 20 associés, tous Experts-comptables/ Commissaires aux comptes. Chacun des associés dispose de responsabilités telles que la direction d'un site ou la direction d'un département. Le directeur général du Groupe SR Conseil est M. Jean-Pierre Vuillermet.

Le cabinet propose une offre variée à ses clients. On retrouve tout d'abord l'activité qui fait l'essence même du groupe, l'Expertise Comptable. Cette activité regroupe différentes activités :

- ✓ La comptabilité pure comme la tenue comptable, l'établissement des comptes annuels,
- ✓ La fiscalité (déclarations fiscales telles que l'impôt sur les sociétés, la TVA…)
- ✓ La gestion (gestion financière ou gestion de trésorerie…)
- ✓ La consolidation des comptes
- ✓ Le conseil en termes d'évaluation ou de transmission d'entreprises

Le cabinet SR Conseil propose également un accompagnement juridique pour ses clients tout au long de la vie de leurs entreprises. Le service juridique est composé d'une dizaine de personnes, spécialisées en droit des sociétés, qui intervient sur les missions suivantes :

- ✓ Lors de la création : élaboration des statuts, choix de la structure juridique…
- ✓ Lors du développement de la société : opérations juridiques annuelles (Organisation des CA et des AG), opérations exceptionnelles (augmentation ou diminution de capital…)

Le troisième point fort de SR Conseil est son département social composé d'une soixante-dizaine de collaborateurs. Ce département accompagne les entreprises en matière RH notamment pour la gestion des paies ou le conseil en droit social.

SR Conseil propose ainsi une offre variée à ses clients qui peuvent se tourner vers tous les départements en cas d'interrogation. Cette multiplicité d'activités renforce un peu plus le rayonnement de SR Conseil dans le sillon alpin.

Le département Audit

Le département audit est sous la direction de M. Nicolas Picard. Seulement trois cabinets du groupe disposent d'un service audit dont celui de la Motte Servolex (73) qui se compose d'une quinzaine de collaborateurs pour 365 mandats de Commissariat aux Comptes. Les collaborateurs interviennent sur des missions d'audit légal et de commissariat aux comptes telles que :

- ✓ La certification des comptes (sociaux ou consolidés)
- ✓ Le commissariat aux apports, à la fusion ou à la transformation

Certaines missions annexes sont également proposées par le cabinet afin de répondre au mieux aux attentes des clients, ce sont les missions d'audit contractuel. Dans ces missions, on retrouve :

- ✓ Les audits d'évaluation
- ✓ Les audits d'acquisition
- ✓ Les audits de procédure lors de la restructuration de groupe notamment

Le cabinet intervient dans tous les domaines d'activité que ce soit le milieu associatif, industriel ou encore dans certaines sociétés publiques comme certains offices de tourisme.

INTRODUCTION

Depuis, le début des années 2000 et les différents scandales financiers qui ont éclatés, notamment outre-Atlantique, le jugement et l'indépendance des auditeurs ont été remis en cause notamment dans les grands groupes. Ils ont été accusés de fermer les yeux sur certaines défaillances. Ainsi le législateur a décidé de reprendre en main certains aspects du gouvernement d'entreprise qui avaient, au fil des années, été mis de côté. C'est notamment le cas de l'appréciation du contrôle interne par le commissaire aux comptes lors de sa mission de certification. Il s'est avéré qu'une bonne connaissance de l'entité auditée permet de prévenir contre la fraude et d'y lutter plus efficacement. Mais s'agissant d'une étape qui peut s'avérer relativement longue et fastidieuse, les auditeurs avaient tendance à mettre de côté cette phase de leur mission, afin de concentrer leurs contrôles sur les états financiers des entités. Les lois Sarbanes Oxley aux Etats-Unis et la Loi de Sécurité Financière en France ont mis l'accent sur cette notion, après le retentissant scandale d'Enron. Ces deux lois remettent à plat l'ensemble des principes de gouvernance existants et demandent aux entreprises une plus grande transparence de l'information, en redonnant ainsi au contrôle interne le rang qu'il lui est dû. Alors que le législateur américain donne un cadre précis quant au périmètre, à l'application et au référentiel utilisé pour le dispositif de contrôle interne, le législateur français a tendance à rester évasif sur la question en mentionnant le fait que le dispositif du contrôle interne d'une entité doit être confié à son dirigeant et qu'il fixe lui-même les modalités d'application et de développement.

Le contrôle interne désigne de manière générale comme étant l'ensemble des dispositifs choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tout niveau hiérarchique pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités, dans le but d'atteindre les objectifs fixés par la direction générale. Lors de sa mission de certification des comptes, l'auditeur externe doit en amont de ses travaux sur les comptes sociaux, mener un examen du dispositif de contrôle interne existant dans l'entité auditée. Avec cet examen, il pourra mieux adapter son programme de travail sur les comptes afin de répondre davantage aux besoins de l'entreprise.

Lors de sa mission de certification des comptes, le commissaire aux comptes suit une démarche d'audit, basée sur l'approche par les risques. Afin de déterminer le niveau de risque de chaque cycle audité, il est nécessaire de connaître précisément l'environnement dans lequel évolue l'entité mais également les procédures qui ont été mises en place pour répondre aux risques préalablement identifiés par le management.

Quelle que soit la taille de l'entité ou le secteur d'activité dans lequel elle évolue, chaque entreprise se doit de mettre en place des dispositifs de contrôle interne. Afin d'évaluer au mieux l'importance de l'appréciation du contrôle interne par le commissaire aux comptes, nous nous focaliserons, tout au long de ce mémoire, sur un secteur d'activité et plus précisément le secteur du Bâtiment et des Travaux Publics. Nous verrons que l'audit des entreprises de ce secteur présente des spécificités et qu'un dispositif de contrôle interne efficace permet à l'auditeur d'orienter ces travaux sur les aspects les plus risqués. Compte tenu des éléments déjà évoqués, il nous semble légitime de se demander :

En quoi l'appréciation du contrôle interne par le commissaire aux comptes est-elle une étape incontournable dans la mission légale, dans le secteur du Bâtiment et des Travaux Publics ?

Nous ferons dans un premier temps, un état de l'art sur le contrôle interne, de manière générale. Nous aborderons ensuite la mission légale du commissaire aux comptes et comment l'évaluation du dispositif de contrôle interne se matérialise. Puis dans une seconde partie, nous nous concentrerons sur le secteur du BTP, en abordant d'abord les généralités du secteur sur le plan économique et comptable. Puis pour terminer, nous nous intéresserons à la conduite de la mission de certification par le commissaire aux comptes dans les entreprises de ce secteur.

PARTIE 1 :

-

L'APPRECIATION DU CONTROLE INTERNE PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

I. LE CADRE DU CONTROLE INTERNE

Quelle que soit la typologie de l'entreprise, le contrôle interne[2] prend une place non négligeable et contribue au bon fonctionnement de l'entité. Les entreprises du secteur du BTP, qui constituent le fond de notre étude, n'échappent donc pas à la règle et nombreuses sont celles qui ont déjà mis en place un système de contrôle interne efficace, afin de rassurer et de convaincre davantage leurs partenaires (banques – clients …) dans ce secteur hyperconcurrentiel. Les auditeurs externes (ou commissaires aux comptes) ont été les premiers en France, dès les années 1970, à approfondir et à définir cette notion de contrôle interne, dans le but de les aider à atteindre les objectifs spécifiques émanant de leur mission de certification. Pour eux, le contrôle interne est un moyen alors que pour les entreprises un contrôle interne efficace est un objectif. De nombreuses études[3] ont été menées par la CNCC[4] et l'Ordre des experts-comptables sur ce sujet. Ces études ont démontré que la mise en œuvre des dispositifs de contrôle interne dans les entreprises, et notamment dans les domaines comptables et financiers, permettaient d'obtenir des résultats plus réguliers, sincères et fidèles. Avec les différents scandales financiers intervenus au cours des dernières décennies, le législateur a tenté de mettre en place des moyens [*Loi Sarbanes-Oxley* aux Etats-Unis en 2002 ; puis la *Loi de Sécurité Financière* en France en 2003] afin d'imposer aux entreprises un niveau de contrôle interne correct et fiable. Cependant cela n'a pas empêché certaines grosses sociétés[5] d'être touchées de plein fouet par la fraude, au sein même de leur entreprise, remettant ainsi en cause l'ensemble de leur dispositif de contrôle interne. Nous verrons ainsi dans une première partie la notion de contrôle interne et la manière dont elle est mise en place dans les entreprises ; puis dans une seconde partie nous montrerons ce que peut apporter un contrôle interne efficace dans une entité.

1. Qu'est-ce que le contrôle interne ?

Avant d'aborder les spécificités du contrôle interne dans les entreprises du bâtiment, il semble nécessaire de faire un état de l'art sur le contrôle interne, et sur la manière dont celui-ci est développé dans les organisations. Nous verrons dans cette partie, qu'il existe un référentiel international qui

[2] Le terme contrôle interne pourra, tout au long de ce mémoire, être remplacé par l'abréviation « CI »

[3] CNCC Paris. *Appréciation du contrôle interne*, Notes d'information n°3 - 1984
Congrès National des experts comptables (1977) – *Etude sur le contrôle interne*

[4] Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC)

[5] Comme la Société Générale en 2008 avec l'affaire Kerviel ou la banque d'affaires suisse UBS en 2011 qui montrent clairement une défaillance du contrôle interne des grands groupes bancaires

détermine les moyens et les objectifs à atteindre pour pouvoir dire que le CI de l'entité concernée est efficace.

1.1. Approche générale du contrôle interne

Il existe de nombreuses définitions du contrôle interne, la première, apparue dès 1977, est donnée par l'Ordre des Experts Comptables. Ainsi, selon eux, le contrôle interne se définie comme étant « *l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise, qui a pour but d'un côté d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ; et de l'autre l'application des instructions de la direction et de favoriser l'amélioration des performances* ». Selon l'Ordre, le CI se manifeste par la mise en place d'une organisation, de méthodes et de procédures afin de maintenir la pérennité de l'entreprise. Au fur et à mesure des années, de nouvelles définitions sont venues améliorer et approfondir les existantes, notamment en 2006 avec une définition apportée par l'Autorité des Marchés Financiers (AMF) qui s'adresse uniquement aux entreprises. Pour l'AMF, le contrôle interne se définit comme *« un dispositif de la société, défini et mis en œuvre sous sa responsabilité. Il comprend un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société qui contribue à la maîtrise de ses activités et à l'efficacité de ses opérations et à l'utilisation efficiente de ses ressources […]* [6]». Cette définition finalement assez complète reprend les définitions déjà existantes, cependant il est important de préciser que le contrôle interne ne s'applique pas uniquement aux sociétés[7].

Aujourd'hui le contrôle interne est défini de manière formelle comme étant « *un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité*[8] ». En d'autres termes, il désigne l'ensemble des dispositifs choisis par l'encadrement et mis en œuvre par les responsables de tout niveau pour maîtriser le fonctionnement de leurs activités. Ces dispositifs sont destinés à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs permanents de l'entreprise qui sont de :

[6] Définition du CI issue d'un document de l'AMF – *Cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne pour les valeurs moyennes et petites*. [en ligne] du 22/07/2010
[7] Possibilité de mettre en place du contrôle interne dans d'autres types de structures et notamment dans le secteur associatif
[8] Définition issue de la version française du COSO Report – Site de l'IFACI

- **Garantir la sécurité des actifs**

Il s'agit là de la capacité de l'entreprise à préserver son patrimoine tels que ses immobilisations ou son patrimoine humain (capacité de l'entité à faire face au risque social) tout en conservant une bonne image de l'entreprise.

- **Garantir la qualité des informations données à l'extérieur**

Les informations divulguées à l'extérieur reflètent l'image de l'entreprise dès lors qu'elles concernent les performances financières ou extra-financières. De ce fait, les informations délivrées doivent être fiables et vérifiables (via un système de preuves par exemple), exhaustives, pertinentes et disponibles.

- **Garantir le respect des lois et des règlements**

Le contrôle interne doit s'assurer que les dispositions législatives et réglementaires soient bien respectées dans l'entité. Les dispositifs de CI doivent permettre d'éviter l'exploitation de failles ou l'apparition d'erreurs sur cette problématique.

- **Optimiser les ressources via une utilisation optimale et efficiente**

L'objectif est de s'assurer que les moyens et les ressources à disposition de l'entité soient utilisés de manière optimale.

- **Garantir la protection des données**

Il s'agit d'un nouvel axe, mais pas des moindres notamment avec l'entrée en vigueur du Règlement Général relatif à la Protection des Données (RGPD). Ce règlement s'attaque directement à la protection des données du personnel, des clients et des fournisseurs d'une entreprise. Ainsi les procédures de contrôle interne doivent être testées afin de s'assurer qu'il n'y ait pas de failles dans le système (test sur les identifiants de connexion par exemple).

Ces 5 objectifs assez généraux constituent une base, adaptable en fonction de l'entité et du niveau hiérarchique. Ainsi le contrôle interne s'organise selon un double point de vue :

- Le point de vue de l'entité qui va permettre au CI de s'implanter et de se développer.
- Le point de vue de l'activité

Cette définition permet de mettre en évidence le fait que le contrôle interne ne doit pas être un groupement d'éléments statiques ; il doit être dynamique afin de pouvoir appréhender au mieux l'apparition de nouveaux risques. L'application du contrôle interne ne se limite pas seulement au top management ; tous les niveaux de management de l'entité sont concernés par ces procédures.

Afin de réunir toutes les informations relatives au contrôle interne, ses objectifs et la manière dont il doit être mis en place dans les entités, un référentiel international a été créé servant de base à tout cela : il s'agit du référentiel COSO.

1.2. Le référentiel COSO

Le *Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*, plus connu sous le nom de « COSO » référentiel incontournable en manière de contrôle interne, a été retenu comme référentiel de référence par les Etats-Unis lors de l'élaboration de la Loi Sarbanes-Oxley[9].

Initialement, le COSO désignait un groupe de travail américain comprenant à la fois des représentants des grandes entreprises, des cabinets d'audit, des membres d'organisations professionnelles du secteur telles que l'*Institute of International Auditors* (IIA), qui avait pour objectif de définir un nouveau cadre de référence et de nouveaux concepts pour le contrôle interne. C'est en 1992, que le groupe de travail publie l'*Internal Control Integrated Framework*, plus connu sous le nom de « COSO Report ».

Le COSO 1992 a été remplacé en 2013 par une nouvelle version de ce référentiel plus accès sur le renforcement du contrôle interne dans les entités avec notamment une réduction des risques et un accroissement de la conformité aux lois et procédures applicables aux entités. Cependant les objectifs généraux et les composantes restent inchangés car satisfaisants à tout point de vue.

Comme l'écrit Jacques RENARD[10] *« le contrôle interne concourt à la réalisation d'un objectif général que l'on peut décliner en objectifs particuliers* ». Selon lui, pour atteindre cet objectif général, on lui assigne des objectifs permanents. Comme évoqué précédemment, le COSO met en avant un certain nombre d'objectifs auxquels un contrôle interne dit efficace se doit de répondre. Ainsi le COSO se divise en 5 composantes.

[9] La loi Sarbanes-Oxley a été adoptée par le législateur américain en 2001, après la faillite d'Enron et du cabinet Andersen, qui auditait les comptes de la société. Il s'agit du plus important texte législatif sur la gouvernance d'entreprise. Cette loi a pour objectif de rassurer les investisseurs, en imposant aux entreprises une plus grande transparence sur les comptes. Elle s'axe sur trois grands piliers : l'indépendance des organes vérificateurs, la responsabilité des gestionnaires et une plus grande accessibilité aux informations économiques et financières de sociétés. Cette loi trouvera son équivalent en droit français quelques années plus tard avec la Loi LSF (Loi de Sécurité Financière).

[10] Dans son ouvrage *Théorie et pratique de l'audit interne*, disponible en intégralité sur SCHOLARVOX

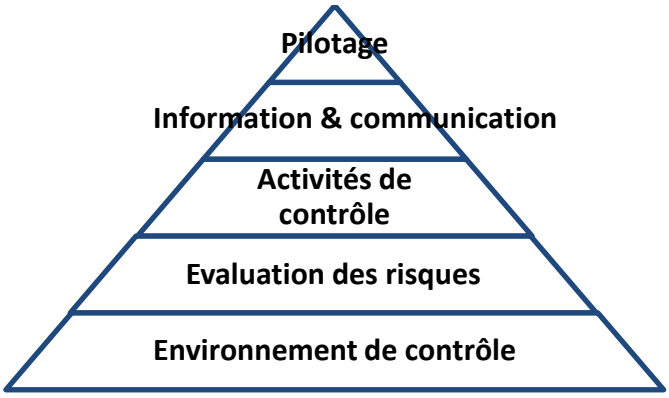

Figure 2: Les 5 composantes du COSO

Nous allons à présent détailler les composantes du COSO que l'on retrouve dans l'ensemble des entités.

Environnement de contrôle : L'environnement est le socle du contrôle interne dans une entité. Sans une bonne appréciation de cette composante, il est particulièrement complexe de mener à bien les démarches de contrôle notamment lors de sa mise en place. Ainsi, il est nécessaire d'avoir une organisation fiable ; la direction générale et le top management doivent servir d'exemple en ce qui concerne l'importance du contrôle interne et ils doivent montrer la conduite à adopter. L'organisation de l'entité se doit d'être clairement définie, en précisant les rôles et les responsabilités de chacun peu importe le niveau hiérarchique et en garantissant la séparation des tâches et des fonctions incompatibles. Cette composante englobe également l'intégrité et les valeurs éthiques de l'organisation. En effet, la présence d'un code de conduite et d'éthique ou l'application de normes morales conditionnent clairement la pérennité du contrôle interne dans une entité. L'ensemble des éléments cités va permettre de construire les bases solides sur lesquelles le contrôle interne va se construire.

Evaluation des risques[11] : Toute entité est confrontée à des risques, qui peuvent aussi bien être des risques propres à son fonctionnement (risques internes) que des risques propres au secteur d'activité dans lequel elle évolue (risques externes). Ainsi les dispositifs de CI sont mis en place afin de faire face à ces potentiels risques. Un risque est défini comme « *la possibilité qu'un événement survienne et ait un impact défavorable sur la réalisation des objectifs*[12] ». L'évaluation des risques est un processus qui permet d'identifier un risque et de l'analyser afin de pouvoir l'appréhender au mieux. Avant même de

[11] La notion qui fait l'objet d'un rapport spécifique le COSO ERM – Cf. Partie 1 : I.2.2. de ce mémoire
[12] Définition d'un risque selon le COSO REPORT

procéder à cette évaluation, il est nécessaire d'avoir défini des objectifs cohérents et pertinents avec l'activité de l'entité.

Un risque se compose de deux éléments : d'une part la gravité du risque et d'autre part la probabilité que le risque survienne. La criticité d'un risque se définie donc par l'équation suivante :

Criticité d'un risque[13] *= Gravité x Probabilité*

Une fois que l'entité a déterminé les risques auxquels elle pourrait être confrontée, il lui revient de les cartographier, c'est-à-dire de faire une sorte d'inventaire, afin d'en informer les responsables concernés pour adapter le management et tenter d'y faire face.

Il existe 3 niveaux d'évaluation du risque[14] :

- **Le risque inhérent** : risque actuel tel quel, sans tenir compte des contrôles mis en place
- **Le risque résiduel** : le niveau de risque en tenant compte des mesures en place
- **Le risque cible** : le niveau de risques que l'on souhaite atteindre (selon un plan d'action préalablement défini).

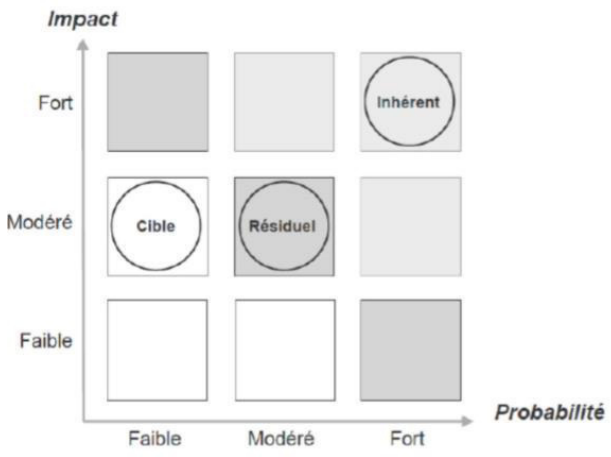

Figure 3 - Graphique représentant les différents niveaux d'évaluation d'un risque

La mise en place d'une politique de risque est un aspect essentiel à la survie du CI dans une entité.

<u>Activités de contrôle :</u> Les activités de contrôle désignent des dispositifs spécifiques qui vont permettre à chaque acteur de gérer ses activités dans le but de respecter les objectifs généraux du CI. Ces dispositifs varient selon les entités et leurs cultures, mais également selon la nature des activités et les habitudes de travail des managers. Il peut s'agir de contrôles préventifs ou détectifs. Ils peuvent prendre la forme d'une double validation obligatoire pour certaines tâches. Dans le BTP cela peut intervenir au moment des achats par exemple. Ce sont souvent les chargés d'affaires qui réalisent les commandes de matières en fonction des besoins des chantiers, ainsi une activité de contrôle sur cette tâche pourrait être que lorsque la commande dépasse un certain montant (fixé préalablement par la

[13] Voir modalités de calcul de la criticité d'un risque en Annexe 1
[14] Graphique ci-contre issu du cours de Contrôle Interne de M. Sébastien DORLHIAC – M2 CGAO, Grenoble IAE 2018/2019

direction), la commande ne peut être validée définitivement par le chargé d'affaires, elle nécessite une seconde approbation (d'un supérieur hiérarchique) pour être envoyée au fournisseur.

La séparation des tâches est à prendre en considération dès la sélection des activités de contrôle à mettre en place dans l'entité.

Information et communication : Toujours dans l'optique d'atteindre les objectifs fixés par le CI, toute entité quel que soit son secteur d'activité a besoin d'information, qu'il s'agisse d'informations internes ou externes, afin de faciliter la mise en application des processus décrits dans les autres composantes. La transparence entre le top management et les collaborateurs doit être la règle, il ne doit pas y avoir de rétention d'information entre les différents niveaux de management sous peine de voir le dispositif de CI remis en question. La communication ne concerne pas seulement la communication interne ; en effet l'entité doit fournir aux tiers des informations afin de répondre à leurs attentes. Une bonne communication, et la diffusion d'informations pertinentes entres les niveaux hiérarchiques permettent d'instaurer une bonne entente et une confiance entre les collaborateurs d'une entité.

Pilotage : Il s'agit ici de vérifier que le CI fonctionne correctement dans l'organisation. Pour cela le top management met en place un système d'évaluation des processus afin de s'assurer de leurs mis en place et de leurs fonctionnements. On retrouve deux types d'évaluation du CI : les évaluations continues qui sont comprises dans le processus métier et les évaluations ponctuelles. Les déficiences potentiellement observées lors de ces évaluations sont directement communiquées et rectifiées, via des moyens correctifs.

Aux différentes composantes que nous venons d'évoquer, le référentiel COSO associe 17 principes[15], dérivés des composantes qui permettent aux entreprises de mettre en œuvre un contrôle interne efficace en les appliquant tous.

En conclusion, il semble évidant que les objectifs et les composantes définis précédemment sont liés. Ce lien qui les unit, est le plus souvent matérialisé par un cube tri-dimensionnel. Ce cube permet une approche matricielle des 3 objectifs, associés aux 5 composantes et applicables à l'ensemble de l'entité.

[15] Les 17 principes du référentiel COSO sont listés en Annexe 2

Figure 4: Cube COSO[16]

Le COSO a pour but de matérialiser et de décrire une sorte de contrôle interne idéal à mettre en place dans toutes les sociétés. Cependant, tout le monde sait que le contrôle interne souffre de lacunes et que rares sont les entreprises à pouvoir se vanter d'avoir mis en place un dispositif sans faille. Ces lacunes peuvent s'expliquer en premier lieu par un manque de temps ou de formations, mais également par une méconnaissance, par les opérationnels, des processus fondamentaux de leur entreprise. Mettre en place des procédures ne suffit pas, il faut qu'elles soient connues et appliquées par tous, quel que soit le niveau hiérarchique (cela concerne autant les ouvriers, que les dirigeants). Le COSO ouvre ainsi la porte à la partie formelle du contrôle interne, c'est-à-dire la partie la plus évidente à appréhender, celle qui se rapporte aux procédures écrites. Dans la partie suivante, nous allons ainsi voir qu'une partie informelle du CI est nécessaire pour que ce dernier soit efficace au sein de l'entité.

2. *Les atouts d'un contrôle interne efficace*

Le contrôle interne, au-delà des théories qui peuvent exister, est avant tout un système d'organisation pour les entités. Nulle entreprise ne peut survivre sans une organisation stable et adaptée à son activité. Ainsi même si rien de formel n'a été fait, chaque entreprise possède un certain niveau de contrôle interne. En effet, la simple vérification de la saisie d'une facture par une personne autre que celle qui l'a saisie est considérée comme un dispositif de contrôle interne. Plus l'entité grossie, plus son dispositif de contrôle interne se doit d'être fiable et performant afin de pouvoir répondre à tous les objectifs généraux fixés par le COSO, mais également afin de garantir à l'entreprise

[16] Issus du COSO Report traduit de l'anglais par l'IFACI

une croissance sereine. Dans cette partie nous verrons, comment un bon dispositif de contrôle est un atout non négligeable pour les entreprises en général.

2.1. La gestion des risques

La gestion des risques est un élément essentiel dans la mise en place d'un dispositif de CI et d'une stratégie par l'entreprise. En effet, pour que la stratégie soit efficace elle doit prendre en considération les risques qui gravitent autour de l'entité ; le management doit être capable d'identifier ces risques, de les analyser et de les évaluer afin d'adapter au mieux sa vision et sa stratégie. Pour cela, le management doit pouvoir s'appuyer sur les procédures de contrôle interne existantes dans son entité. Le contrôle interne se doit alors d'être un outil fiable dans la gestion des risques, ainsi en 2004, le COSO décide de publier un nouveau référentiel COSO, spécialisé dans la gestion des risques : le COSO Entreprise Risk Management (ERM). Ce référentiel est rédigé par le cabinet PwC[17]. Il a pour but d'aller plus loin sur la gestion des risques et ne pas s'en tenir uniquement à ce qui est préconisé par le COSO 2013. Avec les importantes évolutions économiques mais également digitales et sociétales auxquelles sont confrontées les entreprises, il a fallu remettre à jour ce référentiel afin qu'il se rapproche au mieux des préoccupations actuelles des entreprises. Cette évolution du COSO ERM a eu lieu en 2017. Cette dernière version va plus loin et souhaite aider les entreprises à appréhender de manière plus sereine la complexité de l'environnement dans lequel elles évoluent. Selon PwC, le référentiel a été mis à jour afin de répondre aux enjeux suivants :

- « *Les conseils d'administration attendent davantage de leur organisation en termes de gestion des risques*
- *Les parties prenantes recherchent plus de transparence et de fiabilité*
- *Les organisations évoluent dans un environnement de plus en plus complexe axé sur les nouvelles technologies*
- *La nécessité de capitaliser sur les retours d'expériences des récents incidents (crises, attaques…)*
- *Les professionnels du risque sont en quête d'un référentiel actualisé*
- *Les pratiques de gestion des risques continuent d'évoluer* [18]»

Ce nouveau référentiel basé essentiellement sur la gestion des risques[19], comprend un ensemble de 20 principes organisés autour de 5 composantes interdépendantes[20]. Ces 5 composantes sont assez

[17]Le cabinet d'audit Privewaterhouse Coopers, un des Big Four
[18] Enjeux définis par le cabinet PwC – lors d'une étude menée en 2014 « *ERM Update Survey 2014* »
[19] Synthèse complète du COSO ERM 2017 disponible sur le site internet de l'IFACI
[20] Voir détail des 20 composantes en Annexe 3

différentes de celles évoquées dans la partie précédente pour le référentiel COSO de contrôle interne. Ces 5 composantes mettent en lumière le fait que la gestion du risque intervient à chaque étape du processus de mise en place d'une stratégie et de la définition des objectifs. Un véritable management des risques est dès lors mis en place dans l'entité concernée. Ce type de management exige un contrôle interne fiable, qui peut évidemment être réadapté régulièrement en fonction de l'évolution des risques et de la stratégie ; mais le management des risques doit pouvoir se fier au dispositif de contrôle interne dans sa globalité. Par ailleurs, les composants s'appuient sur des principes qui vont de la gouvernance au pilotage d'une entreprise, ils vont permettre à la direction de gérer au mieux les risques et donc de mettre en place la meilleure stratégie possible pour atteindre les objectifs opérationnels.

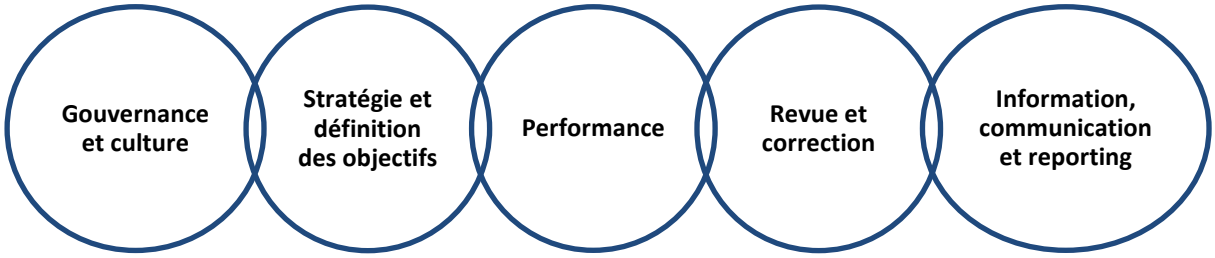

Figure 5: 5 composantes du COSO ERM 2017

Il est évident que dans une entité, la gestion des risques ne se résume pas uniquement à une cartographie des risques ou à un dispositif de contrôle interne. La gestion des risques aborde, au-delà du contrôle interne, d'autres sujets tels que la gouvernance, la communication avec les parties prenantes ou encore la mesure de la performance. Intégrer cette gestion des risques par le biais de son dispositif de contrôle interne permet d'améliorer le processus de prise de décision, et donc de rendre le CI nettement plus efficace au sein de l'entité.

2.2. La mise en œuvre du contrôle interne efficace

La mise en œuvre d'un dispositif de contrôle interne ne se fait en quelques heures, ce processus peut s'avérer long et complexe et dépend des caractéristiques de l'entité (taille, activité, diversité des processus …). Pour que les responsables de chaque niveau puissent mettre en œuvre le bon dispositif de CI, il est nécessaire que la gestion globale des risques existante soit connue de tous et clairement

définie. Selon Jacques RENARD[21], la mise en œuvre du dispositif de contrôle interne nécessite obligatoirement :

- Que soient réglées un certain nombre de questions préalables ;
- Que l'on veille aux solutions à apporter aux difficultés possibles ;
- Et que l'on s'attache à mobiliser les conditions nécessaires à la réussite du projet.

La première chose à faire est donc de s'intéresser au contexte de la réalisation de la mission. Le responsable mettant en place des procédures de CI dans son entité, doit en premier lieu s'assurer que l'environnement de travail soit favorable, c'est-à-dire que la direction prenne bien part au projet et que les managers, voire même l'ensemble de l'équipe soient en capacité d'accepter le projet et qu'ils aient conscience que cela ne fonctionnera que s'ils s'approprient les dispositifs mis en place. Il est indispensable de désigner une équipe projet qui va piloter la mise en place du dispositif dans l'entreprise. Selon la taille de l'entité, cette équipe n'aura pas les mêmes obligations de rendu, cependant même dans les petites structures, elle est nécessaire. Cette équipe devra, ensuite, définir sur quel référentiel elle souhaite s'appuyer pour atteindre les objectifs fixés par la direction. Il faut également définir le périmètre du contrôle interne notamment dans le cas des groupes, l'idée étant de savoir si le dispositif va s'appliquer à l'ensemble des filiales du groupe ou uniquement à la société mère par exemple. Comme pour tout projet, les équipes et les collaborateurs de l'entité devront être régulièrement tenus au courant des avancés du projet, mais également être formés aux nouveautés afin qu'ils adoptent un comportement favorable à la mise en place d'un dispositif de CI.

Dans un second temps, la mise en place d'un tel dispositif peut être confrontée à un certain nombre de difficultés qu'il faudra solutionner au fur et à mesure de l'avancement. Les obstacles rencontrés peuvent être de différentes natures : obstacles humains ou organisationnels.

Ainsi il faut retenir que la mise en œuvre d'un dispositif de CI efficace passe par la validation d'un certain nombre de conditions telles que l'approbation du projet par la direction générale, la clarification des concepts afin qu'ils soient compris par tous (opérationnels et managers) et enfin l'implantation de dispositifs flexibles et adaptables. De plus, pour limiter les failles, le dispositif doit être régulièrement évalué et testé afin de s'assurer qu'il répond toujours aux besoins de l'entité.

Comme nous l'avons vaguement évoqué dans la partie précédente, le contrôle interne peut se scinder en deux. Pour que le processus mis en place selon la méthode évoquée ci-dessus fonctionne, il est indispensable que les responsables tiennent compte à la fois de l'aspect formel et de l'aspect

[21] Dans son livre intitulé *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne* ; 2012

informel du CI. Tout d'abord on retrouve la partie formelle (hard controls), celle qui se réfère au COSO et qui rassemble l'ensemble des procédures écrites mises en place par l'entité et les règles qui orientent le comportement des individus dans le but d'accomplir les objectifs fixés par l'entreprise. Parmi ces contrôles formels, on peut reprendre toutes les procédures déjà évoquées comme la séparation des tâches, les systèmes d'autorisation (accès aux systèmes d'information par exemple). La mise en place de ce type de contrôles permet d'une part, en cas de contournement de ce contrôle, de remonter plus facilement au(x) responsable(s) et d'autre part cela permet aux entreprises de détecter les failles dans leur système via la tentative de contournement. Néanmoins, même si ces contrôles formels sont nécessaires, ils doivent être indissociables de l'environnement de contrôle et plus précisément des contrôles informels (soft controls) qui, selon Falkenberg et Herremans[22], permettent « *une maîtrise des attitudes des acteurs de l'entreprise via des valeurs, des croyances et des traditions non écrites* ». Cet aspect de contrôle informel est tout de même évoqué dans le COSO (1992) dans la composante « environnement de contrôle » qui reprend l'intégrité du management et la défense des valeurs éthiques au sein d'une entreprise, autrement dit, on s'intéresse bien à la culture d'entreprise qui détermine ces soft controls. Lors de leurs travaux sur le sujet, Falkenberg et Herremans ont mis en avant le fait que ce contrôle informel était totalement dépendant des valeurs économiques, organisationnelles et sociales de l'entité, et que ces trois facteurs définissaient l'attitude des collaborateurs face aux respects des objectifs opérationnels et des règles. D'autres facteurs entrent également en jeu et notamment la notion d'éthique, selon Valentine[23] le sens de l'éthique d'une personne est intrinsèquement lié à son dévouement au sein de l'organisation qui fait suite à la politique de rémunération de ce collaborateur. En d'autres termes, si la rémunération d'un collaborateur est conforme à ses attentes, alors son sens de l'éthique sera plus important. Ainsi les comportements des individus dans les situations imprévues, c'est-à-dire celles qui ne sont pas couvertes par les procédures formelles, aboutissent le plus souvent à la mise en place de règles tacites entre les collaborateurs et leur responsable. Si aucun lien n'est fait entre les procédures écrites (hard controls) et les procédures tacites (soft controls) qui découlent des comportements humains, alors c'est l'ensemble du processus de contrôle interne qui risque d'être défaillant.

[22] Falkenberg L. & Herremans I., 1995, *« Ethical Behaviours in Organizations : directed by Formal or Informal systems ?* » Journal of business Ethics, 14, p. 133-143.

[23] Valentine S., L. Godkin & M. Lucero, 2002 « *Ethical context, Organizational Commitment, and Person-organization Fit*. » Journal of Business Ethics, 41(4), p. 349 -361.

2.3. La prévention contre la fraude

Le dispositif de contrôle interne permet également de prévenir les tentatives de fraudes, via une gestion des risques efficace. En effet, quelle que soit la taille des entreprises, toutes sont sujettes à la fraude et principalement au détournement de fonds. Ainsi via des processus de contrôle interne, il est possible de la prévenir et tous les acteurs qui interviennent dans les entreprises que ce soit le commissaire aux comptes lors de sa mission de certification ou l'expert-comptable lors de l'établissement des comptes, tous doivent prendre part à cette prévention. La question qui se pose finalement est comment le contrôle interne peut arriver à détecter et lutter contre les fraudes. Comme le montre Sébastien LEPERS, « *En matière de lutte contre la fraude, le contrôle interne, en tant que dispositif permanent de contrôle déployé au niveau des première et deuxième lignes de maîtrise est considéré comme un élément central et incontournable*[24] ». D'ailleurs, comme le montre l'Annexe 4, on constate bien que chaque composante du COSO peut être appliquée à la fraude. Selon lui, l'absence de dispositifs de contrôle interne dans entité, qu'elle soit publique ou privée, est un des facteurs principaux de son avènement. Dans la majorité des cas de fraudes avérées, les entreprises n'avaient pas conscience du risque qui planait, risque qui aurait été appréhendé si un dispositif de contrôle interne efficace avait été mis en place dans l'entité. Ainsi, elles ont mis en place des mesures correctives, et non préventives. Les principales mesures préventives en termes de lutte contre la fraude, qui auraient dues être anticipées, sont la séparation des tâches, des vérifications « à l'improviste » ou encore via la mise en place de signalement d'anomalies. Par ailleurs, il semble essentiel dans le cadre du contrôle interne et de la lutte anti-fraude, de former le personnel et de les sensibiliser à ces mécanismes de fraude afin qu'ils soient en capacité de détecter une fraude. Dans la lutte contre ces dérives, une entreprise doit impérativement travailler sur l'ensemble de son environnement ; il existe pour cela trois dispositifs de lutte anti-fraude : la prévention, la dissuasion et la détection. Pour chacun des dispositifs, il existe plusieurs leviers comme le montre le tableau ci-après.

[24] *Audit et contrôle internes : la prévention et la détection des fraudes* – Sébastien LEPERS pour l'AMICAA (l'amicale des commissaires de l'air et des commissaires des armées) en date du 29/04/2017

Prévention	Stopper la fraude avant qu'elle n'arrive : - Contrôle interne - Politique, éthique - Formation, communication, ressources humaines
Dissuasion	Empêcher la fraude de se produire en faisant apparaître que des contrôles sont en place : - Audit - Communication
Détection	Reconnaître la fraude si elle a lieu : - Indicateurs, reporting - Dispositifs d'alerte

Figure 6: Les trois lignes de défense contre la fraude[25]

Ce tableau illustre bien les propos précédents, et le fait que le contrôle interne est un outil essentiel dans la prévention contre la fraude.

Les entreprises mettent en place leurs dispositifs de contrôle interne avec une volonté de prévenir les risques de fraudes, mais en parallèle l'Etat impose également à certaines entités des dispositifs de contrôle interne afin de lutter contre la fraude fiscale (fraude à la TVA notamment). En effet, depuis 2018, l'Etat impose aux commerçants et autres professionnels assujettis à la TVA, d'enregistrer les paiements de leurs clients au moyen d'un logiciel de caisse sécurisé et certifié. Ce nouveau type de logiciel permet, entre autres, de garder en mémoire toutes les opérations effectuées sur la caisse. Ainsi avec ces nouvelles caisses, il est impossible pour un commerçant de supprimer une opération de son fichier de caisse sans que celle-ci ne soit enregistrée. Cela a pour but de limiter la fraude à la TVA. Il s'agit bien là d'un dispositif de contrôle interne devenu obligatoire pour les entreprises[26].

On constate que le contrôle interne instauré dans une entité permet de prévenir les risques de fraudes qu'il s'agisse de fraudes internes (par le personnel ou par le dirigeant) ou de fraudes externes.

Tout au long de cette partie, nous avons fait un état de l'art du contrôle interne en partant des différentes définitions existantes, et en insistant indéniablement sur le référentiel COSO. Nous avons également montré les différentes étapes à la mise en place d'un dispositif de contrôle interne efficace et notamment le fait que cela passe par une excellente connaissance des risques qui gravitent autour de l'entité. Par ailleurs, il a été démontré que le contrôle interne pouvait être un mécanisme non négligeable dans la lutte contre les différentes formes de fraudes (fraude interne ou externe). Ainsi, à

[25] Tableau issu de la *Revue Fiduciaire comptable* n°350 – Avril 2008
[26] Texte issu de la Loi de finances 2018 – disponible http://bofip.impots.gouv.fr/bofip/11435-PGP?branch=2

la suite de cette partie, il semble clair qu'un contrôle interne efficace participe à la bonne évolution des entreprises. Notre deuxième partie servira à démontrer que tout en permettant aux entités d'atteindre leurs objectifs, le contrôle interne peut également devenir un outil pour les acteurs extérieurs, tel que le commissaire aux comptes, dans le déroulement de sa mission de certification des comptes annuels.

II. LA PLACE DU CONTROLE INTERNE DANS LA MISSION LEGALE

En France, les commissaires aux comptes sont chargés de s'assurer de la régularité, de la sincérité et de l'image fidèle des comptes. L'appréciation du contrôle interne fait partie intégrante de la mission de certification des comptes annuels menée par le commissaire aux comptes. En effet, depuis les années 2000, cette étape a été remise au goût du jour. Son analyse a toujours été obligatoire, cependant les différents scandales que nous avons déjà évoqués, nous montrent que cette dernière était nettement oubliée par les auditeurs, qui préféraient se focaliser sur l'analyse des états financiers. Cette phase passe par la prise de connaissance de l'entité et de son environnement, avant même l'intervention sur les comptes annuels. L'auditeur doit être en capacité d'identifier et d'évaluer les risques qui pèsent sur l'entité auditée et sur son activité, afin de pouvoir orienter au mieux les travaux et donc de définir une approche et un programme de travail adaptés. Avec cet examen du contrôle interne, l'auditeur peut mettre en place une mission dite, « d'audit intelligent » c'est-à-dire cohérente avec les spécificités de l'audité. Même si cet audit est adapté à chaque entité, il n'en reste pas moins très encadré par la législation et ne peut se faire de manière totalement libre. Ainsi dans cette partie, nous verrons en premier lieu quels sont les textes et les instances qui encadrent la mission légale, et comment la notion d'approche par les risques s'appuie sur l'appréciation du contrôle interne par l'auditeur. Puis nous verrons dans un second temps comment le commissaire aux comptes évalue le contrôle interne d'une entité et surtout comment cela se matérialise-t-il.

1. Une notion réglementaire et encadrée

Le commissaire aux comptes[27], ou auditeur externe, intervient dans les entités afin de certifier leurs comptes annuels. Il s'agit d'une obligation légale pour un certain nombre d'entreprises qui contribue à la qualité et à la transparence de l'information financière et comptable des entités. Le CAC intervient pour le compte des actionnaires afin de leur assurer que l'information financière présentée dans les comptes reflète bien la réalité de l'entreprise. Pour donner son opinion sur les comptes, le CAC se doit de respecter un certain nombre de principes, définis dans le Code de déontologie de la profession, dont le principe d'indépendance. Ce principe régit clairement la profession et interdit à l'auditeur de réaliser certaines missions dès lors qu'il certifie les comptes de la société. Il est important de noter que la mission de certification et la mission de conseil dans une même entité, sont deux missions complètement incompatibles pour le CAC.

[27] Ce terme pourra, tout au long de ce mémoire, être remplacé par l'abréviation CAC

1.1. Le cadre légal de la mission

La mission d'audit légal est fortement encadrée et réglementée. En France, on retrouve trois principaux textes de référence pour la profession. Tout d'abord, la définition de la profession de CAC a été codifiée dans le Code de commerce à la suite de la publication du décret du 12 août 1969 faisant de la profession une profession réglementée. Aujourd'hui la mission du commissaire aux comptes est définie aux articles L. 823-9 et suivants du Code de commerce. Dans un second temps, on retrouve le Code de déontologie, qui est aujourd'hui annexé au Code de commerce ; son but étant de déterminer les dispositions qui s'appliquent à tout commissaire aux comptes dans l'accomplissement de sa mission. Et enfin pour terminer, le commissaire aux comptes se doit de respecter certaines règles lors de la réalisation de sa mission, il s'agit des Normes d'Exercice Professionnel (NEP). Tout au long de sa mission de certification, l'auditeur doit mettre en application ces NEP. Il en existe 36 qui sont adoptées et homologuées par le H3C[28]. Il est important de savoir que les NEP sont opposables aussi bien au commissaire aux comptes qu'aux entreprises auditées. Nous verrons un peu plus loin dans ce mémoire, les NEP qui régissent l'appréciation du contrôle interne par le CAC.

En plus de ces textes de références, la profession dispose d'un organe de gouvernance qui agit comme un agent fédérateur avec pour objectif de faire le lien entre les pouvoirs publics et les commissaires aux comptes de l'ensemble de l'hexagone. Il s'agit de la Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes (CNCC). Cette dernière se compose d'un Conseil National qui regroupe près de 90 CAC. Afin d'être présente sur l'ensemble du territoire, la CNCC a su se décentraliser en créant 33 Compagnies Régionales (CRCC). La CNCC est elle-même supervisée par un organe supérieur qui a fait son apparition au début des années 2000 après les nombreux scandales auxquels la profession a été confrontée. A la suite de ces différentes affaires, le législateur s'est vu dans l'obligation de durcir la réglementation de la profession. Les plus gros changements datent de 2003 avec la parution de la Loi Sécurité Financière (Loi LSF). Cette loi a notamment instauré la mise en place d'un conseil supérieur chargé de contrôler les commissaires aux comptes, le H3C. Il s'agit d'une autorité publique mais indépendante qui a pour rôle de réguler la profession. Un certain nombre de tâches est alloué au H3C (Ordonnance 2016) comme l'adoption des NEP ou la réalisation de contrôles dans les cabinets. Le tableau ci-après montre que certaines attributions du H3C sont délégables à la CNCC.

[28] Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

Tâches allouées au H3C	Délégation possible à la CNCC
- Procéder à l'inscription des CAC et à la tenue des listes - Définir et superviser la formation continue - Définir et superviser les contrôles des cabinets	- Oui - Oui pour le contrôle du respect des obligations de formation - Oui mais uniquement pour les cabinets non EIP
- Adopter les NEP - Diligenter des enquêtes et prononcer des sanctions […]	Non

Figure 7: Tâches du H3C[29]

Le H3C se doit d'être impartial, et d'avoir une totale maîtrise du sujet ; c'est pour cette raison qu'un commissaire aux comptes en activité ne peut pas être membre du H3C. Parmi les 14 membres qui composent ce conseil, on retrouve notamment :

- Des magistrats de la Cour de cassation et de la Cour des comptes
- Le président de l'AMF
- Le directeur général du Trésor
- Des spécialistes en droit, économie ou finance
- Deux anciens commissaires aux comptes

Il est également important de préciser, toujours dans cette volonté d'indépendance, que le H3C ne bénéficie d'aucun financement public, il reçoit uniquement une contribution de la part des CAC et de la CNCC.

En plus de l'encadrement de la mission légale dans sa globalité, les différentes phases de la mission sont également réglementées par des textes spécifiques. Dans le cadre de ce mémoire, nous nous intéressons principalement à l'appréciation du contrôle interne. Il y a deux typologies de texte qui encadrent la définition, le rôle et l'appréciation du contrôle interne : les lois et les normes réglementaires, ainsi que les cadres de référence comme le COSO que nous avons déjà longuement évoqué précédemment. En ce qui concerne les lois, les *articles 117, 120* et *122* de la Loi de Sécurité Financière, adoptée en 2003 évoquent les premières obligations des auditeurs quant à la communication sur le contrôle interne des entreprises qu'ils auditent. Le Code de commerce a

[29] Tableau issu du cours d'Audit Légal – Nathalie Gonthier-Besacier – M2 CGAO – Année 2018/2019

d'ailleurs été modifié à la suite de cette loi, afin de faire mention de la description du CI d'une entité et de son évaluation par le commissaire aux comptes (Art. L.225-37, L.225-68, L.225-235).

Par ailleurs, certaines normes professionnelles sont relatives à l'appréciation du contrôle interne. C'est notamment le cas de la NEP 315 qui indique que l'auditeur doit avoir une connaissance suffisante de l'entité qu'il audite afin d'évaluer le risque d'anomalies significatives. La NEP 330 évoque quant à elle, les procédures d'audit qui doivent être mises en œuvre afin d'apprécier le contrôle interne d'une entité. On retrouve aussi la NEP 265 qui traite de la communication sur les faiblesses du contrôle interne qui incombe au commissaire aux comptes. Les normes professionnelles sont, la plupart du temps, complétées par les notes d'information de la CNCC (NI) ; ces dernières beaucoup plus complètes que les NEP, et traitent d'aspects particuliers tout en donnant des exemples de situations précises.

1.2. L'approche par les risques

Comme nous l'avons déjà évoquée, la notion de risque est inhérente à la vie des entreprises. Ainsi chacune présente le même objectif : tenter le limiter l'incertitude autour de son activité en mettant en place des contrôles. Tout cela dans le but d'atteindre les objectifs économiques fixés par la stratégie. Tous les acteurs de l'entité, qu'ils soient internes ou externes, sont concernés par cette notion de gestion des risques. Pour Stéphanie THIERY-DUBUISSON[30], l'approche par les risques est, pour l'auditeur externe, le point de départ de sa mission légale, la première étape de la démarche d'audit. Afin que cette approche par les risques soit efficace, il est nécessaire que l'auditeur ait une vision d'ensemble de l'entité et de son environnement. L'importance de cette connaissance de l'environnement est reprise dans les NEP 315 et 330. Selon la NEP 315, « *la prise de connaissance de l'entité permet au commissaire aux comptes de constituer un cadre de référence dans lequel il planifie son audit et exerce son jugement professionnel pour évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et répondre à ce risque tout au long de son audit* ». On s'aperçoit donc bien que les risques définissent l'audit et guident le commissaire aux comptes dans ses travaux. En effet, l'auditeur doit déterminer le risque d'audit de chaque dossier sur lequel il est amené à intervenir. Le risque d'audit est défini par la NEP 200 comme étant « *le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les*

[30] *L'audit*. Aux éditions La Découverte (2009) disponible sur : https://www-cairn-info.sid2nomade-1.grenet.fr/l-audit--9782707152800-page-29.htm

comptes ». Le risque d'audit (RA) comprend deux composantes : le risque d'anomalies significatives (RAS) et le risque de non-détection de ces anomalies (RND)[31].

Le risque d'anomalies significatives est propre à l'entité auditée et se subdivise en deux risques : le risque inhérent (RI) et le risque lié au contrôle (RLC). Ainsi l'un des moyens de réduire ce risque d'anomalies significatives est de s'appuyer sur les procédures de contrôle interne mises en place dans l'entité auditée.

Pour synthétiser le risque d'audit se détermine de la manière suivante :

$$RA = RAS \times RND$$

$$RAS = RI \times RLC$$

Nous allons dans cette partie, nous concentrer sur le risque d'anomalies significatives, qui s'évalue en tenant compte du contrôle interne présent dans l'entité.

Le risque inhérent est défini dans la NEP 200 comme étant « *le risque qu'une anomalie significative se produise, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité* ». Ainsi, ce risque semble lié aux caractéristiques générales de l'entité et de son environnement, tandis que le risque lié au contrôle se résume comme étant « *le risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévue, ni détectée par le contrôle interne existant et non corrigée en temps voulu* ». Cette détermination du risque d'anomalies significatives intervient lors de la phase 2 de la démarche d'audit qui est la prise de connaissance de l'entité et de son environnement. L'environnement d'une entité est conditionné par son secteur d'activité ou par sa situation géographique. Ainsi en fonction du secteur, les procédures diffèrent ; c'est que l'on verra dans la Partie 2 de ce mémoire en se concentrant sur les entreprises du Bâtiment et des Travaux Publics. Outre les spécificités liées au secteur d'activité, une bonne connaissance de l'entité passe forcément par les caractéristiques propres à l'entreprise. Par exemple, les grosses structures auront tendance à avoir des procédés très formels et leur contrôle interne sera basé sur l'approbation hiérarchique. L'auditeur devra alors s'assurer que les décisions les plus critiques font bien l'objet d'un contrôle. A contrario, dans les structures plus décentralisées, cette hiérarchie n'est pas aussi présente, l'auditeur devra donc plutôt s'assurer qu'il existe des procédures de CI pour les opérations les plus risquées. Par ailleurs, la situation financière d'une entreprise peut également influer sur son RAS. Entre les entreprises en croissance et celles en déclin, l'auditeur ne se focalisera pas sur les mêmes points d'attention lors de sa revue du contrôle interne. Tout au long de cette phase, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives au niveau des

[31] Définition de ces risques dans le glossaire p. 82-83

comptes mais également au niveau des assertions. Toutes les assertions doivent être couvertes. Selon la NEP 315, *« l'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier qu'un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, de détecter ou de corriger les anomalies significatives dans les comptes* ». Ici, un contrôle désigne un ensemble de dispositifs et de moyens qui sont mis en place par une organisation afin de diminuer le risque et donc atteindre les objectifs fixés. Un contrôle efficace doit être en mesure de prévenir la survenance des risques, de détecter les incidents et de limiter leurs impacts et leurs conséquences. Ce sont ces contrôles que l'auditeur devra analyser et il s'assurera que ces derniers répondent aux objectifs.

Le commissaire aux comptes dans le cadre de son approche par les risques doit « *prendre conscience des éléments du contrôle interne qui contribuent à prévenir le risque d'anomalies significatives dans les comptes*[32] ». Pour cela, la NI XV recommande au commissaire aux comptes de prendre connaissance des cinq composantes du contrôle interne citées au paragraphe 14 de la NEP 315. Au sein de chacune de ces composantes, l'auditeur va prendre connaissance des « contrôles », que l'entité a mis en place, qu'il juge pertinent pour son audit. Chaque composante évoquée, peut comprendre un ou plusieurs contrôles jugés pertinents par l'auditeur. Les 5 composantes sont les suivantes[33] :

- **L'environnement de contrôle**

Il s'agit d'évaluer le degré d'implication et les actions menées par les organes de direction mentionnés à *l'article L.823-16* du Code de commerce, ainsi que par les dirigeants. Dans les petites entités, il peut simplement observer la manière dont le dirigeant exerce son contrôle. Un environnement de contrôle satisfaisant peut réduire le risque d'anomalies significatives mais il ne peut le supprimer totalement. A contrario, si l'environnement de contrôle présente des faiblesses cela peut augmenter fortement et rapidement le RAS.

- **Le processus d'évaluation des risques de l'entité**

Le commissaire aux comptes doit s'intéresser aux moyens mis en place par l'entité pour identifier les risques liés à son activité et l'incidence qu'ils pourraient avoir sur l'établissement des comptes. Il va également s'assurer que les risques qui répondent aux trois objectifs du CI (fiabilité de l'information financière, respect des lois, maîtrise des opérations) ont été correctement identifiés et traités.

[32] CNCC - NI XV – Le commissaire aux comptes et l'approche d'audit par les risques – Décembre 2016
[33] Ces 5 composantes sont détaillées dans l'annexe 2 de la NI XV.

- **Le système d'information et la communication**

De manière générale, l'information financière émane des systèmes d'information. Ainsi le commissaire aux comptes va s'intéresser aux procédures permettant d'enregistrer et traiter les opérations comptables ; à l'ensemble du processus d'élaboration des comptes ; ainsi qu'à la façon dont l'entreprise va communiquer sur l'information financière.

- **Les procédures de contrôle interne**

Le commissaire aux comptes va s'assurer que l'entreprise ait bien anticipé les risques qui proviennent de l'utilisation des traitements informatisés. Il va vérifier l'existence d'un manuel de procédures ou d'une grille d'autorisation. A ce stade, l'auditeur est capable de savoir s'il peut ou non s'appuyer sur les procédures existantes pour mettre en œuvre son programme de travail.

- **Le pilotage**

Il s'agit de regarder par quels moyens la direction s'assure du bon fonctionnement du contrôle interne et de quelle manière les actions servant à corriger les défaillances sont mises en place. Il va ainsi regarder quels sont les outils utilisés par l'entité pour apprécier la fiabilité des informations (tableau de bord ; budget …).

Ainsi, en effectuant des contrôles sur les 5 composantes de la NEP 315, le commissaire aux comptes peut évaluer avec un certain degré de certitude le risque d'anomalies significatives de la structure auditée. Nous allons voir dans la partie suivante comment les auditeurs mettent en place des tests sur le contrôle interne et comment cela s'imbrique dans le déroulement de leur mission de certification.

2. Une étape incontournable dans la réalisation de la mission

La mission de certification des comptes ne se résume donc pas uniquement à un travail sur les comptes sociaux des entités. Pour répondre aux nécessités réglementaires évoquées ci-dessus ; la mission légale se subdivise en deux parties : une partie de contrôle interne et une partie de travaux sur les comptes sociaux. Le plus souvent la première partie est faite en amont de l'intervention chez le client, lors de la mission d'intérim, car elle permet de mettre en lumière les risques auxquels les entités sont soumises. Cette étape est indispensable car elle permet de mettre en place un programme de travail défini pour chaque entité en fonction des risques auxquels elle est confrontée. Selon Benoît PIGE, en matière de contrôle interne les objectifs de l'auditeur sont multiples. Tout d'abord, il doit comprendre le système d'information et de contrôle interne de son client ; puis évaluer ce système en vu de déterminer s'il peut s'appuyer dessus pour exprimer son opinion sur la sincérité des états

financiers. Il doit également en parallèle mener un programme de tests pour s'assurer du bon fonctionnement du système. Dans cette partie, nous laisserons de côté la revue des comptes pour nous concentrer sur la part consacrée au CI. Nous montrerons ainsi le déroulement de cette mission d'intérim.

2.1. L'appréciation du CI par l'auditeur

Comme évoqué précédemment, l'auditeur va devoir mener un examen du dispositif de contrôle interne dans l'entité où il intervient. Selon Stéphanie THIERY-DUBUISSON, cette revue va permettre à l'auditeur « *d'apprécier la fiabilité de l'organisation auditée et de déterminer si cette fiabilité est suffisante pour lui permettre d'envisager un contrôle des comptes limité aux principales zones de risques* ». Grâce à cela, l'auditeur va pouvoir se focaliser sur les aspects les plus risqués de la mission. Afin que son appréciation soit la plus juste possible, le commissaire aux comptes doit comprendre les procédures formelles qui existent au sein de l'entité mais également cerner le style de management, ce qui peut influer sur l'application des procédures formelles. Selon Henri BOUQUIN[34], ce contrôle dit « invisible » est nettement plus complexe à appréhender car il représente surtout l'état d'esprit du dirigeant et la culture qu'il souhaite insuffler. L'appréciation du contrôle interne faisant partie intégrante de la démarche d'audit, le législateur a élaboré des normes relatives à cette appréciation. Pour son appréciation, l'auditeur utilise une stratégie de type top-down[35], afin de sélectionner les contrôles pertinents à mettre en place. Ainsi, ce dernier part des états financiers qui lui sont communiqués pour arriver aux opérations effectuées. Depuis les années 2000, l'appréciation du contrôle interne prend en compte les contrôles formels et surtout les contrôles informels, qui étaient totalement mis à l'écart auparavant. L'appréciation du CI comprend deux aspects : l'évaluation de la conception du dispositif et l'évaluation de son fonctionnement réel. En effet, parfois le dispositif conçu peut montrer des lacunes qui l'empêche de répondre à certaines anomalies : il s'agit bien d'un problème de conception. Tandis que dans un second temps, le dispositif peut être mal utilisé par les collaborateurs et donc il ne répond plus aux objectifs initiaux. Ainsi, selon Stéphanie THIERY-DUBUISSON, pour l'auditeur externe, l'appréciation du CI permet à la fois de maîtriser la production de l'information comptable et de faire des recommandations aux clients.

Afin d'apprécier au mieux le dispositif de CI, l'auditeur doit être capable d'évaluer les procédures existantes au sein de l'entité en fonction des risques qu'il a préalablement identifiés. Pour cela, il va, tout d'abord s'appuyer sur le manuel de procédures de l'audité pour tenter de comprendre le

[34] Le contrôle de gestion : contrôle de gestion, contrôle d'entreprise (1986)
[35] Stratégie déterminée au plus niveau hiérarchique et destinée à être appliquée à toute l'entreprise.

fonctionnement des procédures. Il pourra également s'appuyer sur des entretiens qu'il va réaliser avec le personnel de l'entreprise. Ces entretiens peuvent se faire à plusieurs échelles. Dans un premier temps, l'auditeur va échanger avec les dirigeants ou les responsables de chaque pôle (directeur des achats, des ventes, des ressources humaines…) afin de voir comment ils ont appréhendé les procédures. Cette phase doit être menée par un auditeur expérimenté si l'on souhaite avoir le plus de renseignements possibles. Les entretiens doivent être directifs afin de traiter les sujets pertinents et d'avoir exactement les informations recherchées. Par exemple, durant un entretien avec le directeur des achats, l'auditeur va être amené à s'intéresser à la séparation des tâches entre les différents membres de l'équipe, il va devoir poser des questions directes à son interlocuteur afin que les réponses puissent être exploitables lors de l'analyse. Avec ces entretiens, il va essayer de comprendre quelles étaient les volontés de chacun lors de l'élaboration des procédures, quels sont les liens qui existent et surtout comment cela se formalise. Des outils et notamment des questionnaires sont à disposition des auditeurs via leur logiciel d'audit afin de les guider dans les contrôles à effectuer. Par exemple, la séparation des tâches est un des piliers du dispositif de contrôle interne. Ainsi pour chacun des cycles audités, l'équipe d'audit va devoir renseigner des éléments sur cette séparation des tâches. Pour l'aider, le logiciel d'audit met à sa disposition des matrices, comme celle ci-dessous, afin de matérialiser les informations récoltées. En face de chaque tâche, l'auditeur va mettre le nom de la personne qui la réalise, il pourra ensuite évaluer le niveau de risque relatif à la séparation des tâches dans le cycle concerné.

Niveau de risque : ☐ Faible ☐ Moyen ☐ Elevé

N°	Tâche	Commentaire Tâche
1	Acceptation des commandes	
2	Bons d'expédition	
3	Facturation	
4	Contrôles de facturation	
5	Autorisation des avoirs	
6	Comptabilité clients	
7	Contentieux clients	
8	Endos des règlements	
9	Remises de chèques	
10	Enregistrement des règlements	

Figure 8 - Grille d'évaluation de la séparation des tâches pour le cycle client[36]

A la suite de ces entretiens, les auditeurs ont une idée du dispositif, et ils ont déjà pu mettre en lumière, le cas échéant, les potentielles failles ou disfonctionnements. Cependant, pour être le plus complet possible, il est important d'aller voir au niveau des opérationnels si le dispositif fonctionne

[36]Grille issue du logiciel d'audit RévisAudit utilisé par le cabinet SR Conseil

réellement comme l'entend le top management. Car évidement, mettre un dispositif en place est un bon point, mais voir comment celui est appréhendé au quotidien est nécessaire et permet souvent de trouver des disfonctionnements ou des manquements. Les opérationnels vont ainsi, au cours de ces entretiens, décrire les tâches et les contrôles qu'ils effectuent, et expliquer les procédures spécifiques qu'ils mettent en œuvre au quotidien. Une fois les entretiens achevés, l'auditeur va formaliser ses observations et sa perception du dispositif. Ce point sera détaillé dans la partie suivante. Dans le cadre de sa mission, l'auditeur doit se focaliser sur les systèmes transactionnels liés aux opérations comptables. Une fois ce formalisme effectué, il va devoir confronter l'image qu'il a du dispositif de contrôle interne avec la réalité de l'entreprise. Afin que son analyse soit la plus pertinente possible, l'auditeur doit forcément s'intéresser aux systèmes d'information de l'entité et pour cela, il est parfois nécessaire de faire appel à du personnel plus qualifié dans le domaine ; l'auditeur peut ainsi faire intervenir le département « système d'information » de son cabinet, pour l'accompagner dans sa mission. Une fois les entretiens réalisés, l'auditeur peut être amené à effectuer des tests, mais attention seuls les contrôles qui vont permettre de faire diminuer le Risque Lié au Contrôle sont jugés pertinents dans le cadre de la mission légale, car ils vont pouvoir faire baisser le nombre de tests à réaliser lors du contrôle des comptes[37].

Afin que cette appréciation soit pertinente, il est nécessaire que l'auditeur la réalise avant la clôture de l'exercice, lors de la phase d'intérim. Cette phase a, en général, lieu à l'automne (pour les entités clôturant au 31/12). Le fait de la réaliser en amont permet une meilleure anticipation des éventuels disfonctionnements mais également un étalement de la mission de certification tout au long de l'année. Il est difficile d'apprécier l'ensemble du dispositif de CI tous les ans, cela représente une importante charge de travail surtout pour les grandes entreprises. Ainsi les auditeurs ont tendance à travailler en « business unit », c'est-à-dire qu'ils vont se focaliser sur un ou deux process par an, puis ils vont vérifier lors des exercices suivants s'il n'y a pas eu de changements majeurs dans le fonctionnement. Chaque année la procédure sera remise à jour par les auditeurs dans leurs dossiers mais elle ne sera pas reprise en détail tous les ans. Il est certain qu'aucune entreprise ne possède un dispositif fiable à 100% et qui ne laisse paraître aucun disfonctionnement. La plupart du temps, la détection d'anomalies ne remet pas en cause l'ensemble de l'approche d'audit. L'auditeur va seulement examiner les potentielles conséquences de ces anomalies et en tenir compte dans les ajustements à la fin de la mission. Mais lorsque l'appréciation du CI a révélé un nombre conséquent d'anomalies cela peut totalement remettre en question le programme de travail sur les comptes et

[37] Cf. Partie suivante : le formalisme lié au contrôle interne

pousser l'auditeur à faire un contrôle étendu des comptes ou « full audit ». Ainsi dans ce cas, le contrôle interne sera jugé défaillant et l'auditeur ne pourra s'appuyer dessus.

Une fois l'évaluation du contrôle interne effectuée, l'auditeur va présenter brièvement les faiblesses constatées aux dirigeants afin de s'assurer de leurs exactitudes et tenter de trouver des modifications immédiates afin d'établir les conclusions définitives de l'examen du contrôle interne. Une fois cette étape effectuée, l'auditeur va rédiger une lettre de recommandation à destination du gouvernement d'entreprise afin de l'informer des éventuelles déficiences relevées dans la conception ou dans la mise en œuvre du contrôle interne. Cependant en aucun cas cette lettre ne doit faire état des modifications à apporter ou des corrections possibles. Il s'agit simplement d'un avis sur les forces et les faiblesses du dispositif de contrôle interne, avec des pistes d'amélioration. Cette dernière est présentée lors de la réunion de synthèse ; à la fin de la mission d'audit. Elle apportera une certaine valeur ajoutée à la mission légale et au rôle de l'auditeur.

On constate bien que le programme d'audit déterminé en amont est flexible en fonction des éléments détectés lors de l'appréciation du contrôle interne. Ainsi si cette phase n'a pas lieu, c'est tout le process d'audit qui est remis en cause. En cas de contrôle (H3C par exemple), l'auditeur doit être capable de justifier le risque d'audit qu'il a déterminé sur son dossier et donc par conséquent le risque lié au contrôle. Ainsi la mission d'intérim sur le contrôle interne est formalisée dans le dossier annuel au même titre que les contrôles sur les comptes ; c'est que nous développerons dans la partie suivante.

2.2. Le formalisme lié au Contrôle Interne

Dans sa démarche, le commissaire aux comptes va regarder les procédures de contrôle interne existantes dans l'entité auditée. Selon Benoît PIGE, « *une procédure n'a de sens que si elle contribue à couvrir un objectif de contrôle* ». Ainsi une fois la description des procédures faite, l'auditeur doit s'assurer qu'elles permettent bien de répondre à un ou plusieurs objectifs de contrôle. Pour cela, il va utiliser un questionnaire de contrôle interne, qui va le guider dans sa démarche. Les logiciels d'audit utilisés dans les cabinets proposent tous, ce type de questionnaire[38]. On peut distinguer plusieurs types de questionnaires. Tout d'abord des questionnaires généraux, qui vont aborder le risque de fraudes, le risque lié à l'environnement ou encore le risque relatif à la continuité d'exploitation. Ensuite pour coller au mieux à la démarche d'audit, on va retrouver des questions par cycle (Ventes, Achats, Trésorerie, Social …), l'objectif de ces derniers est de mettre en lumière des failles plus subtiles, qui ne se voient pas nécessairement lors de l'approche générale. L'utilisation des questionnaires permet de

[38] Voir exemple de questionnaire en Annexe 5

faciliter l'identification des forces et des faiblesses du contrôle interne. Quelle que soit la typologie des questionnaires, ils sont présentés de la même façon : pour chaque objectif de contrôle (ou assertion), des questions relatives aux différents moyens d'atteindre cet objectif. Chaque question se rapporte à une procédure et il y a trois choix possibles de réponses : OUI / NON / NA. En toute logique, une réponse OUI met en avant une force pour l'entité, une réponse NON va faire ressortir une faiblesse et la réponse NA signifie que la procédure ne s'applique à l'entité auditée. Afin d'éviter une multitude de réponses NA, les questions peuvent s'adapter en fonction de la nature de l'entité et de sa typologie d'activité (associations, entreprises privées, activité commerciale ou holding). Idéalement, chaque réponse doit être argumentée ou justifiée dans la partie « commentaires ». Plus le questionnaire sera étoffé, plus la détermination du risque d'anomalies significatives sera précise. Le principal inconvénient de ces questionnaires provient du temps qu'ils exigent pour être correctement remplis. La tâche peut être quelle que peut redondante, c'est une raison pour laquelle beaucoup d'auditeurs se contentent de répondre uniquement aux questions sans donner de détails dans les commentaires. Une fois les différents questionnaires complétés, l'auditeur va utiliser les réponses afin de réaliser des tests sur les procédures.

Dans un premier temps, l'objectif est de vérifier que les procédures qui ressortent comme une force de l'entité sont permanentes et que les contrôles prévus sont correctement appliqués. C'est ce que l'on appelle les tests de conformité. Les tests sont réalisés sur l'ensemble des périodes de l'année, et non uniquement sur la clôture de l'exercice. Ils permettent de s'assurer que les contrôles sont correctement effectués par les employés concernés. Ils peuvent se faire en reconstituant des opérations du début du process jusqu'à la fin du process, il s'agit des tests de cheminement. Cela peut se matérialiser par la récupération de l'ensemble des pièces d'un processus. Le nombre de tests a effectué est déterminé le plus souvent par une matrice en fonction des seuils de significations qui ont été choisis en fonction du risque d'audit. Par exemple, si l'on prend le processus des Achats, un test de conformité va consister à prendre une commande au hasard, à récupérer l'ensemble des documents qui la concerne comme le bon de commande, le bon de livraison et la facture. Pour une même commande, les pièces vont être rapprochées entre elles et l'auditeur va s'assurer que les contrôles prévus par la procédure aient bien été matérialisés sur les éléments. Par exemple, si le bon de livraison devait être signé par la personne qui le réceptionne ainsi que par son chef de service, l'équipe d'audit va s'assurer que le bon de livraison comporte bien deux signatures. Ce travail demande du temps, c'est un des raisons pour lesquelles, l'appréciation du contrôle interne doit avoir lieu en amont du contrôle des comptes.

Par ailleurs, pour évaluer une procédure dans son ensemble et effectuer un test sur les contrôles. L'auditeur va alors pouvoir utiliser la méthode I.O.I.R pour Inquiry, Observation, Inspection & Reperformance. Cette méthode comprend plusieurs phases :

- **Inquiry** (Enquête)

La première phase consiste à se faire expliquer le contrôle réalisé. L'auditeur va aller voir le responsable du service et il va lui demander de lui décrire le contrôle relatif à un process défini.

- **Observation**

La deuxième phase consiste à aller voir la personne en charge de ce contrôle et d'assister à sa réalisation.

- **Inspection** (Vérification)

Au cours de la troisième phase, l'auditeur va récupérer les pièces justifiant la correcte exécution et s'assurer qu'elles correspondent à la procédure existante.

- **Reperformance** (Réexécution)

Dans cette dernière phase, l'auditeur va refaire le contrôle dans son intégralité à partir des éléments qui lui seront fournis par l'entité.

Cette typologie de tests permet de s'assurer de la permanence des méthodes, mais également de vérifier que les procédures établies par le management sont bien comprises et respectées par ceux qui les mettent en application.

L'appréciation du contrôle interne peut servir lors des contrôles sur les états financiers. Ce n'est pas obligatoire, mais dans certains cas cela permet de réduire les contrôles de substances[39] à effectuer. En effet, l'auditeur va utiliser les procédures de l'entité afin de déterminer les tests qu'il devra effectuer lors de sa mission annuelle et sur quels aspects il pourra s'appuyer ou non. L'objectif de l'auditeur est de limiter au maximum les tests de substances à effectuer. Il existe trois sortes d'audit pour les contrôles de substances :

- **La sélection de l'ensemble de la population** : le plus souvent les logiciels d'audit permettent de réaliser ce mode de test, notamment lorsqu'il s'agit de rapprochement entre différents fichiers.

[39] Glossaire p.82-83

- **La sélection d'éléments spécifiques** : ces éléments peuvent être choisis en fonction de leur montant ou en fonction de leur nature (transactions exceptionnelles ou anormales). Avec cette méthode, il est plus difficile de conclure pour l'ensemble de la population.
- **L'échantillonnage** : cela consiste à tester une partie de la population et à généraliser les résultats obtenus. Le nombre de transaction de l'échantillon peut se calculer grâce à une matrice en tenant compte des tests de procédures préalablement effectués, ou encore du risque d'anomalies significatives du cycle correspondant, ainsi que du seuil de signification[40] préalablement établi. Lors de la sélection d'un échantillon, l'auditeur dispose de deux options, soit il réalise un échantillon purement statistique (sélection aléatoire) soit il privilégie un échantillon particulier (en fonction de l'ancienneté, de la valeur, du secteur…).

Quelle que soit la méthode choisie, l'auditeur se doit de justifier son choix en stipulant clairement à quel objectif de contrôle le test se rapporte.

Ainsi comme nous l'avons démontré tout au long de cette partie, la revue du contrôle interne par l'auditeur est une étape indispensable au bon déroulement de la mission, il n'est pas toujours facile de démontrer son utilité aux dirigeants et salariés des entreprises auditées. Nombreux sont ceux qui ignorent ce qu'est réellement le contrôle interne. En effet, l'utilisation du terme « contrôle » fait paraître une connotation négative et passe pour une contrainte pour le personnel. Le contrôle interne est l'essence même de l'organisation et les défaillances peuvent avoir des conséquences non glorieuses sur les entités qui les subissent. Certaines entreprises, notamment du fait du secteur d'activité dans lequel elles évoluent sont davantage concernées par le contrôle interne. Et même si le mot n'est clairement évoqué au sein de ces entités, des procédures sont en place afin de garantir la fiabilité des comptes. Nous allons ainsi nous intéresser à un secteur d'activité relativement risqué au vu de sa typologie et dans lequel les entreprises auditées doivent pouvoir présenter des dispositifs de contrôle interne fiables si elles veulent que leurs comptes soient certifiés sans aucune réserve.

[40] Définition Glossaire p. 82-83

PARTIE 2

-

APPLICATION AU SECTEUR DU BATIMENT ET DES TRAVAUX PUBLICS (BTP)

I. LES SPECIFICITES DE L'ACTIVITE DANS CE SECTEUR

Nous allons dès à présent, illustrer l'ensemble de la théorie sur l'importance de l'appréciation du dispositif de contrôle interne par le commissaire aux comptes, que nous avons évoqué dans la première partie de ce mémoire. Pour cela, le choix a été fait de se focaliser sur un secteur d'activité précis, qui par son activité, nécessite que les entreprises qui interagissent dans ce domaine aient recours à des processus de contrôle interne fiables et identifiables. En effet, le secteur du Bâtiment et des Travaux Publics (BTP) regroupe une grosse partie des entreprises françaises, majoritairement des TPE-PME. Il s'agit du premier employeur français et représente à lui seul la moitié de l'industrie en France. Dans un secteur intimement lié à la conjoncture économique, les entreprises doivent être en mesure de faire face aux aléas, quels qu'ils soient. La région Rhône-Alpes Auvergne est la deuxième région avec le plus d'entreprises dans ce secteur, même si la grande majorité d'entre elles ne sont que des petites structures ne nécessitant pas l'intervention d'un commissaire aux comptes, d'autres, étant donné leur activité, ont l'obligation légale[41] d'avoir recours à un CAC pour certifier leurs comptes annuels. Mais avant d'aborder la place du commissaire aux comptes dans ces entités et plus précisément comment l'évaluation du contrôle interne par ce dernier peut jouer un rôle prépondérant dans le déroulement de la mission, nous allons nous intéresser à ce secteur et à ses particularités. Dans cette première partie, nous laisserons donc de côté l'audit et le contrôle interne, afin de se concentrer sur le secteur. Nous verrons d'abord quelles sont les caractéristiques générales, puis nous nous focaliserons sur les pratiques comptables mises en place dans les entreprises du BTP ; le but étant d'avoir toutes les connaissances nécessaires du secteur pour comprendre la nécessité d'un contrôle interne efficace.

1. Les caractéristiques générales

Le secteur du Bâtiment et des Travaux Publics est un secteur porteur en France. En 2017[42], le secteur compte plus de 1,5 millions d'actifs (salariés, intérimaires et artisans indépendants) pour un chiffre d'affaires annuel de près de 175 milliards d'euros. Sur ces 175 milliards, 39 concernent le secteur des travaux public[43] et les 135 milliards restant concernent le bâtiment à proprement parler[44].

[41] La loi PACTE et son décret d'application n'étant intervenus que fin mai 2019, les entreprises citées sont celles qui dépassaient les anciens seuils.

[42] Les derniers chiffres disponibles concernent l'année 2016/2017

[43] Chiffres issus de la Fédération Nationale des Travaux Publics, disponible sur : https://www.fntp.fr/data/secteur-en-chiffres/france/activite

[44] Chiffres issus de la Fédération Française du Bâtiment, disponible sur : http://www.ffbatiment.fr/federation-francaise-du-batiment/le-batiment-et-vous/en_chiffres/les-chiffres-en-france.html

Le marché est dominé par quatre groupes à rayonnement international que sont Eiffage, Bouygues Construction, SPIE et Vinci ; cependant il n'existe pas moins de 300 000 petites entreprises sur l'ensemble du territoire, le plus souvent des artisans et des TPE. Chaque entreprise, à son échelle, est confrontée à des spécifiés notamment avec la nature des chantiers réalisés et la typologie de ses clients. Nous verrons ainsi dans la première partie les chiffres clés du secteur puis nous nous intéresserons ensuite aux différents clients de ces entreprises et nous verrons comment cela peut engendrer des contraintes supplémentaires.

1.1. Les chiffres clés du secteur

Le premier élément qu'il semble important de mentionner est le nombre d'entreprises que compte le secteur actuellement. En 2016, on dénombre près de 628 436 entreprises. Selon, les études menées par l'Observatoire des métiers du BTP, près des 2/3 de ces entreprises ne comptent aucun salarié, il s'agit principalement d'artisans qui travaillent seuls. Outre les quatre géants du secteur cités précédemment, la quasi-totalité des entreprises comptent moins de 10 salariés. Comment cela a été brièvement évoqué en introduction de cette partie, le secteur du Bâtiment et des Tavaux Publics (BTP) peut se scinder en deux activités. La différence entre les deux provient des chantiers réalisés. En effet, lorsque l'on parle de Travaux Publics (TP), il s'agit de tous les travaux qui sont financés par l'Etat ou les collectivités comme par exemple les routes, les tunnels ou encore les ouvrages de génie civil comme la construction des ponts.

Le Bâtiment fait alors « *référence à la construction d'édifices, à leur aménagement intérieur, leur restauration ou leur démolition* [45]». Il peut s'agir de logements collectifs ou de maisons individuelles, de bâtiments publics comme les écoles ou les hôpitaux. Comme on peut le voir sur le graphique ci-contre, l'activité d'entretien et de rénovation représente 57% de la production total des entreprises contre 43% pour la construction de neuf. La construction d'un bâtiment se fait en plusieurs étapes qui nécessitent l'intervention de tous les corps de métiers. La première étape est le gros œuvre, c'est-dire ce qui constitue l'élaboration de la structure du bâtiment (maçonnerie, charpente…) puis

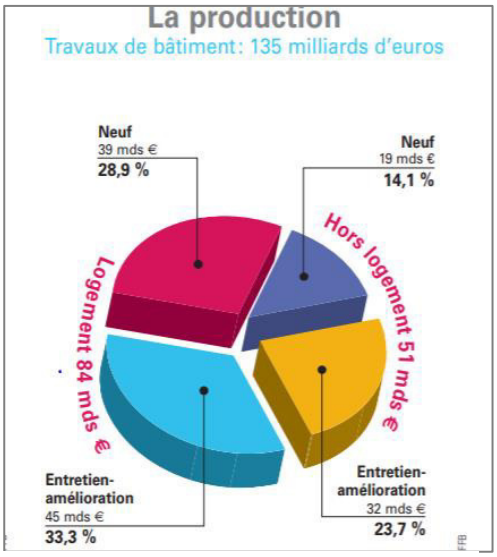

Figure 9 - Répartition de la production dans le Bâtiment

[45] Définition donnée par la Fédération Française du bâtiment

une seconde étape, le second œuvre qui regroupe tous les autres travaux tels que l'électricité, la plomberie. On retrouve ainsi dans le bâtiment 78% des salariés du secteur et 22%[46] dans les travaux publics.

Lors de la crise des années 2010, le BTP a été un des secteurs le plus impacté. Les entreprises ont dû faire face à une importante baisse de la marge, et un certain nombre d'entre elles, notamment les plus petites, ont rencontré des difficultés financières mettant en péril leur activité. Actuellement, et ce, depuis 2-3 ans, le marché connait un bel essor avec la reprise de l'activité notamment dans la construction de neuf, ce qui s'explique par la conjoncture économique. En effet, les taux d'intérêts n'ont jamais été aussi bas (taux moyen pour un emprunt immobilier en 2018 : 1,4% pour une durée moyenne de 20 ans), ce qui entraine, pour les particuliers et les professionnels, un accès plus facile aux emprunts immobiliers et donc cela a tendance à relancer l'activité des entreprises du bâtiment. Les carnets de commandes sont pleins près d'un an à l'avance, ce qui permet aux artisans et aux entreprises de se garantir un certain niveau de marge en proposant des prix de vente plus élevés. Malheureusement, les entreprises et notamment les TPE – PME sont confrontées à un problème de recrutements. Ce secteur fait l'état d'une pénurie de main-d'œuvre, ce qui, forcement, freine le développement d'un certain nombre d'entreprises. En 2018, environ 40% des chefs d'entreprises ont déclaré ne pas pouvoir augmenter leur activité à cause du manque de personnel[47]. Le recrutement est complexe, notamment car le secteur n'attire que très peu les jeunes. Ce manque d'attrait pour le secteur peut s'explique par la pénibilité du travail (travail en extérieur, intempéries...). Selon une étude menée en mai 2019, par Artisan BTP sur les chefs d'entreprises dirigeants des TPE entre 0 et 19 salariés[48] ; les artisans constatent une détérioration de leurs conditions de travail avec des répercussions notamment sur leur vie privée. Pour pallier ce manque de main-d'œuvre, et principalement de main-d'œuvre qualifiée, la profession lance un plan de recrutement massif auprès des jeunes, en proposant par exemple des salaires plus attractifs. L'objectif étant de recruter près de cent mille jeunes sur les dix prochaines années afin de pouvoir compenser le grand nombre de départ à la retraite prévu. Aujourd'hui, les entreprises font face au manque de main-d'œuvre par l'emploi de personnel intérimaire, mais cela représente un coût non négligeable pour les entités et une nécessité de formation avant de débuter.

[46] Chiffres issus de l'Observatoire des métiers du BTP, disponible sur : https://www.metiers-btp.fr/les-chiffres/les-chiffres-cles/les-entreprises.html
[47] Chiffres issus d'Action BTP : http://www.actionbtp.com/chiffres-clefs.html
[48] Résultats complets de l'étude disponible sur : https://artisans.chefdentreprise.com/Thematique/actualites-1063/Breves/Les-artisans-BTP-sont-surmenes-339837.htm

Comme nous l'avons évoqué, le chiffre d'affaires dans ce secteur ne cesse de progresser depuis quelques années. Il nous semble ainsi pertinent de voir sur quels créneaux les entreprises se positionnent et quels sont les chantiers qui tirent le secteur vers le haut.

1.2. Les différentes typologies de chantiers

Les entreprises du BTP possèdent différentes catégories de clients, souvent en fonction de leur taille ou de leur cœur de métier. Il peut s'agir de clients particuliers qui font appel à ces sociétés pour la construction ou la rénovation de leur bien immobilier. Alors que le logement neuf connaît un léger ralentissement en 2018, la rénovation et l'entretien des bâtiments continuent de progresser, +1,5% au 1er trimestre 2019. Les activités de rénovation des biens immobiliers ont été boostées grâce, notamment, aux avantages fiscaux qui peuvent en découler pour les particuliers. Depuis 2014, l'Etat a mis en place un crédit d'impôt afin d'encourager les particuliers à effectuer des travaux de rénovation dans leurs habitations. Il s'agit du Crédit d'Impôt pour la Transition Energétique (CITE). Ce crédit d'impôt permet aux contribuables de bénéficier d'une économie d'impôts pour les travaux de rénovations effectués. Cela concerne les dépenses d'isolation thermique (changements des fenêtres, isolation des murs…) ainsi que les dépenses en faveur des économies d'énergies comme le remplacement d'une chaudière. Il est possible de bénéficier d'un crédit d'impôt allant jusqu'à 30% des dépenses engagées[49]. Ce sont majoritairement les TPE-PME de proximité qui sont concernées par cette typologie de clientèle.

Dans le domaine du bâtiment neuf, on retrouve également les chantiers menés par les promoteurs immobiliers (+1,7%[50]) qui agissent en qualité de maître d'ouvrage pour la construction de logements et qui choisissent une entreprise qui aura le rôle de maître d'œuvre[51], c'est-à-dire s'occupera de la réalisation du chantier pour le compte du promoteur. Les promoteurs peuvent être issus du secteur privé mais également du secteur public. C'est le cas avec notamment les offices HLM qui sont en charge de la construction des logements sociaux. La construction de logements collectifs représente plus de la majorité des constructions de logements en France, ainsi nombreuses sont les entreprises qui souhaitent décrocher ce type de chantier. Cela leur permettrait d'une part de garantir leur activité sur le long terme, car ces affaires durent en général un ou deux ans, et d'autre part de se faire une réputation sur le marché si le chantier se déroule sans encombre. Dans un secteur hyperconcurrentiel comme le BTP, la réputation des entreprises est un gage de réussite leur permettant d'attirer de

[49] Plafonnement des dépenses à 8 k€ pour une personne seule et à 16 k€ pour un couple avec une majoration de 0,4k€ par personne à charge.
[50] Chiffres issus des notes de conjonctures trimestrielles élaborées par l'Observatoire des métiers du BTP
[51] Définition des termes « maître d'œuvre » et « maître d'ouvrage » dans le glossaire p. 82-83

nouveaux clients et de remplir leur carnet de commandes au plus vite, mais également de fidéliser une clientèle qui a tendance à conserver le même fournisseur si ce dernier lui convient. Pour les TPE-PME prendre part à un projet public est un moteur de croissance, d'où la volonté de travailler sur le marché public.

Afin de pouvoir décrocher ce type de chantier dans le domaine public, les entreprises doivent la plupart du temps, répondre à des appels d'offres. Il s'agit d'une étape incontournable pour espérer décrocher une affaire mais cette étape n'est pas gagnée d'avance et demande un important travail en amont. Cela nécessite un minimum de connaissances et de pratiques dans le domaine. Avant de répondre à un appel d'offre, il faut analyser l'avis d'appel public à la concurrence. Cet avis reprend les grandes caractéristiques du projet. Ainsi avec cet avis, les entreprises peuvent rapidement choisir de se positionner sur les offres les plus intéressantes afin de ne pas dépenser des ressources inutilement.

Une fois l'appel d'offre sélectionné, l'entreprise doit retirer le Dossier des Consultations des Entreprises (DCE), qui contient un grand nombre de documents apportant des détails sur le chantier, dont le cahier des charges à respecter. La troisième étape consiste à rédiger sa réponse, en n'oubliant pas de joindre l'ensemble des documents demandés pour éviter d'envoyer une candidature incomplète. Par ailleurs, l'entreprise doit également rédiger une sorte de mémo technique qui va reprendre les caractéristiques des travaux mais également l'expérience de l'entreprise. Ainsi répondre à un appel d'offre est un process complexe, qui ne se trouve pas à la portée de toutes les entreprises du secteur. Il sera plus compliqué pour un artisan avec peu de salariés de se positionner sur ce type de marché, contrairement à une PME qui disposera de personnes spécialisées dans la réponse aux appels d'offres.

Comme nous l'avons vu dans cette partie, les entreprises du BTP évoluent dans un secteur soumis à des aléas dépendant fortement de la conjoncture économique du pays. Ainsi, les entreprises, de toutes tailles, doivent être capables de faire face à la concurrence, et doivent s'ancrer dans leur territoire. De plus, le secteur du BTP amène d'autres particularités notamment au niveau comptable. En effet, les chantiers sur lesquels les entreprises interviennent, peuvent durer plusieurs mois voire plusieurs années. Ces typologies de contrats, appelés contrats long-terme, imposent aux entreprises des méthodes de comptabilisation particulières qui nécessitent un suivi rigoureux et constant. Ce sont ces différentes méthodologies que nous allons développer dans la partie suivante.

2. *Des méthodes comptables propres au BTP*

Les entreprises évoluant dans le secteur du BTP ont tendance à conclure des contrats qui peuvent être relativement longs et qui s'échelonnent au minimum, sur deux exercices comptables. C'est ce que l'on appelle les « contrats long terme ». Selon l'art. 380-1 du Plan Comptable Général (PCG), pour être qualifié de « contrat long terme », un contrat doit répondre aux deux critères suivants :

- **La durée** : il s'agit forcément d'un contrat dont la date de démarrage et la date d'achèvement se situent au moins sur deux exercices comptables.
- **Le projet** : il s'agit d'un projet unique de construction d'un bien dans lequel l'entreprise prend part.

Le plus souvent, sont qualifiés de « contrats long terme », les contrats portant sur la construction de biens immobiliers ou les ventes en l'état de futur achèvement (VEFA)[52]. Avec ces contrats, le prix total de l'affaire est fixé lors de la signature du contrat, ce prix pourra être revu à la hausse uniquement si le contrat prévoit une clause de révision de prix. Si les critères suivants sont respectés, alors les contrats bénéficient d'un traitement comptable spécial, notamment pour ce qui est de la reconnaissance du chiffre d'affaires imputable à ces contrats. Pour les entreprises du bâtiment qui cumulent, en général, une multitude de contrats long terme, il semble nécessaire d'adapter ses méthodes de comptabilisation afin que les états financiers en fin d'exercice puissent faire apparaitre ces affaires en cours mais non achevées. Il existe pour cela, deux méthodes de comptabilisation admises par le Plan Comptable Général en France : la méthode à l'avancement et la méthode à l'achèvement. Ces deux méthodes sont expliquées à l'article 662-2 du PCG. Jusqu'au 9 octobre 2018, le PCG admettait la méthode de comptabilisation à l'avancement comme la méthode préférentielle pour le traitement des contrats long terme. Aujourd'hui il n'existe plus de méthodes de référence.

Quelle que soit la méthode utilisée pour le traitement comptable, l'entreprise doit être en mesure de calculer une marge prévisionnelle pour chaque contrat souscrit. Cette marge se calcule en prenant les produits directement rattachables au contrat, c'est-à-dire le prix de vente fixé initialement dans le contrat en prenant compte des éventuelles révisions de prix ou variations de changes (produits financiers), et en les minorant des coûts imputables au contrat comme les frais de main-d'œuvre, de sous-traitance ou d'achats de matières.

[52] Il s'agit d'un contrat qui lie les promoteurs immobiliers avec les acquéreurs d'un logement neuf en leur garantissant l'achèvement de la construction même en cas de défaillance du promoteur. Ce type de contrat garantit également un certain nombre d'autres points et notamment le fait que l'appartement acheté sur plan correspond bien à celui qui sera livré.

Marge prévisionnelle du contrat = Produits du contrat – Coût de revient du contrat

Lors de la détermination de la marge prévisionnelle deux cas de figure sont possibles. La première hypothèse est que la marge prévisionnelle soit positive (>0), dans ce cas l'entreprise réalisera ce que l'on appelle un bénéfice à terminaison. Ce bénéfice sera pris en compte si l'entreprise utilise la méthode à l'avancement. La seconde hypothèse serait que la marge prévisionnelle soit négative (<0), dans ce cas l'entreprise va réaliser ce que l'on appelle une perte à terminaison. Dans ce cas, quelle que soit la méthode utilisée, cette perte devra faire l'objet d'une provision dans les comptes dans le cas où la perte puisse être estimée de manière raisonnable (principe de prudence).

Nous allons, dès à présent voir comment ces deux traitements comptables s'illustrent dans la comptabilité des entreprises. Il faut savoir que quelle que soit la méthode choisie par une entreprise, elle doit s'appliquer à l'ensemble des contrats long terme de cette dernière.

2.1. La méthode à l'avancement

Longtemps considérée comme une méthode préférentielle par le PCG, la méthode à l'avancement est utilisée par un grand nombre d'entreprises du BTP. Cette méthode consiste à comptabiliser un chiffre d'affaires à la clôture de l'exercice en fonction du degré d'avancement du contrat. Ce chiffre d'affaires est alors comptabilisé sous forme de factures à établir (PCG n°4181 Clients – Factures à établir) pour le montant des travaux effectués sur la période. Il existe, cependant, une légère subtilité concernant le chiffre d'affaires comptabilisé. En effet, les entreprises n'attendent généralement pas la fin du chantier et sa livraison pour facturer leurs prestations au client. Ainsi, les affaires peuvent faire l'objet de facturation au cours de l'exercice, par période, sous forme d'acomptes ou de situations de travaux. Par exemple, les entreprises peuvent faire le choix de facturer chaque mois les travaux déjà réalisés, pour cela elles établissent des situations qui tiennent compte de l'avancement réel du chantier dans sa globalité ou pour chaque composante. Les charges engagées pour le chantier sur l'exercice sont, quant à elles, intégralement déduites et ne font pas l'objet de traitement particulier.

Si l'on prend un chantier dont le coût estimé est de 100. Le chantier s'échelonne sur deux exercices N et N+1. En N, les charges sont de 40 ; on peut ainsi déterminer le pourcentage d'avancement sur N à 40%. Ainsi l'entreprise devra comptabiliser son chiffre d'affaires de la manière suivante (cet exemple ne prend en compte la TVA) :

Au 31/12/N				
418		Clients - Factures à établir	40	
	706	Prestations de services		40
Au 01/01/N+1				
706		Prestations de services	40	
	418	Clients - Factures à établir		40
Au 31/12/N+1				
411		Clients	100	
	706	Prestations de services		100

Figure 10 - Ecritures de comptabilisation selon la méthode à l'avancement

Cette méthode est relativement complexe à mettre en œuvre car elle nécessite un suivi des chantiers optimal, afin de pouvoir déterminer un pourcentage d'avancement des travaux en fin d'exercice. Les modalités d'application de cette méthode peuvent être variables et dépendent surtout de la fiabilité de l'estimation réalisée. Ainsi pour que ce traitement comptable soit applicable, il faut réunir les conditions suivantes :

- Être capable d'identifier clairement le montant total des produits et des coûts imputables au contrat,
- Être en mesure de fournir des documents prévisionnels via l'utilisation d'outils de gestion, de comptabilité analytique ou de contrôle interne afin de valider l'avancement du chantier au fur et à mesure.

Avec cela, l'entreprise doit être en mesure de déterminer un pourcentage d'avancement le plus réaliste possible. C'est grâce à ce pourcentage que le chiffre d'affaires comptabilisé à la clôture sera estimé. Le pourcentage est déterminé grâce à la formule suivante :

Pourcentage d'avancement = (Coûts des travaux exécutés à la clôture N) / (Coût total prévisionnel à la fin du chantier)

Dans certains cas, le pourcentage peut être déterminé par des études de terrain permettant d'évaluer le volume de travaux déjà réalisé (via les heures passées sur le chantier par les ouvriers sur l'exercice, en fonction du nombre d'heures total attribué au chantier par exemple).

Le pourcentage ou degré d'avancement, va permettre de calculer le résultat du chantier sur l'exercice. On l'obtient en prenant la quote-part de la marge prévisionnelle du contrat réalisée sur l'exercice (marge prévisionnelle x degré d'avancement) à laquelle il faut soustraire les résultats déjà constatés lors des exercices antérieurs (le cas échéant). Le chiffre d'affaires de cette affaire va donc pouvoir être reconstitué en ajoutant au résultat à l'avancement les charges réellement supportées sur l'exercice. Dans le cas où des situations ont été établies au cours de l'exercice, il faut les soustraire de ce chiffre d'affaires calculé[53].

Le chiffre d'affaires correspondant ne pourra être comptabilisé que si la marge prévisionnelle préalablement calculée est positive, sinon le chiffre d'affaires comptabilisé doit être égal aux montants des changes engagées. En effet, en cas de marge prévisionnelle négative, le bénéfice relatif au contrat est considéré comme nul (principe de prudence de la comptabilité française).

2.2. La méthode à l'achèvement

La seconde méthode admise par le PCG pour la comptabilisation des contrats long terme est la méthode à l'achèvement. L'utilisation de cette méthode est cohérente avec ce que préconise les normes IFRS et notamment la norme IFRS 15 relative à la reconnaissance du chiffre d'affaires. Avec cette nouvelle norme, qui vient remplacer l'IAS 11[54], l'entreprise reconnaît le chiffre d'affaires relatif au contrat à long terme dès lors qu'elle a rempli son obligation en transférant le contrôle du bien au client. La méthode à l'achèvement consiste à ne comptabiliser le chiffre d'affaires que lorsque le contrat est terminé et totalement exécuté. Ainsi, la totalité du chiffre d'affaires relatif au chantier sera reconnu sur l'exercice comptable au cours duquel le contrat sera livré. Cette méthode respecte le principe de prudence et le principe de rattachement des produits au résultat de l'exercice. Ainsi, sur les exercices antérieurs où une partie des travaux ont déjà été réalisée, ces derniers seront enregistrés en production stockée ou en travaux en cours (TEC), pour le montant des charges engagées au cours de l'exercice. A la clôture de l'exercice, la valorisation des TEC comptabilisés ne doit pas prendre en compte la marge. Cette marge ne sera prise en compte qu'à la fin du contrat en extournant les travaux en cours réalisés au cours des exercice précédents. Ainsi cette méthode fonctionne en 3 temps :

- **La clôture de l'exercice** : il faut constater des travaux en cours pour l'avancée de la prestation réalisée sur l'exercice ;
- **Au début de l'exercice suivant** : il faut extourner l'écriture constatée à la clôture pour éviter les doublons ;

[53] Les factures de situation sont déjà comptabilisées dans le chiffre d'affaires de l'exercice, il faut donc les déduire des FAE.
[54] Norme relative aux contrats de construction et au contrats long terme.

- **Au terme du contrat** : il faut constater l'intégralité du chiffre d'affaires qui émane du contrat.

Ainsi en comptabilité, un contrat long terme (montant total : 100) ayant débuté en N et se terminant en N+1, va être comptabilisé de la manière suivante (cet exemple ne tient pas compte de la TVA) :

Au 31/12/N					
335		Travaux en cours		45	
	7133		Variation TEC		45
Au 01/01/N+1					
7133		Variation TEC		45	
	335		TEC		45
Au 31/12/N+1					
411		Clients		100	
	706		Prestations de services		100

Figure 11 - Ecritures comptables de la méthode à l'achèvement

Une petite subtilité intervient dans le cas où l'entreprise réalise une facturation par situation. Comme aucun chiffre d'affaires sur les contrats long terme n'est comptabilisé, les situations émises au cours de l'exercice vont faire l'objet d'un reclassement en produits constatées d'avance (PCA). La marge réalisée va alors être différée vers l'exercice comptable suivant. Ainsi avec cette méthode, la totalité du résultat (bénéfice ou perte) dégagée par le chantier sera comptabilisée sur l'exercice de terminaison du contrat. Les entreprises qui utilisent cette méthode de comptabilisation doivent avoir un suivi exhaustif de leur chantier afin que la valorisation de leurs travaux en cours soit la plus fiable possible. Pour cela, elles doivent mettre en place des outils de comptabilité analytique.

D'un point de vue fiscal, si le résultat à terminaison du contrat est estimé comme déficitaire ; alors la perte probable du contrat va faire l'objet d'une dépréciation des stocks de travaux en cours, si la valeur de la perte dépasse la valeur brute des travaux en cours, alors l'entreprise devra constater une provision pour pertes sur contrat.

2.3. Les autres particularités

En plus des deux méthodes pour la comptabilisation des contrats à long terme qui existent, il existe d'autres spécificités propres aux entreprises du bâtiment. L'une des premières que nous allons évoquer ici est la comptabilisation d'un compte prorata. Le compte prorata est un compte (au sens

comptable du terme) qui est créé dès lors que plusieurs entreprises participent à un même chantier. L'objectif de ce compte est de pouvoir répartir les charges communes au chantier en fonction des différentes entreprises qui interviennent. Dans les dépenses communes, on retrouve toutes les dépenses d'eau, d'électricité et de gardiennage notamment. Le plus souvent la gestion du compte prorata est effectuée par l'entreprise réalisant le gros œuvre (fondations, cloisons…). A la fin du chantier, ces dépenses vont être réparties entre les différentes entreprises au prorata de leur durée d'intervention sur le chantier et chaque entreprise est tenue de régler les charges qui lui incombent.

Par ailleurs, afin de garantir aux clients particuliers ou non, que les travaux qui ont été correctement réalisés, l'Etat a mis en place trois garanties actionnables par les clients à l'encontre des entreprises qui ont effectué les travaux. Parmi ces garanties on retrouve :

- **La Garantie de Parfait Achèvement** (GPA) activable dans l'année qui suit la réception des travaux.

Cette garantie impose à l'entreprise qui a réalisé les travaux de venir réparer toutes les défaillances signalées pendant l'année qui suit la réception du chantier. La garantie peut couvrir les canalisations, les tuyauteries et les revêtements, ainsi que les portes et les fenêtres.

- **La garantie Biennale** qui est valable 2 ans après la réception des travaux

Cette garantie impose à l'entreprise qui a effectué les travaux, de remplacer ou de réparer tous les éléments d'équipements qui peuvent être enlevés sans dégrader la construction (chauffe-eau, volets…).

- **La garantie Décennale** (pendant 10 ans après la réception des travaux)

Cette troisième garantie impose à l'entreprise de réparer les dommages qui pourraient remettre en cause la stabilité et la solidité de la construction, ou qui rendent la construction impropre à sa destination[55] (problèmes d'étanchéités empêchant l'habitation de la construction par exemple).

En cas d'activation de l'une ou l'autre de ces garanties, l'entreprise se doit d'intervenir dans les plus brefs délais afin d'apporter les réparations nécessaires. Les réparations ainsi effectuées dans le cadre des garanties n'entrainent pas de coûts supplémentaires pour le bénéficiaire et donc pas de chiffre d'affaires supplémentaires pour l'entreprise. L'entreprise va alors supporter les charges imputables à ces réparations comme les frais de personnels ou les charges de matières, sans encaisser de produits.

[55] D'après le site internet service-public.fr

On remarque donc que, même si le contrat à long terme est terminé et que le chantier a été livré, il n'est pas exclu que l'entreprise soit amenée à intervenir de nouveau dans le cadre de ces garanties.

A travers cette première partie, on constate bien que le secteur du BTP est un secteur d'activité incontournable en France et que nombreuses sont les entités qui y évoluent. Par ailleurs, il existe un certain nombre de particularités comptables avec notamment les problématiques liées aux contrats long terme, qui doivent faire l'objet d'un suivi fiable. Ainsi, dans les entreprises où l'intervention du commissaire aux comptes est une nécessité, ce dernier va devoir être vigilant sur un certain nombre de points et notamment sur cette reconnaissance du chiffre d'affaires des contrats long terme. Nous verrons dans la deuxième partie, comment les auditeurs utilisent le dispositif de contrôle interne pour orienter leurs travaux d'audit sur les points sensibles.

II. LA NECESSITE D'UN CONTROLE INTERNE EFFICACE DANS LES ENTREPRISES DU BTP

Comme dans toutes les entreprises, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne semble une évidence. Cela est d'autant plus vrai dans les entreprises du BTP qui doivent répondre à des obligations sur le plan opérationnel. En effet, la typologie de leur activité leur impose un suivi efficace et fiable des heures de leurs ouvriers sur les chantiers. Par ailleurs, dans ce secteur, les stocks peuvent représenter un levier pour minimiser ou maximiser le résultat en fonction de la volonté du dirigeant. Ainsi lors de son audit, le commissaire aux comptes et son équipe se doivent d'être vigilants sur un certain nombre de points. Pour accroître leur vigilance et optimiser les contrôles à effectuer, ils vont devoir s'appuyer sur l'appréciation du contrôle interne, menée en amont de la mission de certification. Comme nous l'avons déjà évoquée dans la première partie de ce mémoire, la mise en place des processus de contrôle interne dans les entreprises permet aux auditeurs d'adapter leurs travaux et de se concentrer sur les aspects essentiels qui incombent au secteur, lors de la mission de certification. Pour cela, ils doivent être informés des processus existants, et doivent préalablement, à leur mission annuelle, tester le contrôle interne. Dès lors, le CAC pourra se faire une idée sur la fiabilité ou non du CI dans l'entité auditée et ainsi déterminer la forme des travaux à auditer. Ainsi, dans un premier temps nous allons voir comment se déroule la mission d'intérim dans le secteur du BTP puis, nous reviendrons à la mission de certification et nous verrons comment les résultats obtenus lors de la phase d'intérim vont être mis à profit. Cette partie va en quelque sorte servir de guide pour réaliser au mieux l'audit d'une entreprise du bâtiment.

1. Les missions intermédiaires sur le contrôle interne

Durant la période plus calme, l'équipe d'audit doit se rendre chez son client afin d'affiner ses conclusions sur les procédures de contrôle interne existantes dans l'entité. Elle va durant cette période pouvoir réaliser des tests supplémentaires sur les nouvelles procédures, et vérifier que l'entité ait bien tenu compte des recommandations qui ont été faites précédemment.

1.1. Appréciation du dispositif contrôle interne existant

L'auditeur va en premier lieu s'intéresser à l'organigramme existant au sein de l'entreprise. Le but est de s'assurer que le mode d'organisation et de fonctionnement est cohérent, que l'entreprise dispose des bonnes personnes, avec de bonnes compétences aux endroits stratégiques de l'organisation. Le plus souvent, les ouvriers sont répartis en équipe de 5 personnes en moyenne, l'auditeur va donc s'assurer que chaque équipe dispose d'un chef d'équipe compétent, capable de gérer son équipe. Evidemment ces chefs d'équipe ne doivent pas être livrés à eux-mêmes, ils doivent

pouvoir s'appuyer sur un supérieur N+1 qui est là pour prendre les décisions les plus importantes. Et en effet, tout au haut de la pyramide, on doit retrouver un directeur opérationnel qui supervise l'ensemble de la production. Cette organisation permet aussi de mettre en avant la séparation des tâches, aspect essentiel du dispositif de contrôle interne, les attributions de chacun doivent être clairement définies et connues de tous. Pour mener la suite de ses travaux sur le contrôle interne, l'auditeur doit être en mesure de savoir rapidement à qui il va devoir s'adresser dans l'entreprise et qui est en charge de telle ou telle tâche. L'objectif de cette séparation des tâches est également de déterminer les compétences de chacun. L'auditeur va s'assurer que des règles en matière « d'autorisation » aient bien été mises en place, afin de déterminer qui est habilité à passer les commandes, à répondre aux appels d'offres, à déclencher les factures, à réaliser des remises ou des gestes commerciaux, à établir les devis, ou encore à annuler des factures.

Après avoir compris le fonctionnement de l'organisation, l'auditeur va s'assurer que les procédures basiques de contrôle interne (nécessaire dans toutes les entités peu importe le secteur) soient correctement appliquées. Il va vérifier, notamment, que certains types de documents comme les factures ou les devis fassent bien l'objet d'une séquence numérique. Cette séquence numérique permet un suivi exhaustif des pièces et la moindre pièce manquante est rapidement détectée. Un « trou » dans la séquence peut être le fait d'une tentative de fraude. Une seconde procédure qui se doit d'être en place, notamment pour les entreprises disposant de stocks de marchandises, est la réalisation d'un inventaire, au moins une fois par an, afin de pouvoir contrôler les actifs de la société. Dans le BTP, il n'est pas rare que des vols sur chantier ait lieu, l'entreprise doit donc être capable de savoir ce qu'elle possède afin de détecter un vol et de faire marcher son assurance.

Dans le cadre de son appréciation du dispositif de contrôle interne, l'auditeur va pouvoir mener un audit des systèmes d'informations de l'entité. L'objectif d'un tel audit est de vérifier, entre autres, qu'il existe bien des autorisations et des accès restreints en fonction du poste des collaborateurs. Il va également s'intéresser aux logiciels utilisés par l'entité, notamment pour documenter ses travaux quant à l'utilisation optimale de ces logiciels (essentiellement le logiciel de gestion commerciale). Un certain nombre d'entreprises du secteur, notamment les PME qui ont connu un essor rapide de leur activité, n'utilise pas de logiciel commercial à proprement parler. Le suivi des chantiers ou des heures des ouvriers, tout comme la facturation se fait sur Excel. Dans ce cas l'auditeur va devoir redoubler de vigilance et tenter d'évaluer au mieux les risques inhérents à cette pratique. Excel n'étant pas un logiciel commercial, si le fichier a été automatisé une erreur a pu se glisser lors de l'ajout ou la suppression de lignes ce qui aurait pour conséquence un fichier non exploitable. Cela peut notamment

arriver si le chiffrage et le suivi des chantier se fait sur Excel, une seule erreur (volontaire ou non) de formule et c'est l'ensemble du chiffrage qui peut être faux. Le commissaire aux comptes doit être en mesure de réaliser des tests lui permettant de juger de la fiabilité des fichiers qui lui sont transmis par l'entreprise. Par ailleurs, lorsque le suivi est effectué sur Excel tout passage entre le fichier Excel et le logiciel de comptabilité se fait manuellement, une erreur de saisie en comptabilité peut très rapidement intervenir, l'auditeur doit s'assurer qu'un double contrôle, notamment sur les éléments importants, soit effectué. Aujourd'hui, les entreprises du BTP, sont bien entrées dans le numérique et elles disposent toutes de systèmes de sauvegarde pour leurs données sensibles, comme leur fichier client ou le fichier du personnel. Cependant, peu d'entre elles ont mis en place une sauvegarde extérieure pour les données dites sensibles. Ainsi c'est le rôle du commissaire aux comptes, dans les recommandations qu'il fera à l'entreprise, à la suite de son intervention, de sensibiliser les dirigeants à ces problématiques de sauvegarde.

Cette évaluation du dispositif dans son ensemble va permettre à l'auditeur d'avoir une idée plus précise de comment fonctionne l'entreprise. Il est à noter que les éléments que nous avons présentés ci-dessus pourraient être applicables à toutes les structures et pas uniquement à celles du BTP. Cette approche globale est cependant nécessaire si l'auditeur veut être en mesure de saisir les procédures propres au secteur. Ces procédures sont souvent mises en place pour consolider les processus clés qui sont, eux, fortement liés au secteur d'activité dans lequel l'entreprise évolue. Ce sont ces processus sur lesquels nous allons maintenant nous concentrer dans la partie suivante, car c'est sur eux que l'auditeur pourra s'appuyer, ou non, pour réaliser sa mission de certification.

1.2. Evaluation des processus clés

Lors de sa mission d'intérim dans les entreprises du BTP, l'auditeur va devoir se concentrer sur les processus clés inhérents à l'activité. En effet, il ne peut pas toujours consacrer une durée illimitée à cette mission, ainsi il lui faudra sans doute plusieurs exercices pour faire une revue complète du dispositif existant. Lors de la première année du mandat, il est nécessaire se focaliser sur les processus clés, afin que les résultats soient utilisables pour la certification des comptes.

Nous avons, dans la partie précédente, évoqué la comptabilisation des contrats long terme. Quelle que soit la méthode admise par le PCG et utilisée par l'entreprise, l'auditeur devra vérifier que le processus de détermination des prévisions de résultat sur ces contrats est fiable, afin qu'il puisse s'appuyer dessus au moment de la certification. Dans le BTP, ces prévisions peuvent être soumises à des aléas qui rendent cette prévision plus complexe à mettre en œuvre. Les principaux aléas qui incombent au secteur du BTP sont :

- **Les aléas techniques** : en effet la nature des terrains ou des constructions déjà existantes peuvent rallonger la durée d'un chantier et engendrer des coûts supplémentaires (non prévus initialement).
- **Les aléas climatiques** : les intempéries peuvent ralentir ou interrompre un chantier et donc engendrer des retards dans les délais de livraison.
- **Les aléas sociaux** : secteur en manque de main-d'œuvre, ce qui peut entrainer de la sous activité sur certaines affaires et encore une fois impacter les délais de livraison.

Tous ces aléas doivent pouvoir être pris en compte dans les outils utilisés pour la réalisation des prévisionnels de chantier. L'auditeur doit donc comprendre comment les prévisions sont établies et avec quelles hypothèses afin de juger la validité de cette prévision. Le plus souvent le chiffrage prévisionnel des chantiers se fait via le logiciel de gestion commerciale utilisé par l'entité. Une des vérifications que peut faire l'auditeur quant à la fiabilité du chiffrage est de s'assurer que la ou les personnes qui s'en occupe(nt), ai(en)t bien reçu une formation sur le logiciel et qu'elle le maîtrise totalement. L'auditeur va réaliser des tests sur un ou plusieurs chantiers ; pour cela, il va vérifier que les informations entrées dans le logiciel pour le chiffrage correspondent bien à des informations réelles. Cette vérification se fera avec l'aide de la personne en charge du chiffrage. L'idée est de s'assurer de la cohérence des informations (notamment le nombre d'heures prévues sur le chantier…). Par exemple, un contrôle mené par l'auditeur va être de s'assurer que les fiches d'heures des salariés soient signées par les salariés et par leur supérieur hiérarchique. Cette validation par le supérieur permettra d'attester que le nombre d'heures, et les chantiers auxquels elles se rapportent sont justifiés.

Un autre processus très important dans le secteur du bâtiment est le processus de « relance clients ». En effet, le poste de « créances clients » est souvent l'un des plus importants au bilan de ces sociétés. Ainsi, il est nécessaire de s'assurer que l'entreprise suit correctement les créances et qu'elles effectuent régulièrement les relances afin d'obtenir les règlements dans les plus brefs délais. Pour comprendre davantage ce processus, prenons l'exemple de l'entreprise X spécialisée dans le bâtiment. Nous allons ainsi décrire le processus de facturation et relance clients mis en place dans cette entreprise.

A travers cet exemple, nous montrerons quels sont les aspects essentiels que l'auditeur doit mettre en application lors de l'analyse de ce processus. Lors de sa mission d'intérim, l'auditeur va tenter de comprendre comment fonctionne les processus de facturation et de relance clients afin de voir s'il n'y aurait pas des recommandations à faire pour diminuer le poste client au bilan. Ainsi, après s'être entretenu avec le responsable comptable de l'entreprise et la personne en charge de la comptabilité client, l'auditeur va élaborer un flow-chart[56] afin de schématiser le rôle de chaque intervenant du processus. Dans l'entreprise X, on constate que l'apurement[57] des créances est relativement suivi par la personne en charge de la comptabilité client. Dès qu'un règlement est reçu, il est rapproché de la facture à laquelle il se rapporte, si le montant est cohérent, le règlement est alors enregistré en comptabilité. A la fin de chaque mois, le grand livre client est lettré, ce qui permet de faire ressortir les factures non réglées pour chaque client. Si les écritures non lettrées présentent une antériorité inférieure à 60 jours, rien de particulier n'est réalisé. Pour les factures non réglées excédant 60 jours, plusieurs opérations sont possibles. Prenons une facture envoyée le 15/03/2019. Au 31/05/2019, aucun règlement n'a été reçu, dans ce cas la comptable va envoyer la première relance au client. Les clients ayant fait l'objet d'une ou plusieurs relances sont regroupés dans un fichier Excel servant de suivi pour les relances. Si lors du contrôle mensuel suivant, c'est-à-dire le 30/06/2019, aucun règlement n'a été reçu alors la comptable va faire partir une seconde relance. Si au bout la deuxième relance, aucun paiement n'a été effectué, alors la comptable client va transmettre le dossier au responsable comptable qui va lui-même, en premier lieu

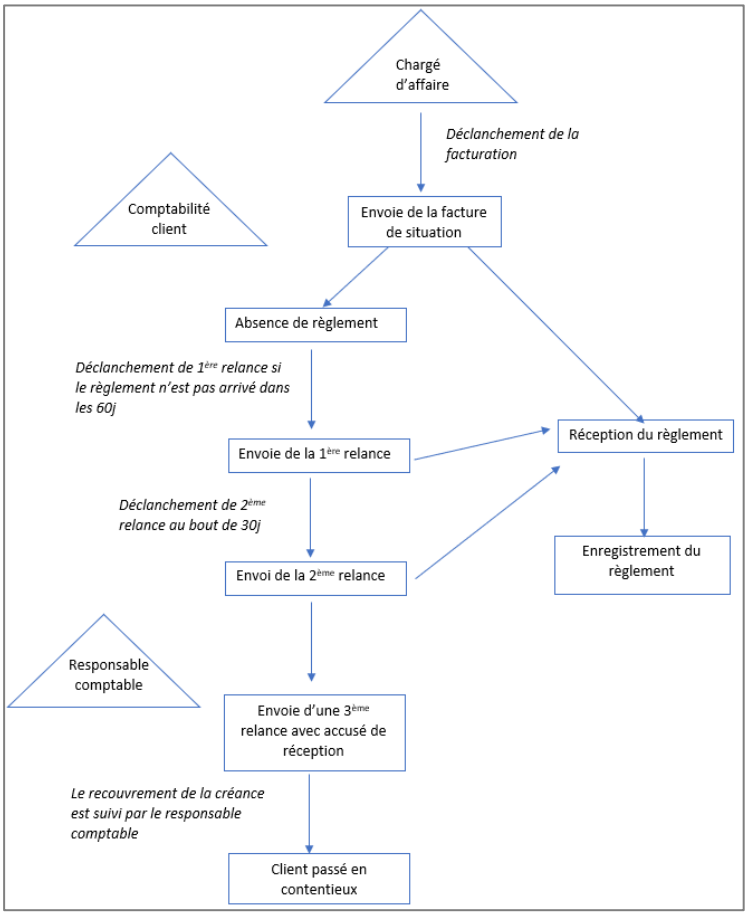

Figure 12 - Flow chart du processus de relance client

[56] Il s'agit d'une représentation schématique d'un flux ou d'un processus (définition p.82-83)
[57] Définition glossaire p. 82-83

tenter de contacter le client et de régler la situation directement, sinon une dernière relance avant placement du client au contentieux sera envoyée. Les relances peuvent se faire par mail ou par courrier. Lors de chaque envoi de relances, une copie doit être conservée, dans un classeur prévu à cet effet.

Comme on peut le voir le processus paraît relativement bien suivi par les collaborateurs comptables, cependant l'auditeur a noté des points d'amélioration dans ce processus et il en fera part à la direction dans sa lettre de recommandation. Dans les points d'amélioration, on constate principalement que le fichier de suivi des relances est un fichier Excel donc facilement modifiable, sans laisser de trace et qu'il ne fait pas l'objet d'une sécurité particulière, il est sur le serveur, accessible à l'ensemble du personnel administratif. L'envoi des premières relances par les comptables ne font pas l'objet d'un double contrôle. Cela pourrait être une bonne chose, notamment s'il existe des accords tacites entre l'entreprise et les clients dont le personnel administratif n'aurait pas connaissances.

Il y a d'autres processus relativement importants, en plus de celui déjà évoqué, dans les entreprises évoluant sur le secteur du BTP. Nous avons abordé brièvement la particularité de fonctionnement de la facturation des contrats long terme avec la réalisation de factures de situation par période, cette particularité ne touche pas que les contrats long terme. En effet, même les contrats qui s'étalent seulement sur quelques mois font l'objet d'une facturation par situation. A la fin du chantier, la dernière facture n'est pas une facture de situation, il s'agit du Décompte Général Définitif (DGD). Le DGD récapitule les prestations réellement exécutées (qui peuvent être quelque peu différentes des prestations initiales prévues sur le devis) et par conséquent le montant total des sommes dues. Ce décompte doit être établi selon des règles strictes. Il doit comprendre trois documents :

- Le projet de décompte final
- Le certificat de paiement du solde
- Le récapitulatif des situations déjà réglées et du solde

Le projet de décompte final doit être accepté par le maître d'ouvrage et signé, puis renvoyé au maître d'œuvre pour l'établissement du DGD. Selon l'article 13.3.2. du CCAG Travaux[58], *« le projet de décompte final doit être remis simultanément au maître d'œuvre […], par tout moyen permettant de donner une date certaine, dans un délai de 30 jours à compter de la date de notification de la décision de réception des travaux […]* ». L'établissement d'un DGD, notamment pour les marchés publics, est une obligation légale régie par un certain nombre de textes que l'entreprise se doit de respecter

[58] Cahier des Clauses Administratives Générales

scrupuleusement au risque de s'exposer à des sanctions pécuniaires. La signature du DGD par les deux parties met alors fin aux rapports contractuels existants, et marque le point de départ des garanties que nous avons précédemment détaillées.

Reprenons l'exemple de l'entreprise X, voici comment se déroule l'établissement des DGD. Le plus souvent, dans cette entreprise, la livraison des travaux est faite par le conducteur de chantier en présence du maître d'ouvrage (MOA). Les travaux sont réceptionnés dès lors que le MOA valide la conformité de ce qui a été réalisé avec ce qui avait été prévu. A la suite de cette réception, quelle que soit la typologie du chantier (marché public ou privé), un procès-verbal sera établi pour attester de l'achèvement des travaux. Le conducteur des travaux ayant effectué la livraison, doit remettre au service comptable ce procès-verbal afin que le DGD (ou le projet de décomptes dans le cas des marchés publics) puisse être établi et envoyé dans les 30 jours qui suivent. Tout envoi de DGD fait l'objet d'une validation par la direction générale. Le procès-verbal est ensuite annexé à une copie du DGD et le tout est rangé avec les autres factures de ventes de la période. Pour l'auditeur, le point fort de cette procédure est la séparation des tâches et des fonctions entre les différents employés.

Via l'analyse du dispositif du contrôle interne de ces deux processus clés du secteur, on remarque bien qu'en fonction des résultats obtenus, l'auditeur va pouvoir orienter les travaux qu'il sera amené à réaliser lors de son intervention post clôture pour la certification des comptes. C'est ce que nous verrons dans la partie suivante, l'objectif étant de montrer comment la mission de certification des comptes va être influencée par l'appréciation du contrôle interne menée en amont.

2. Une approche spécifique pour la mission légale

Lors de sa mission intermédiaire, le CAC a pu déterminer les points forts et les points faibles du CI. Ainsi maintenant, il sait sur quels cycles et sur quels points il doit concentrer sa mission. Comme nous l'avons déjà évoqué les entreprises du BTP présentent des particularités notamment sur ce qui concerne la reconnaissance du chiffre d'affaires sur les contrats à long terme. Pour l'auditeur, cela consiste à vérifier l'exhaustivité et la réalité du chiffre d'affaires qui apparait dans les comptes à la clôture de l'exercice. Les contrats à long terme apportent aussi une problématique sur la valorisation des risques. Nous allons ainsi détailler comment les auditeurs appréhendent le cycle « Clients/Ventes » et le cycle « Stocks », qui sont, selon l'approche par les risques, les cycles les plus risqués compte tenu de l'activité exercée. Nous aborderons également les différents points d'attention qui existent dans les autres cycles audités.

Pour rappel lors de la mission d'audit, les comptes sont réorganisés en « cycles d'audit ». En effet, l'audit des comptes sociaux va se fonder sur les processus et l'activité de l'entreprise d'où la nécessité de réorganiser les comptes et de les classer en fonction de leur destination. L'auditeur va ainsi partir de la balance générale, qui reprend individuellement chacun des comptes figurant dans les états financiers, puis, via son logiciel, il va répartir les comptes entre les différents cycles. Chaque membre de l'équipe d'audit sera alors en mesure de traiter un cycle dans son ensemble.

2.1. L'audit du cycle « Clients / Ventes »

Dans cette optique de réorganisation des états financiers en cycle, le cycle « Clients / Ventes » va regrouper les postes de créances clients (postes de bilan) et les comptes de chiffre d'affaires (issus du compte de résultat) ainsi que l'ensemble des comptes qui peuvent s'y rattacher comme les Factures à Etablir (FAE) ou encore les produits constatés d'avance (PCA). Dans les entreprises du BTP, l'audit de ce cycle est essentiel et présente des spécificités que nous détaillerons par la suite.

En premier lieu, l'auditeur en charge de ce cycle va regarder les créances clients enregistrées à la clôture. Il s'agit souvent d'un poste très important dans les entreprises de ce secteur, notamment pour celles qui ont tendance à travailler avec des organismes publics, comme les offices HLM pour la construction de logements. En effet, les acteurs publics mettent longtemps à payer les factures qui leur sont dues, notamment en contestant les montants facturés. Il parait alors intéressant pour l'auditeur de calculer un délai moyen de règlement client afin de regarder la variation de ce dernier sur deux exercices. Les créances clients peuvent fortement augmenter entre deux exercices mais le délai de règlement client peut rester stable. L'explication est relativement simple : le volume de vente sur la fin de l'exercice peut être plus important, ce qui va augmenter les créances à la clôture mais pour autant le ratio de rotation des créances clients restera stable. Un des ratios qui est le plus utilisé pour calculer le délai de règlement client en nombre de jour est le suivant :

*Délai de règlement client = (Créances clients * 360) / Ventes TTC*

Cependant, ce ratio est difficilement comparable d'un exercice à l'autre car il ne prend pas en compte la potentielle hausse d'activité sur la fin de l'exercice (ou saisonnalité). Ainsi, il est nécessaire de calculer ce délai de paiement via une autre méthode afin de faire corréler les deux résultats obtenus. Cette méthode revient à calculer ce délai par apurement, c'est-à-dire en tenant compte des ventes réalisées dans les mois qui précédent la clôture.

Dans l'exemple ci-contre, on constate que les créances augmentent de 40 entre N et N-1 cependant le délai de règlement client diminuent de 3 jours entre les deux exercices. Cela s'explique par le volume de vente sur le dernier trimestre. Cet exemple montre clairement la nécessité d'analyser les créances clients en prenant compte de l'ensemble des données dont nous disposons. Pour les entreprises du BTP, qui sont au cœur de notre étude, il est important de rappeler que les FAE ne doivent pas être prises en considération dans le calcul de ce délai de règlement, il faut prendre uniquement les créances.

	N	N-1	
Ventes TTC Déc	100,00	70	31 j
Ventes TTC Nov	80,00	60	30 j
Ventes TTC Oct	120,00	100	31 j
Créances client	190	150	
Délai clients (j)	64	67,2	

Figure 13 - Exemple de calcul du délai de règlement client par apurement

Une fois, l'analyse du délai de règlement effectué, l'auditeur va alors s'intéresser à l'apurement des créances clients. L'objectif étant de voir si les créances présentent à la clôture ont bien été réglées en début d'exercice suivant, mais également de mettre en lumière des potentiels litiges avec les clients. Sur les entreprises du bâtiment, cette étape peut être relativement longue du fait du nombre de créances et de leur montant. Toujours avec cette notion d'approche par les risques, le nombre de créances testées va varier en fonction du risque évalué sur le cycle mais également en fonction de l'évaluation du contrôle interne préalablement effectuée. Nous avons, plus tôt dans ce développement, évoqué le processus de relance client[59] dans une entreprise du secteur. Une fois que l'échantillon de créances à tester a été sélectionné, l'auditeur va pouvoir contrôler leur apurement. Cela peut se faire avec l'aide du client afin d'avoir tous les éléments sur chaque affaire non réglée le plus rapidement possible.

Dans un second temps, l'autre grande partie de l'audit de ce cycle concerne tous les travaux qui vont tourner autour du chiffre d'affaires. En effet, l'auditeur va devoir être très attentif et vigilant sur les comptes du chiffre d'affaires et notamment sur la réalité et l'exhaustivité de ce dernier. Il devra s'assurer que le chiffre d'affaires comptabilisé correspond bien à la réalité de l'activité de l'entreprise. Ainsi, la première étape consiste à rapprocher le chiffre d'affaires enregistré en comptabilité, du chiffre d'affaires issu de la gestion commerciale. Un grand nombre d'entreprise du BTP utilise des logiciels de

[59] Voir paragraphe sur les relances clients dans 1.2.

gestion propres à leur secteur comme par exemple Batigest[60] ou Codial[61] cependant il n'est pas rare d'auditer des structures qui effectuent encore le suivi des chantiers sur Excel ; dans ce cas il est difficile de se fier aux rapprochements entre les deux chiffres d'affaires. En effet, sur Excel, il est possible de supprimer des lignes ou d'en rajouter sans que cela ne laisse de trace, tandis que sur un logiciel toutes les opérations sont traçables. Grâce à une extraction, quand le logiciel utilisé le permet, l'auditeur va s'assurer que le chiffre d'affaires « comptable » cadre avec le chiffre d'affaires « commercial ». Il va également s'assurer de l'exhaustivité des factures, en vérifiant notamment qu'il n'y ait pas de trous dans la séquence numérique des factures émises. Encore une fois, pour les entreprises effectuant leur suivi de facturation sur Excel, s'assurer de l'exhaustivité du chiffre d'affaires est une opération délicate qui ne va pas apporter grand-chose à l'audit. Dans ce cas, l'équipe d'audit récupèrera le fichier de suivi de facturation et va tout de même tenter de le rapprocher de la comptabilité.

A la suite de ce rapprochement, l'auditeur va s'intéresser aux principales variations du chiffre d'affaires de l'entreprise. Les entreprises qui interviennent dans ce secteur d'activité peuvent être présentes sur plusieurs créneaux, c'est-à-dire que l'entreprise peut réaliser des chantiers dans le bâtiment mais également dans le secteur des travaux publics. Si la totalité du chiffre d'affaires (CA) est comptabilisée dans le même compte, l'auditeur va devoir décomposer le CA en fonction des différentes activités pratiquées. Il est également possible de faire une sorte de classement sur les chantiers ou encore sur les clients. L'analyse du chiffre d'affaires permet de mettre en lumière la stratégie d'une entreprise à se positionner sur tel ou tel créneau, mais également sur la conjoncture économique du secteur.

Dans le cas où l'entreprise utilise la méthode à l'avancement pour la reconnaissance du chiffre d'affaires afférant aux contrats long terme, l'auditeur va devoir effectuer des tests sur les Factures à Etablir (FAE) comptabilisées. Pour cela, il va sélectionner certains chantiers, pour lesquels il rapprochera les montants comptabilisés en FAE des montants présents sur les suivis des chantiers fournis par l'entreprise (suivi manuel ou via le logiciel de gestion) et des heures effectives, réalisées par les ouvriers sur le chantier. Le but étant de s'assurer que le montant de la FAE correspond bien au degré réel de l'avancement du chantier. Il va vérifier que les FAE comptabilisées soient correctement évaluées. Une FAE surestimée va faire augmenter le CA de l'entreprise et donc son résultat. Pour les entreprises utilisant la méthode à l'achèvement, le cheminement d'audit va être le même pour les

[60] Il s'agit d'un logiciel très utilisé dans le secteur qui permet aux entreprises de suivre leurs chantiers du devis jusqu'à la livraison. Il s'agit d'une suite du logiciel de comptabilité Sage.
[61] Autre logiciel très utilisé dans le BTP, il permet le chiffrage des chantiers ainsi que le suivi.

Produits Constatés d'Avances (PCA). Une surestimation des PCA entraine également une surestimation du chiffre d'affaires et donc du résultat.

La dernière grande étape de l'audit de ce cycle consiste à s'assurer de la correcte séparation des exercices et donc réaliser un test de cut-off[62]. Il s'agit de vérifier que les ventes enregistrées en Décembre N est bien leur fait générateur sur l'exercice N et non en N+1 ; idem pour celles comptabilisées en N+1, il faut s'assurer que le fait générateur ait bien lieu en N+1. Avec l'émission de factures de situation, le cut-off dans les entreprises du BTP présente quelques particularités. En premier lieu, il convient à l'auditeur d'effectuer une sélection de factures en Décembre N et en Janvier N-1, les résultats émanant de ce test seront extrapolés à l'ensemble de la population.

Voici les différents cas de figures auxquels l'auditeur pourra être confronté lors de son test :

Factures de ventes N	Factures de ventes N+1
Cas 1 : la facture sélectionnée est un DGD - Vérifier qu'il n'y ait pas d'heures sur le chantier en N+1 (récupérer le fichier de suivi des heures / chantier) **Cas 2** :la facture sélectionnée est une situation 1 - Vérifier qu'il y ait bien des heures travaillées sur Décembre N - S'assurer qu'il y ait bien une situation suivante en N+1 **Cas 3** : la facture sélectionnée est une situation X (X>1) - Vérifier qu'il y ait une situation précédente en N et une situation suivante en N+1	**Cas 1** : la facture sélectionnée est un DGD - Vérifier qu'il y ait bien des heures en Janvier N+1 **Cas 2** :la facture sélectionnée est une situation 1 - Vérifier qu'il n'y ait pas de d'heures sur chantier en Décembre N - S'assurer qu'il y ait une situation 2 après **Cas 3** :la facture sélectionnée est une situation X (X>1) - Vérifier qu'il y ait une situation précédente en N et une situation suivante en N+1

Figure 14 - Différentes situations possibles lors d'un test de Cut off

L'auditeur va ainsi compléter une feuille de travail[63]. Cette feuille de travail permet de matérialiser les tests réalisés. Si la colonne « Période de rattachement » affiche un « O » alors la facture testée est rattachée à la bonne période ; si cette colonne présente un « N » alors il y a une anomalie sur la séparation des exercices. L'auditeur devra ainsi rechercher d'où cette anomalie provient, et effectuer des tests supplémentaires si besoin. Ce test de cut off est généralement la dernière étape de l'audit du cycle « Clients / Ventes ». Dans les entreprises du BTP il s'agit d'un des cycles qui demandent le plus

[62] En comptabilité, le terme de « *cut off* » est utilisé pour parler de toutes les opérations en lien avec la séparation des exercices.
[63] Voir feuille de travail cut off en Annexe 6

de travaux et de vigilance. Nous allons voir ensuite les autres contrôles particuliers à effectuer lors de l'audit des entreprises de ce secteur.

2.2. L'audit du cycle « stocks »

L'autre cycle qui, indéniablement, présente un risque important dans ce secteur est le cycle « stocks ». Quel que soit le secteur d'activité, il s'agit souvent d'un cycle sur lequel l'auditeur doit réaliser des contrôler poussés afin de s'assurer que ce dernier soit correctement évalué, et donc réduire les risques d'exhaustivité et de réalité. En effet, une manipulation des stocks aura forcément des conséquences sur le résultat ; ainsi un stock surévalué va entrainer une augmentation du résultat (risque de réalité) tandis qu'un stock sous-évalué va faire diminuer le résultat (risque d'exhaustivité). Ce risque est d'autant plus important dans les entreprises du BTP, avec notamment la comptabilisation des travaux en cours (TEC).

Tout d'abord, il est important de différencier les types de stocks qui existent dans ces entreprises. En effet, certains achats de marchandises sont communs à tous les chantiers, de ce fait les marchandises comme des clous, ou certains matériaux électriques sont achetées en grandes quantités et utilisées sur plusieurs chantiers. L'entreprise doit alors procéder à un inventaire des marchandises non utilisées à la clôture de l'exercice afin de pouvoir les valoriser dans leur bilan. L'auditeur va alors rapprocher le stock de marchandises enregistré en comptabilité avec l'état de l'inventaire effectué. Il va ensuite vérifier la permanence des méthodes au niveau de la valorisation de ce stock. Plusieurs méthodes de valorisation sont admises par le PCG :

- **La méthode du coût moyen pondéré :** avec cette méthode, la valeur du stock est déterminée comme suit :

  (Valeur du stock précédent + prix des achats entrés en stock) / quantité totale en stock

- **La méthode du premier entré, premier sorti** (FIFO) : avec cette méthode, les stocks sont valorisés au dernier coût d'acquisition connu. On part du principe que les stocks les plus anciens sont sortis en premier.

Dans les entreprises du bâtiment, les stocks de marchandises ne sont pas les stocks les plus volumineux, nous n'allons donc pas nous attarder davantage sur ceux-ci. Ce qui est important de contrôler dans ces entreprises-là, c'est le stock de travaux en cours (TEC). En effet, ce stock se rapporte aux chantiers long terme, qui s'échelonnent sur plusieurs exercices. On comptabilise alors en TEC, les travaux déjà effectués sur le chantier mais non facturés. Les TEC sont principalement utilisés dans la méthode à l'achèvement.

Sur les travaux en cours, l'auditeur va faire une sélection sur les chantiers comptabilisés en en-cours et va s'assurer que leur valorisation est correcte. Pour cela, il devra récupérer un certain nombre de documents en interne, comme notamment les tableaux de suivi des chantiers ; ainsi que les fiches d'heures et d'achats de matières pour chacun des chantiers sélectionnés. L'objectif étant de mettre en lumière les écarts qui pourraient subvenir suite au calcul de l'avancement du chantier. Lors de ce contrôle, trois types d'écarts peuvent être identifiés :

- **Un écart sur le montant facturé** : pour détecter cet écart, l'auditeur va vérifier que le montant présent dans le logiciel de facturation pour le chantier sélectionné correspond bien au montant qui a été utilisé par l'entreprise pour évaluer les travaux en-cours du chantier valorisés au bilan.
- **Un écart sur le montant total du marché** : pour détecter cet écart, l'auditeur va s'assurer que le montant total du marché utilisé pour calculer l'avancement du chantier correspond bien au montant figurant sur le contrat signé entre l'entreprise et le maître d'ouvrage.
- **Un écart dû à l'évaluation de l'avancement** : l'auditeur va vérifier que le calcul du pourcentage d'avancement du chantier est correct, il peut arriver que la formule utilisée par l'entreprise pour le calculer soit erronée (notamment lorsque le suivi est effectué sur Excel).

Pour rappel, la valorisation des travaux en-cours ne doit pas prendre en compte la potentielle marge effectuée. Ils doivent être comptabilisés pour le montant des charges imputables au chantier. L'auditeur va alors contrôler, à l'aide des documents préalablement récupérés, que les TEC inscrits au bilan ne tiennent pas compte de la marge. Grâce à l'évaluation du contrôle interne réalisée, l'auditeur sait s'il peut ou non s'appuyer de manière fiable sur les documents de suivi fournis par l'entreprise.

Un autre élément qui va être traité par l'auditeur dans le cycle stock est le calcul de la marge. Ce calcul peut être fait individuellement par chantier, par activité de l'entreprise ou encore de manière globale. Les entreprises du BTP ont tendance à avoir recours à la sous-traitance sur les chantiers. Les raisons sont souvent les mêmes quelle que soit l'entreprise : l'entreprise ne dispose pas de l'ensemble des compétences nécessaires pour effectuer le chantier dans son intégralité ou alors le manque de main-d'œuvre oblige l'entreprise à faire appel à un confrère pour l'aider sur certains travaux. Le premier cas est fréquent notamment sur les constructions de neuf ; en effet le plus souvent les promoteurs (maîtres d'ouvrage) signent le contrat avec une seule entité afin d'avoir qu'un seul interlocuteur. Ensuite, l'entreprise désignée comme le maître d'œuvre va faire appel à d'autres entreprises pour les travaux qu'elle ne maîtrise pas en interne. De ce fait, lors du calcul de la marge, il est nécessaire de prendre en compte la sous-traitance afin que ce calcul soit le plus réaliste au vu de

l'activité exercée. Le calcul de la marge va donc se faire en trois étapes. Dans un premier temps, nous allons calculer la marge sur matières premières, puis ensuite la marge nette de sous-traitance et enfin la marge nette des frais de personnel. Il est à noter que dans les entreprises du BTP la marge sur matières premières n'est pas réellement pertinente, car elle est susceptible de fortement variée en fonction de la nature des chantiers de l'exercice et du recours ou non à la sous-traitance. Ainsi la comparaison de la marge sur matières premières entre deux exercices peut s'avérer incohérente. Le tableau suivant montrant comment la marge nette est ainsi calculée :

Production (chiffre d'affaires)

- Achats de Matières Premières

-/+ Variation de stocks de MP

= *Marge sur Matières Premières*

- Charges de sous-traitance

= *Marge nette de sous-traitance*

- Salaires du personnel productif
- Charges de personnel intérimaire

= *Marge nette des frais de personnel*

L'analyse de la marge d'une entreprise permet de voir sa capacité à maîtriser des coûts mais également d'évaluer son évolution par rapport aux exercices antérieurs. Une hausse de la marge indique que la santé financière de l'entreprise est encourageante, dans le cas inverse, une dégradation de la marge d'une entreprise peut être le signe d'une défaillance financière.

2.3. Les autres points d'attention

En plus des deux cycles préalablement analysés, il existe dans les entreprises de ce secteur d'autres points sur lesquels l'auditeur et son équipe doivent être attentifs, lors de leur audit. En effet, si des variations anormales ou des dégradations inexpliquées sont constatées, cela peut avoir de lourdes conséquences sur la continuité d'exploitation de l'entreprise.

L'audit des autres cycles ne présentent pas de particularités majeures propres au Bâtiments et aux Travaux Publics. Il faut simplement être vigilants dans certaines structures sur la trésorerie et les décalages qui peuvent intervenir à la suite à des délais de règlements clients trop importants. En effet, si le décalage entre le paiement des clients et le règlement des fournisseurs est trop grand, cela peut

avoir des conséquences négatives sur la trésorerie et donc sur le développement futur d'une entité. Cela va donc entrainer une dégradation du BFR[64] de l'entreprise.

De plus, pour les entreprises du BTP notamment, un poste de charges est à suivre avec attention ; il s'agit des charges de personnels intérimaires. Comme nous l'avons déjà évoqué, les entreprises du secteur font face à des problématiques de recrutement sévères, ainsi le recours à l'intérim est une solution. L'auditeur devra s'assurer que ce poste ne croît pas plus vite que l'activité, pour cela il va pouvoir utiliser des ratios qu'il suivra d'un exercice à l'autre.

L'activité de ces entreprises est très dépendante de leur carnet de commandes. Les contrats long terme et les contrats plus courts s'enchainent, afin d'éviter que les ouvriers soient en sous-activité. L'auditeur doit être relativement vigilant sur ce point, car si l'entreprise connait de trop grandes périodes de sous-activité sur un exercice c'est le principe de continuité d'exploitation de l'entreprise qui peut être remis en cause, c'est-à-dire sa capacité à continuer son exploitation selon les conditions normales et optimales. Ainsi, lors de ses contrôles, l'auditeur doit avoir à l'esprit le nombre minimum de chantiers (point mort) nécessaire à l'entreprise pour couvrir ses frais généraux et ses charges de structure. Si le nombre de commandes passe en dessous de ce nombre minimum, alors c'est l'ensemble de l'activité qui peut être remis en cause.

Cette partie montre indéniablement comment l'auditeur utilise les travaux sur contrôle interne réalisés en amont lors de son intervention sur les comptes annuels. Le secteur du BTP est un secteur très porteur et les entreprises qui interagissent dans ce secteur peuvent rapidement être amenées à réaliser des chantiers de grandes envergures, avec un fort potentiel de profits. Cependant, une croissance relativement rapide de ces entreprises nécessite une adaptation des méthodes et des moyens de gestion, notamment pour le chiffrage et le suivi des chantiers en cours, qu'il s'agisse de contrats long terme ou court terme. La mise en place d'un dispositif de contrôle interne est donc une nécessité non négociable, et le commissaire aux comptes lors de son intervention, doit être en mesure de l'évaluer afin de faire les recommandations adéquates à son client afin de rendre ce dispositif, et les procédures qui en découlent, le plus fiable possible. Pour chacun des cycles clés d'audit dans les entreprises du BTP, l'auditeur utilise les procédures de contrôle interne existantes afin de certifier les comptes dans le plus grand respect des normes d'exercices il est soumis.

[64] Créances clients + Stocks – Dettes fournisseurs CT

CONCLUSION

En France, la mise en place d'un dispositif de contrôle interne au sein d'une entreprise est du ressort de son organe de gouvernance. Pour être efficace, ce dispositif doit être en mesure d'anticiper les risques qui gravitent autour de l'entreprise qu'ils soient internes ou externes, tout en répondant aux objectifs stratégiques fixés par l'entreprise. Lors de sa mission de certification des comptes annuels, le commissaire aux comptes intervient dans les entreprises pour réaliser des travaux, afin de pouvoir justifier ses appréciations sur les comptes et garantir l'image fidèle et sincère des états financiers qui sont présentés aux associés. Dans le cadre de sa mission, le commissaire aux comptes ne va pas s'intéresser uniquement aux comptes sociaux de l'entité. Il est de sa responsabilité que l'opinion qu'il donne tienne compte du dispositif de contrôle interne existant dans l'entreprise. Par le biais une analyse poussée de l'environnement dans lequel l'entreprise évolue, et grâce à des outils tels que les questionnaires de contrôle interne, il doit apprécier les procédures existantes et détecter les potentielles faiblesses qui pourraient remettre en cause l'image fidèle des comptes. En effet, une faille dans le dispositif de contrôle interne peut engendrer des fraudes qu'elles soient d'origine internes ou externes.

Certains secteurs d'activités, comme celui au cœur de notre étude, ont davantage besoin d'un dispositif de contrôle interne fiable, notamment pour justifier les éléments comptabilisés dans les comptes. En effet, le secteur du Bâtiment et des Travaux Publics présente des particularités comptables, notamment en ce qui concerne la reconnaissance du chiffre d'affaires. Les contrats signés par ces entreprises sont généralement longs, surtout s'il s'agit de contrats pour la construction de bâtiments neufs ou d'infrastructures. Ce type d'affaire s'étale généralement sur plusieurs exercices et amène donc une problématique sur la reconnaissance du chiffre d'affaires relative à ces chantiers. En comptabilité française, on note deux méthodes possibles de comptabilisation pour ce chiffre d'affaires, la méthode à l'avancement qui consiste à comptabiliser le chiffre d'affaires et le bénéfice lié aux contrats long terme au fur et à mesure de leur progression ; et la méthode à l'achèvement qui repose sur le fait que la totalité du bénéfice relatifr à ces contrats soit comptabilisée lors de l'exercice où la livraison intervient. Qu'elle que soit la méthode choisie par l'entreprise, elle nécessite un suivi et un chiffrage précis des chantiers afin, notamment, de déterminer une marge prévisionnelle par chantier la plus précise possible. Les méthodes de chiffrage sont bien évidemment définies par les procédures de contrôle interne présentes au sein des entreprises. L'auditeur doit nécessairement avoir connaissance de ces procédures, lors de l'audit des comptes annuels s'il veut pouvoir exploiter aux mieux les documents qui lui seront communiqués par l'entité. Par ailleurs, cette connaissance de

l'entité, du fonctionnement des processus clés et des procédures en place va permettre à l'auditeur d'ajuster son programme de travail afin de mener un audit intelligent, c'est-à-dire un audit adapté à l'entreprise auditée. Sans cette appréciation du contrôle interne, l'audit mené risque d'être plus long et non focalisé sur les points essentiels.

Ainsi, même si l'appréciation du contrôle interne est une étape indispensable, elle peut s'avérer longue à mettre en place et nécessite parfois plusieurs exercices avant même que les résultats soient utilisables dans la mission de certification. De plus à l'heure actuelle, le commissaire aux comptes est uniquement autorisé à émettre des recommandations quant aux forces et aux faiblesses du dispositif existant au sein de l'entité, il ne peut en aucun cas mettre en place des procédures pour le compte de l'entité. Avec les bouleversements qui vont intervenir dans la profession, dus l'adoption de la loi PACTE et la hausse des seuils pour la certification obligatoire, il est certain que les commissaires aux comptes vont s'inscrire dans une dynamique de reconstruction de la profession. Il va falloir trouver de nouvelles missions afin de pouvoir mettre à disposition des entreprises les connaissances techniques dont disposent les commissaires aux comptes. Les consultations en matière de contrôle interne peuvent être une option non négligeable. En effet, quelle que soit la taille ou la typologie de sa structure, toutes les organisations ont, à l'heure actuelle, besoin d'un dispositif de contrôle interne. De ce fait, au-delà de la certification des comptes, les entreprises ou les associations, de toutes tailles et de tous secteurs, pourraient avoir besoin de recommandations quant à leur organisation interne et leurs procédures. La CNCC a lancé une consultation nationale pour définir les nouvelles missions qui pourraient venir combler le manque lié au rehaussement des seuils dans les années à venir, reste à savoir si les missions relatives à l'appréciation du dispositif de contrôle interne auront une place légitime.

BIBLIOGRAPHIE

Ouvrages

- PIGE, Benoît. *Audit et contrôle interne : 3ème édition*. Paris : EMS Editions, 2009. 319 p.

- PIGE, Benoît. *Audit et contrôle interne : de la conformité au jugement. 4ème édition*. Paris : EMS Editions, 2017. 217 p.

- RENARD, Jacques. *Théorie et pratique de l'audit interne*. 9ème édition. Paris : Eyrolles, 2016. 474 p.

- RENARD, Jacques. *Comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne*. Paris : Eyrolles, 2012. 258 p.

Articles de revue

- DJOUM Jean-Jules. Mise à jour du référentiel COSO sur la gestion des risques. *La revue française de comptabilité.* Janvier 2018, n°516, pp.43-45

- MIKOL, Alain. Le contrôle interne. *La revue française de comptabilité*. Janvier 2018, n°516, p. 22

- POITEAU Emilie & TRACQ-SENGEISSEN Isabelle. Le contrôle interne dans la démarche du commissaire aux compte. *La revue française de comptabilité*. Janvier 2018, n°516, pp.28-29

Mémoire

- DHAYBI, Amane. *L'audit externe et le secteur associatif : la place du contrôle interne*. Mémoire de Master 2. Grenoble : Grenoble IAE, Université Grenoble Alpes, 2017. 75 pages.

Ouvrages en ligne

- THIERY-DUBUISSON, Stéphanie. *L'Audit* [en ligne]. Paris : La découverte, 2009 [consulté le 11 mai 2019]. Disponible sur : https://www-cairn-info.sid2nomade-1.grenet.fr/l-audit--9782707152800.htm

Article de périodique en ligne

- CHTIOUI, Tawhid & THIERY-DUBUISSON, Stéphanie. L'effet « Janus » du contrôle interne ou l'interaction de ses aspects formels et informels. *La revue des Sciences de Gestion* [en ligne]. 2018/1, n°289-290, pp. 91-98 [consulté le 8 mai 2019]. Disponible sur : https://www-cairn-info.sid2nomade-1.grenet.fr/revue-des-sciences-de-gestion-2018-1-page-91.htm

- GALLET, Olivier. Créer un environnement antifraude. *La revue fiduciaire comptable* [en ligne]. 2008, n°350 [consulté le 8 mai 2019]. Disponible sur : https://rfcomptable.grouperf.com/article/0350/ms/rfcompms0350_5631588.html

- POLLONI, Agnès. Les artisans du BTP surmenés. *Artisans MAG* [en ligne]. Mai 2019. [Consulté le 27 mai 2019]. Disponible sur : https://artisans.chefdentreprise.com/Thematique/actualites-1063/Breves/Les-artisans-BTP-sont-surmenes-339837.htm

- Le Décompte Général et Définitif (DGD). *La lettre du cadre* [en ligne]. Juin 2012 [consulté le 01 juin 2019]. Disponible sur : http://www.lettreducadre.fr/4820/le-decompte-general-et-definitif-dgd-2/

Site WEB

- ACTION BTP. [en ligne] Disponible sur : http://www.actionbtp.com/chiffres-clefs.html [consulté le 27 mai 2019]

- AMICAA. LEPERS, Sébastien. *Audit et contrôle internes : la prévention et la détection des fraudes* [en ligne]. Disponible sur : < http://www.amicaa.fr/2017/04/audit-et-controle-internes-la.html> [consulté le 8 mai 2019]

- Canal U. *Commissariat aux comptes : importance de l'évaluation du contrôle interne* [en ligne]. Disponible sur : < https://www.canal-u.tv/video/canal_aunege/commissariat_aux_comptes_importance_de_l_evaluation_du_controle_interne.15314> [consulté le 11 mai 2019]

- Compta-Facile. Contrats à long terme : définition et gestion comptable [en ligne]. Disponible sur : https://www.compta-facile.com/contrats-a-long-terme-definition-gestion/ [consulté le 29 mai 2019]

- FFB (Fédération Française du Bâtiment) [en ligne]. Disponible sur : http://www.ffbatiment.fr/federation-francaise-du-batiment/le-batiment-et-vous/metiers/Batiment-Travaux-Publics.html

- IFACI. Synthèse COSO ERM 2017 [en ligne]. Disponible sur : https://www.ifaci.com/publications/controle-interne/coso-erm/ [consulté le 8 mai 2019]

- IFACI. Synthèse du COSO 2013. [en ligne]. Disponible sur : https://docs.ifaci.com/category/documentation-professionnelle-du-controle-interne-et-du-management-des-risques/coso/ [consulté le 15 mai 2018]

- Les Travaux Publics Fédération Nationale. [En ligne]. Disponible sur : https://www.fntp.fr/data/secteur-en-chiffres/france/activite [consulté le 27 mai 2019]

- LEGIFRANCE. Code de commerce [en ligne]. Disponible sur : https://www.legifrance.gouv.fr/ [consulté le 18 mai 2019]

- LEGIFISCAL. *Les contrats à long terme : traitement comptable et fiscal* [en ligne. Disponible sur : https://www.legifiscal.fr/impots-entreprises/impot-benefices/benefices-imposables-ir-is/les-contrats-long-terme-traitement-comptable-et-fiscal.html [consulté le 29 mai 2019]

- MBC Assurance Construction. *Maîtrise d'œuvre et Maîtrise d'ouvrage* [en ligne]. Disponible sur : http://www.mbc-assurance-construction.fr/dommages-ouvrage/maitre-oeuvre.php [consulté le 28 mai 2019]

- Observatoire des métiers du BTP. Notes de conjonctures [en ligne]. Disponible sur : https://www.metiers-btp.fr/images/conjoncture/ [consulté le 27 mai 2019]

- OOREKA entreprise. Normes SOX [en ligne]. Disponible sur : https://comptabilite.ooreka.fr/astuce/voir/623221/normes-sox [consulté le 18 mai 2019]

- Petites entreprises.net. *5 étapes pour répondre à un appel d'offre* [en ligne]. Disponible sur : https://www.petite-entreprise.net/articles/Gerer-son-entreprise/5-etapes-pour-repondre-a-un-appel-d-offres [consulté le 27 mai 2019]

- PwC France. *COSO ERM : le référentiel de gestion des risques intégré à la stratégie et la performance de l'entreprise* [en ligne]. Disponible sur : https://www.pwc.fr/fr/publications/gestion-des-risques-audit-interne-et-controle-interne/risques-et-controle-interne/coso-erm.html [consulté le 8 mai 2019]

- SERVICE PUBLIC. Crédit d'impôt pour la transition énergétique (CITE) [en ligne]. Disponible sur : https://www.service-public.fr/particuliers/vosdroits/F1224 [consulté le 27 mai 2019]

- SR CONSEIL. [en ligne] Disponible sur : https://www.srconseil.fr/fr/ [consulté le 01 juin 2019]

Autres

- AMF. *Cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne pour les valeurs moyennes et petites*. [en ligne]. Mis en ligne le 22 juillet 2010

- DORLHIAC Sébastien. *Cours de contrôle interne.* M2 CGAO, Grenoble IAE. 2018/2019

- GONTHIER-BASACIER Nathalie. *Cous d'audit légal*. M2 CGAO, Grenoble IAE. 2018/2019

- NEP 200 – Principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes. CNCC

- NEP 265 – Communication des faiblesses du contrôle interne. CNCC

- NEP 315 – Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives. CNCC

- NEP 330 – Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques. CNCC

- SASTRE Julien. *Audit financier et commissariat aux comptes : la pratique de l'audit et du contrôle interne*. M2 CGAO, Grenoble IAE. 2018/2019

- UNIVERSITE D'ETE de la CNCC. *Le contrôle interne et les NEP*. 2018

TABLES DES FIGURES

FIGURE 1 - ORGANIGRAMME JURIDIQUE DU GROUPE SR CONSEIL 9
FIGURE 2: LES 5 COMPOSANTES DU COSO 19
FIGURE 3 - GRAPHIQUE REPRESENTANT LES DIFFERENTS NIVEAUX D'EVALUATION D'UN RISQUE 20
FIGURE 4: CUBE COSO 22
FIGURE 5: 5 COMPOSANTES DU COSO ERM 2017 24
FIGURE 6: LES TROIS LIGNES DE DEFENSE CONTRE LA FRAUDE 28
FIGURE 7: TACHES DU H3C 32
FIGURE 8 - GRILLE D'EVALUATION DE LA SEPARATION DES TACHES POUR LE CYCLE CLIENT 38
FIGURE 9 - REPARTITION DE LA PRODUCTION DANS LE BATIMENT 47
FIGURE 10 - ECRITURES DE COMPTABILISATION SELON LA METHODE A L'AVANCEMENT 53
FIGURE 11 - ECRITURES COMPTABLES DE LA METHODE A L'ACHEVEMENT 55
FIGURE 12 - FLOW CHART DU PROCESSUS DE RELANCE CLIENT 62
FIGURE 13 - EXEMPLE DE CALCUL DU DELAI DE REGLEMENT CLIENT PAR APUREMENT 66
FIGURE 14 - DIFFERENTES SITUATIONS POSSIBLES LORS D'UN TEST DE CUT OFF 68

SIGLES ET ABREVIATIONS UTILISES

BFR : Besoin en Fonds de Roulement

BTP : Bâtiment et Travaux Publics

CA : Chiffre d'affaires

CAC : Commissaire aux Comptes

CI : Contrôle interne

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

COSO : Commitee of Sponsoring Organization

DGD : Décompte Général Définitif

FAE : Factures à Etablir

H3C : Haut Conseil du Commissariat aux Comptes

PCA : Produits Constatés d'Avance

TEC : Travaux En Cours

GLOSSAIRE

Analyse des risques : Démarche d'audit visant à recenser les risques et les potentielles sources d'anomalies concernant un produit / une entreprise audité(e).

Apurement : On parle notamment de l'apurement d'un compte de dettes ou de créances. Il s'agit de vérifier que le débiteur (ou le créancier) ait bien payé l'ensemble de son dû.

Contrôle de substance : Procédures d'audit mises en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Elles incluent les tests de détail et les procédures analytiques.

Flow-chart (diagramme de circulation) : Outil de représentation graphique d'un processus ou d'une procédure matérialisée à l'aide de symboles.

Fraude : Tout acte illégal caractérisé par la tromperie, la dissimulation ou la violation de la confiance sans qu'il y ait eu violence ou menace de violence. Les fraudes sont perpétrées par des personnes ou des organisations afin d'obtenir de l'argent, des biens ou des services, ou de s'assurer un avantage personnel ou commercial.

Gouvernance : Ensemble des mesures, des règles, des organes de décision, d'information et de surveillance qui permettent d'assurer le bon fonctionnement et le contrôle d'une organisation.

Maître d'œuvre (MOE) : Il s'agit de la personne (ou de l'entité) qui se charge de la conception et/ou du suivi de la réalisation (direction des travaux, surveillance des travaux…).

Maître d'ouvrage (MOA) : Il s'agit de la personne (ou de l'entité) porteuse du besoin, qui va définir les objectifs du projet ; elle va se charger de définir le programme de construction en termes de prix et de délai. Elle va également veiller au bon déroulement des travaux et enfin, c'est elle qui va réceptionner la construction, une fois terminée.

Procédure : Ensemble des instructions, des règles qui sont mises en place au sein d'une organisation.

Seuil de signification : Montant au-delà duquel les décisions économiques ou le jugement fondé sur les comptes sont susceptibles d'être influencées.

Risque : Survenue possible d'un évènement affectant les objectifs, il se mesure en termes d'impact (gravité) et de probabilité.

Risque d'audit (RA) : Le risque que le commissaire aux comptes exprime une opinion différente de celle qu'il aurait émise s'il avait identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes.

Risque d'anomalies significatives (RAS) : Risque propre à l'entité. Il se divise en risque inhérent et en risque lié au contrôle.

Risque inhérent (RI) : Risque qui correspond à la possibilité que, sans tenir compte du contrôle interne qui pourrait exister dans l'entité, une anomalie significative se produise dans les comptes.

Risque lié au contrôle (RLC) : Risque qu'une anomalie significative ne soit ni prévenue ni détectée par le contrôle interne de l'entité et donc non corrigée en temps voulu.

Risque de non-détection (RND) : Ce risque est propre à la mission d'audit. Il correspond au risque que le commissaire aux comptes ne parvienne pas à détecter une anomalie significative.

Test de conformité : Ce test consiste à s'assurer que les procédures, les règlements et les instructions mis en place sont appliqués dans tous les cas de figure.

TABLES DES ANNEXES

ANNEXE 1 : MODALITE DE DETERMINATION DE LA CRITICITE D'UN RISQUE..... 86

ANNEXE 2 : LISTE DES 17 PRINCIPES DU REFERENTIEL COSO..... 87

ANNEXE 3 : 20 PRINCIPES DU COSO ERM 2017 88

ANNEXE 4 : APPLICATION DU COSO A LA PREVENTION DE LA FRAUDE 89

ANNEXE 5 : QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE..... 90

ANNEXE 6 : FEUILLE DE TRAVAIL CUT OFF..... 92

ANNEXE 1 : MODALITE DE DETERMINATION DE LA CRITICITE D'UN RISQUE

Probabilité (P) de survenance du risque

1	2	3
Faible	Modérée	Forte

Impact (I) du risque

1	2	3
Difficultés anormales pour atteindre l'objectif, lequel n'est pas, en tant que tel, remis en cause.	Remise en cause d'une partie de l'objectif ou importantes difficultés pour l'atteindre.	Remise en cause de la totalité ou quasi-totalité de l'objectif.

Importance du risque (criticité) = Impact x Probabilité

Valeur comprise entre 1 et 2,99	
Valeur comprise entre 3 et 5,99	
Valeur comprise entre 6 et 9	

Source : Cours Contrôle interne M2 CGAO, Sébastien DORLHIAC

ANNEXE 2 : LISTE DES 17 PRINCIPES DU REFERENTIEL COSO

Environnement de contrôle	**1. L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.** **2. Le conseil d'administration fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.** **3. La direction, agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.** **4. L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs.** **5. L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.**
Evaluation des risques	6. L'organisation **spécifie les objectifs** de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs. 7. L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans **l'ensemble de son périmètre de responsabilité** et elle procède à leur analyse de façon à déterminer les **modalités de gestion des risques appropriées.** 8. L'organisation intègre le **risque de fraude** dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs. 9. L'organisation **identifie et évalue les changements** qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.
Activités de contrôle	10. L'organisation **sélectionne et développe les activités de contrôle** qui contribuent à ramener à des niveaux acceptables les risques associés à la réalisation des objectifs. 11. L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle général en matière de **système d'information** pour faciliter la réalisation des objectifs. 12. L'organisation met en place les activités de contrôle par le biais de **directives** qui précisent les objectifs poursuivis, et de **procédures** qui mettent en œuvre ces directives.
Information et communication	13. L'organisation obtient ou génère puis utilise des **informations pertinentes et de qualité** pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne. 14. L'organisation **communique en interne** les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne, notamment en ce qui concerne les objectifs et les responsabilités associés au contrôle interne. 15. L'organisation **communique avec les tiers** au sujet des facteurs qui affectent le bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.
Pilotage	16. L'organisation sélectionne, met au point et réalise des **évaluations continues et/ou ponctuelles** afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont bien mises en place et fonctionnent. 17. L'organisation **évalue et communique les faiblesses de contrôle interne en temps voulu** aux responsables des mesures correctrices, notamment à la direction générale et au conseil d'administration.

Aperçu des 17 principes proposés par le COSO *(Traduction non officielle)*

Source : Site de l'IFACI

ANNEXE 3 : 20 PRINCIPES DU COSO ERM 2017

Gouvernance et culture

1. Exercer une surveillance des risques par le conseil
2. Définir les structures organisationnelles
3. Définir la culture souhaitée
4. Démontrer l'engagement en faveur de valeurs fondamentales
5. Attirer, former et fidéliser des personnes compétentes

Stratégie et définition des objectifs

6. Analyser le contexte de l'organisation
7. Définir l'appétence pour le risque
8. Évaluer les stratégies alternatives
9. Définir les objectifs opérationnels

Performance

10. Identifier les risques
11. Évaluer la criticité des risques
12. Prioriser les risques
13. Mettre en œuvre les modalités de traitement des risques
14. Développer une vision globale du portefeuille de risques

Revue et amendement

15. Évaluer les changements substantiels
16. Réexaminer les risques et la performance
17. Poursuivre l'amélioration du management des risques de l'entreprise

Information, communication, et reporting

18. Tirer parti des données et des technologies
19. Communiquer les informations relatives aux risques
20. Rendre compte des risques, de la culture et de la performance

Source : Site de l'IFACI

ANNEXE 4 : APPLICATION DU COSO A LA PREVENTION DE LA FRAUDE

Composantes du COSO	Application à la fraude
Monitoring	Évaluer le programme antifraude de manière indépendante Suivre les signaux d'alerte
Information et communication	Formation du personnel Vigilance
Activités de contrôle	Définir les contrôles répondant aux schémas de fraude identifiés, les modifier et les tester Suivre les indicateurs Audits et enquêtes
Évaluation des risques	Analyser les facteurs de risque Identifier et évaluer les schémas de fraude
Environnement de contrôle	Créer une culture éthique, exemplarité Politique antifraude, code de conduite Dispositifs d'alerte

Source : Olivier Gallet. Créer un environnement antifraude. Revue Fiduciaire Comptable

ANNEXE 5 : QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE

Niveau de risque : ☑ Faible ☐ Moyen ☐ Elevé

N°	Risque	Réponse
1	1 RISQUES LIES A LA CONJONCTURE ET AU SECTEUR D'ACTIVITE	
2	L'entreprise opère-t-elle dans un secteur d'activité en difficulté ou en récession ?	Non
3	Existe-t-il des risques spécifiques au marché ?	Non
4	Existe-t-il des risques spécifiques à la production ?	Non
5	2 RISQUES LIES A LA SITUATION FINANCIERE	
6	La rentabilité et la structure financière sont-elles moins bonnes que celles des entreprises du secteur ?	Non
7	Existe-t-il un risque particulier ? (à préciser)	Non
8	Existe-t-il des indices montrant que la direction cherche à améliorer l'image donnée par les états financiers ? (à préciser)	Non
9	3 RISQUES LIES AU PERSONNEL (à préciser)	Non
10	4 ENVIRONNEMENT GENERAL DE CONTROLE	
11	La direction manifeste-t-elle un manque d'intérêt pour l'information comptable et financière ? (à préciser)	Non
12	L'audit de l'exercice précédent a-t-il révélé de nombreuses faiblesses de contrôle interne ? (les rappeler brièvement)	Non
13	Des difficultés particulières ont-elles été éprouvées lors des audits précédents ? (lesquelles ?)	Non
14	Y a-t-il eu des changements de méthodes d'évaluation ? (lesquels ?)	N/A
15	CONCLUSION :	
16	ORGANISATION - DIRECTION	
17	La direction est-elle attentive aux travaux du CAC ?	Oui
18	Les relations entre la direction et le commissaire aux comptes sont-elles satisfaisantes ?	Oui
19	La direction a-t-elle les connaissances appropriées et une bonne expérience pour un établissement correct des comptes de l'entité ?	Oui
20	La qualité de l'information financière produite les années antérieures par la direction est-elle satisfaisante ?	Oui
21	L'organisation et la gestion de l'entreprise permettent-elles d'éviter les litiges importants (clients, fournisseurs, personnels, produits, etc.) ?	Oui
22	La direction cherche-t-elle à limiter les risques dans la prise de décision sur des points majeurs (investissement, financement, politique commerciale) ?	Oui

29	ETABLISSEMENT DES COMPTES	
30	Les contrôles précédents ont-ils fait apparaître peu d'anomalies dans l'information comptable et financière ?	Oui
31	La nature des opérations réalisées par l'entreprise génère-t-elle des écritures comptables simples ?	Oui
32	La société a-t-elle rarement recours à des changements de méthode d'évaluation ?	N/A
33	Peut-on considérer qu'aucune estimation significative n'est basée sur des jugements subjectifs ou des incertitudes ?	Oui
34	S'il existe une comptabilité analytique, ses données sont-elles cohérentes avec celles de la comptabilité générale ?	Oui
35	Peut-on estimer qu'il n'y a pas de circonstances (difficultés du secteur, insuffisance de fonds propres, recherche de nouveaux financements, etc.) pouvant conduire les dirigeants à subir des pressions qui peuvent se traduire sur la présentation des comptes ?	Non
36	La rémunération de la direction est-elle indépendante des résultats de l'entreprise ?	Oui
37	Autres risques inhérents identifiés :	

38	SECTEUR D'ACTIVITE (nature et conditions des activités de l'entité)	
39	L'évolution du marché dans lequel se situe l'entreprise est-elle favorable ?	Oui
40	Le risque lié à une vive concurrence ou un marché entraînant une chute des marges commerciales est-il faible ou inexistant ?	N/S
41	L'activité de l'entité est-elle peu liée aux problématiques de saisonnalité, de frais de recherche et développement, de cycles de production à long terme, de sous-activité ?	Oui
42	L'activité de l'entreprise est-elle peu liée aux innovations ou changements technologiques ?	Oui
43	D'après l'étude des ratios de structure financière et des ratios de rentabilité (références sectorielles) l'entreprise évolue-t-elle conformément au secteur ?	Oui
44	Peut-on considérer qu'aucun changement dans le secteur d'activité n'entraîne vulnérabilité ou obsolescence ?	Oui
45	Si l'entreprise connaît une expansion rapide, les conséquences sur les moyens nécessaires sont-elles maîrisées ?	N/A

51	FINANCEMENT	
52	Les relations de l'entreprise avec ses banques sont-elles satisfaisantes ?	Oui
53	Les engagements financiers sont-ils maîtrisés ?	Oui
54	L'entreprise a-t-elle des concours bancaires à court terme suffisants (découvert, Dailly, etc.) ?	Non
55	Le ratio de crédit clients est-il normal au regard de l'activité ?	Oui
56	Les délais de paiement des fournisseurs (ratio crédit fournisseurs) sont-ils normaux ?	Oui
57	A-t-elle des accords écrits pour les concours bancaires qu'elle utilise ?	Non
58	Autres risques inhérents identifiés :	
59	ENVIRONNEMENT LEGAL ET REGLEMENTAIRE	
60	La direction est-elle suffisamment sensibilisée à la prise en compte des textes légaux et réglementaires (NEP 250) ?	Oui
61	A-t-elle cerné ceux qu'elle estimait susceptibles d'avoir une incidence déterminante sur l'activité de l'entité ?	Oui
62	- Les textes comptables applicables ont-ils été identifiés par l'entité ?	Oui
63	- Sont-ils appliqués et respectés ?	Oui
64	- Les textes fiscaux applicables ont-ils été identifiés par l'entité ?	Oui
65	- Sont-ils compris et respectés ?	Oui
66	- Les textes sociaux applicables ont-ils été identifiés par l'entité ?	Oui
67	- Sont-ils compris et respectés ?	Oui
68	- Les textes environnementaux applicables ont-ils été identifiés par l'entité ?	Oui
69	- Sont-ils compris et respectés ?	Oui
70	- Les autres textes légaux et réglementaires applicables ont-ils été identifiés par l'entité ?	Oui
71	- Sont-ils compris et respectés ?	Oui
72	Apparaît-il qu'aucune opération juridique importante n'est en cours ou prévue ?	Non
73	Autres risques inhérents identifiés :	

Source :Exemple de questionnaire de CI disponible sur le logiciel RévisAudit, utilisé par les cabinets

ANNEXE 6 : FEUILLE DE TRAVAIL CUT OFF

REVIS AUDIT		*Réf A2.3*

CONTRÔLE DU CUT-OFF CLIENTS

OBJECTIFS :

- Coupure de la facturation
Assertions : Séparation des exercices

MOYENS MIS EN ŒUVRE :

Sélection de bons de livraison, vérification de la facture correspondante et de sa période de rattachement.

Test depuis les bons de livraisons N, nombre testés :

Sélection de 0 bons de livraison sur le mois de octobre 2018 :
- Les factures ventes correspondantes sont-elles bien émises sur ce mois (O/N) :
- Ces factures sont-elles bien comptabilisées sur ce mois (O/N) :

Si des anomalies sont relevées, quel en est l'impact (K€) :

Test depuis les bons de livraisons N+1, nombre testés :

Sélection de 0 bons de livraison sur le mois de novembre 2018 :
- Les factures ventes correspondantes sont-elles bien émises sur ce mois (O/N) :
- Ces factures sont-elles bien comptabilisées sur ce mois (O/N) :

Si des anomalies sont relevées, quel en est l'impact (K€) :

Détail du sondage des bons de livraison N :

N° bon	Réf	Pièce	Libellé	Montant	Date du fait générateur	Date de la facture	Période rattach. OK (O/N)	Ref
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
						Total impact :	0,00	

Détail du sondage des bons de livraison N + 1 :

N° bon	Réf	Pièce	Libellé	Montant	Date bon de L	Date facture	Période rattach. OK (O/N)	Ref
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
							O	
						Total impact :	0,00	

Travail effectué (oui/Non/NA) :
- Avez-vous vérifié les chevauchements de fin d'exercice :
  * marchandises livrées ou prestations rendues non facturées ?
  * factures établies, livraisons non effectuées ou prestations non réalisées ?
- Avez-vous examiné les factures et avoirs émis après la clôture ?
- Les rabais remises ristournes à accorder sont-elles enregistrées ?

Conclusion :

Source :Feuille de travail issue du logiciel RévisAudit, utilisé par le cabinet SR Conseil

SR Conseil
Groupe