



# La pratique de l'Audit et du Contrôle Interne

---

L'approche et la réalisation d'un audit financier  
à travers 24 études de cas et leurs corrigés détaillés

---

Laurent HERVÉ, Philippe PEUCH-LESTRADE, Gabriel de VILLEPIN

Préface d'Agnès Bricard

**G**ualino

**lextenso** éditions

Diplômé de l'École supérieure de commerce de Paris, détenteur d'un doctorat de Sciences économiques et expert-comptable diplômé, **Laurent HERVÉ** a une expérience approfondie de l'audit, tant sur le plan externe, dans l'un des grands cabinets internationaux (KPMG), que sur le plan interne, dans une organisation internationale (OCDE) et un grand groupe bancaire français, la Société Générale. Il a complété cette expérience par l'enseignement de l'audit à des étudiants préparant notamment le diplôme d'expertise comptable. Il est actuellement administrateur de sociétés, membre de comités d'audit et de risques, professeur permanent à Neoma Business School et chargé d'enseignement dans le master Audit & Financial Advisory de l'université Paris-Dauphine et à l'Institut d'Études politiques de Paris.

**Philippe PEUCH-LESTRADE** est diplômé de l'ESSEC, expert-comptable et commissaire aux comptes. Il est également titulaire d'une maîtrise de Lettres et d'un DES d'Économie politique. Tout en menant une carrière internationale dans une firme d'audit et de conseil, il a contribué à la diffusion des techniques professionnelles par des articles, des actions de formation et des ouvrages pédagogiques. Il continue de participer à des travaux de normalisation comptable en siégeant au Conseil de normalisation des comptes publics (CNOCP). Membre des jurys d'examen du diplôme d'expertise comptable, il est également professeur associé des universités et enseigne la gouvernance et la RSE. Il participe par ailleurs à des comités d'audit et est Directeur général délégué de l'IIRC (International Integrated Reporting Council).

**Gabriel de VILLEPIN** est titulaire d'une maîtrise de Comptabilité et Finances obtenue à Paris-Dauphine. Après avoir soutenu un mémoire sur les conséquences des maladies professionnelles liées à l'amiante sur la comptabilité et l'information financière des entreprises, il est diplômé expert-comptable en 2005 et devient commissaire aux comptes. Après 12 années passées chez EY dans l'audit de groupes industriels internationaux dans les secteurs de l'énergie, de l'automobile et de la pharmacie, il s'associe dans un cabinet de commissariat aux comptes dont les clients sont des TPE, PME, associations et fondations. Au sein des Dauphine Business Angels dont il est vice-président, il fournit son expertise aux entrepreneurs afin de les accompagner dans leurs recherches de financement, principalement au travers de la valorisation et de la présentation de leur Business Plan.



# La pratique de l'Audit et du Contrôle Interne

---

L'approche et la réalisation d'un audit financier  
à travers 24 études de cas et leurs corrigés détaillés

---

Laurent HERVÉ, Philippe PEUCH-LESTRADE, Gabriel de VILLEPIN

Préface d'Agnès Bricard

**G**ualino

lextenso éditions

Le présent ouvrage a fait l'objet de 4 éditions publiées sous le titre  
*La Pratique de l'audit chez Économica.*



© Gualino éditeur, Lextenso éditions 2015  
70, rue du Gouverneur Général Éboué  
92131 Issy-les-Moulineaux cedex  
ISBN 978-2-297-03142-4

# PRÉFACE

Aujourd’hui, les enjeux de l’audit recouvrent de multiples facettes et dépassent largement le cadre national comme le démontre la réforme en cours d’adoption par l’Union européenne. Initié sur les domaines comptable et financier, l’audit recouvre désormais un périmètre qui ne cesse de s’élargir (Consolidation, Systèmes d’informations, RSE...) avec la multiplication des informations produites en interne au moyen de reporting de plus en plus complexe évoluant en silos et l’augmentation parallèle des informations publiées.

Dans ce contexte, la nécessité de mettre en œuvre des compétences pluri-disciplinaires n’est jamais apparue aussi évidente.

Ces évolutions en matière d’audit sont la conséquence directe des changements majeurs qui ont affecté l’environnement des entreprises. Au-delà de la globalisation dont l’impact ne doit pas être négligé, ce sont surtout les murailles législatives et réglementaires érigées en réponse aux crises successives de la finance et de l’économie mondiale qui ont eu l’impact le plus significatif.

Avec cette nouvelle édition de *La pratique de l’audit et du contrôle interne*, Laurent Hervé, Philippe Peuch-Lestrade et Gabriel de Villepin nous rassurent à plusieurs titres ! La conservation du caractère pragmatique et didactique de leur approche, qui a fait le succès des éditions précédentes, est en effet de nature à rassurer le lecteur qu’il s’agisse d’un étudiant ou d’un professionnel. Il en va de même des nouveaux chapitres créés autour de l’audit des systèmes d’information, de l’audit de la consolidation, de l’établissement des divers rapports sur les comptes et les conventions réglementées, des nouvelles obligations des entreprises en matière de responsabilité sociale et environnement (RSE).

La qualité de la démarche didactique des auteurs et l’évolution du périmètre couvert permettront ainsi au lecteur de comprendre à travers cette

approche de l’audit que le cœur du métier de l’expert-comptable est d’apporter sécurité et confiance aux entreprises quelles que soient les circonstances.

Gageons également que la qualité de cette démarche conduise à attirer de nouvelles générations d’étudiants à venir agrandir notre famille comptable.

*Agnès Bricard  
Expert-comptable & Commissaire aux comptes  
Présidente d’honneur du Conseil supérieur  
de l’Ordre des experts-comptables*

# SOMMAIRE

<i>Préface .....</i>	5
<i>Sommaire .....</i>	7
<b>INTRODUCTION : Quelques rappels sur l'audit et remarques introductives à la 5<sup>e</sup> édition .....</b>	<b>9</b>
<b>CHAPITRE 1 : La phase de prise de connaissance.....</b>	<b>13</b>
<b>CHAPITRE 2 : L'acceptation de la mission et l'indépendance de l'auditeur.....</b>	<b>17</b>
<b>CHAPITRE 3 : La prise en compte du système d'information .....</b>	<b>21</b>
<b>CHAPITRE 4 : La revue du processus Achats-Fournisseurs .....</b>	<b>25</b>
<b>CHAPITRE 5 : La revue du processus Clients-Ventes .....</b>	<b>37</b>
<b>CHAPITRE 6 : Les contrôles de base sur les principaux flux et l'instauration d'un contrôle interne dans une PME .....</b>	<b>55</b>
<b>CHAPITRE 7 : Programme de travail Clients et Stocks .....</b>	<b>63</b>
<b>CHAPITRE 8 : La revue analytique.....</b>	<b>69</b>
<b>CHAPITRE 9 : La technique des sondages.....</b>	<b>73</b>
<b>CHAPITRE 10 : Le cut-off .....</b>	<b>77</b>

CHAPITRE 11 : La technique de confirmation Clients .....	81
CHAPITRE 12 : L’audit des stocks.....	101
CHAPITRE 13 : L’audit d’un portefeuille Titres (en normes françaises et internationales).....	107
CHAPITRE 14 : L’audit d’instruments financiers dérivés (en normes IFRS).....	117
CHAPITRE 15 : L’audit d’une consolidation .....	123
CHAPITRE 16 : Les événements postérieurs à la date d’arrêté du bilan .....	135
CHAPITRE 17 : Le contrôle de l’Annexe .....	139
CHAPITRE 18 : Le contrôle des situations intermédiaires .....	157
CHAPITRE 19 : Le contrôle des états prévisionnels / Budget .....	167
CHAPITRE 20 : L’audit des informations environnementales .....	177
CHAPITRE 21 : La rédaction d’un rapport de revue limitée.....	193
CHAPITRE 22 : Les attestations du commissaire aux comptes .....	219
CHAPITRE 23 : Les obligations diverses du commissaire aux comptes .....	221
CHAPITRE 24 : La certification du commissaire aux comptes.....	225

# Quelques rappels sur l'audit et remarques introductives à la 5<sup>e</sup> édition

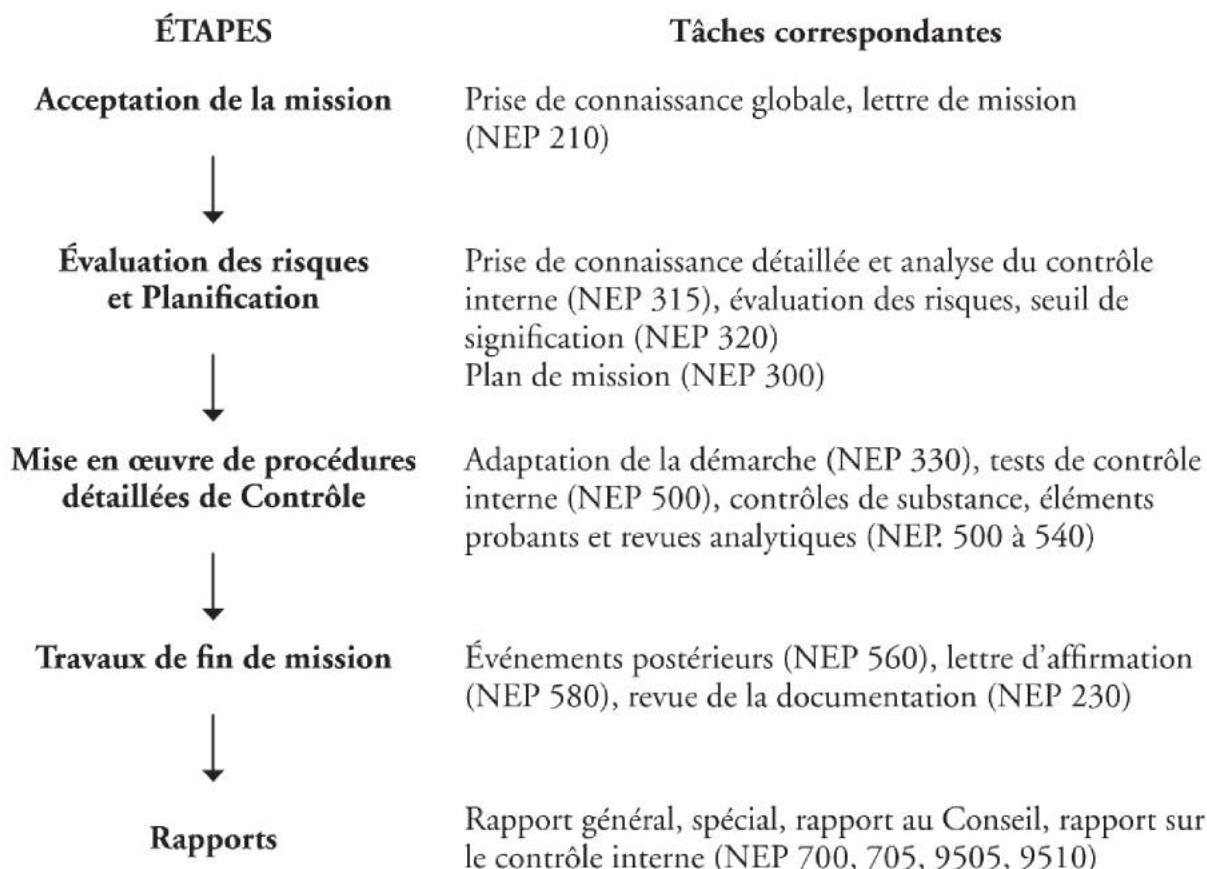
L'audit se généralise. S'il correspond toujours au processus d'évaluation et de contrôle aboutissant à l'émission d'une opinion avec d'éventuelles recommandations d'amélioration et s'appuie sur une revue critique des processus en place en vue d'aboutir à cette appréciation, il a connu un renforcement de son importance avec la mise en place de nouvelles régulations telle que la loi Sabarnes-Oxley aux États-Unis ou la loi sur la Sécurité Financière en France. De plus, même si les techniques de révision ont peu évolué au cours de ces dernières années, les normes professionnelles se sont fortement précisées, sans parler de l'établissement d'un corpus de normes comptables internationales, auquel il fait souvent référence.

Selon la nature de l'information contrôlée (financière ou non), la distinction entre l'**audit comptable et financier** (qui correspond plus à une analyse de conformité) et l'**audit opérationnel** (souvent plus orienté sur la performance) est toujours d'actualité. La mission de l'audit financier correspond ainsi à s'assurer de la qualité de l'information financière publiée par les entreprises. Dans le cadre de cette mission, l'auditeur s'intéressera aux opérations qui ont un impact sur les comptes (tant individuel de la société, que consolidés dans le cadre d'un groupe) et son analyse s'appuie sur des procédures comptables (contrôle interne). L'audit opérationnel, se concentre sur l'évaluation des dispositifs organisationnels visant à l'économie, l'efficience et l'efficacité des choix effectués par l'entreprise à tous les niveaux et/ou l'évaluation des résultats des dispositifs. À cet égard, son support est aussi le contrôle interne dans son ensemble et non par les seules procédures à impact comptable ou financier.

Le présent ouvrage s'oriente principalement vers l'**audit financier, externe** (c'est-à-dire exécuté par des professionnels indépendants par rapport à l'entité qu'ils contrôlent), bien que certains thèmes traités soient très utiles à de nombreuses missions d'**audit interne** et en particulier ceux relatifs au diagnostic de contrôle interne. Sa nouvelle édition a fait l'objet d'une actualisation par rapport aux 4 éditions précédentes, en synthétisant quelques cas et en intégrant de nouveaux. En outre, l'ouvrage inclut maintenant des chapitres plus spécifiques relatifs à la démarche du commissaire aux comptes, l'auditeur légal. Par souci pédagogique et pour couvrir le spectre le plus large de thématiques, ces chapitres ont été élaborés sous forme de quiz. De plus, l'ouvrage

a été restructuré pour suivre la démarche de l'auditeur, présenté dans le diagramme ci-après, à travers ses étapes et principales tâches.

### **Démarche de l'auditeur**



Le tableau page suivante, qui reprend ces étapes et les tâches ainsi que les techniques d'audit correspondantes, fait le lien avec chacun des cas élaborés dans cet ouvrage. Il permet à l'utilisateur de retrouver des exemples pratiques des outils utilisés à chaque étape de la démarche à laquelle il peut se trouver.

<b>Tableau de correspondance entre les étapes et tâches/techniques de la démarche d'audit et les cas pratiques de l'ouvrage</b>		
<b>Étape</b>	<b>Tâches et techniques concernées</b>	<b>Chapitre – n° du cas</b>
Acceptation de la mission	Prise de connaissance générale Acceptation de la mission et indépendance de l'auditeur	1
Évaluation des risques	Prise de connaissance détaillée et analyse du contrôle interne – Organisation du système d'information – Revue process Achats – Revue process Ventes – Contrôles de base sur les principaux flux Des faiblesses du CI à l'adaptation du programme de travail – Établir un programme de travail (clients et stocks)	2
Planification	– Procédure analytique – Utilisation de la technique des sondages – Contrôle spécifique de césure (cut-off) – Technique de confirmation - Cycle clients – Contrôle des stocks – Révision d'un portefeuille titres – Révision d'instruments financiers dérivés	3
Mise en œuvre des procédures à l'issue de l'évaluation des risques	– Contrôle d'une consolidation – Contrôle d'événements postérieurs – Contrôle de l'Annexe – Contrôle d'une situation intermédiaire – Audit des états prévisionnels/budget – Audit des questions environnementales	4
Travaux de fin de mission	– Rapport dans le cadre d'une revue limitée – Attestations du commissaire aux comptes – Obligations diverses du commissaire aux comptes	5
Rapport et communication	– Rapport général	6



# La phase de prise de connaissance

Suite à un désaccord apparu entre la société, les « Selleries de l'Empereur » (société cotée au SBF120) et son précédent expert-comptable sur la valorisation des stocks et certaines opérations en chevauchement d'un exercice sur l'autre, votre cabinet a été mandaté pour intervenir. Voici ce que vous avez pu noter sur cette société lors de vos entretiens :

Les « Selleries de l'Empereur » ont connu une expansion rapide au cours de ces dernières années, en particulier par croissance externe, alors que le secteur a stagné. Lors des deux derniers exercices, le bénéfice s'est accru de manière plus limitée, mais tout de même à un niveau nettement supérieur à la branche.

Le dynamisme de l'entreprise s'explique essentiellement par l'agressivité commerciale de son dirigeant qui recrute de jeunes cadres rémunérés avec un faible montant fixe, mais complété par un variable très conséquent.

L'analyse que vous avez faite de la société vous a permis de constater que le système comptable semble peu adapté. Le dirigeant n'y attache pas une grande importance, les services administratifs étant considérés comme un poids. Le personnel comptable est d'ailleurs comparativement moins bien payé que le reste du personnel.

Le processus comptable sera bientôt amélioré par la mise en place d'un ERP (logiciel de gestion intégré), alors que les services et production ont, depuis longtemps, de nombreux outils d'analyse et de gestion.

La société des « Selleries de l'Empereur » a un faible ratio d'autonomie financière. Cette situation est expliquée par l'existence d'importantes dettes à court terme et une faible proportion de réserves de trésorerie. Ceci est la conséquence de la politique du dirigeant de toujours distribuer la quasi-totalité des bénéfices.

Les « Selleries de l'Empereur » travaillent avec certaines sociétés dans lesquelles le dirigeant J.-P. Salmon possède aussi des intérêts. C'est en particulier le cas des « Tanneries du Gard » qui fournit une grande partie des achats de la société.

Le chiffre d'affaires et le bénéfice de la société, pour l'exercice dont vous effectuez l'audit, ont connu une relative stabilité alors que les Selleries de l'Empereur ont absorbé une société, qui aurait dû majorer ce chiffre d'affaires de près de 20 % et le bénéfice de 30 %, selon les prévisions. La société absorbée avait été en effet rentable jusqu'à son rachat au père de M. Salmon. Depuis son chiffre d'affaires ne semble avoir que baissé.

1. Quels sont les éléments préoccupants propres aux « Selleries de l'Empereur » qui retiendraient votre attention dans le cadre de la révision ?
2. Quels sont les contrôles particuliers et dans quels secteurs les effectuez-vous pour juger de l'effet de ces éléments sur les états financiers ?

## CORRIGÉ

### La phase de prise de connaissance

Éléments préoccupants	Raisons pour être préoccupé	Contrôles éventuels à effectuer
a) Société faisant appel à l'épargne publique	Réglementation très stricte de l'Autorité des Marchés financiers (AMF).  Le dirigeant n'est pas forcément l'actionnaire principal.	S'assurer du bon respect des exigences de cotation, en particulier sur l'information financière à publier (nature et calendrier).
b) Première révision de cette société par le Cabinet	Méconnaissance de la société et de ses particularités.	Prise de connaissance extensive, par l'intermédiaire éventuel des dossiers de travail et de discussions avec le précédent réviseur et grâce à une étude complète des procédures (système comptable et contrôle interne) de cette entreprise.

c) Désaccords de la direction de la société avec les précédents réviseurs	Risque de non-respect de certaines règles comptables de la part de l'entreprise.	Revue des principes comptables applicables et appliqués et, discussions avec les précédents réviseurs sur les sujets en désaccord.
d) Expansion de l'entreprise malgré la stagnation du secteur	Les entreprises suivent en général l'évolution de leur secteur.  La disparité peut éventuellement signifier des erreurs dans les états financiers.	Une vigilance plus grande devait être portée par l'auditeur sur sa compréhension de l'évolution de l'activité de la société, et la capacité de la société à « surperformer ».
e) Intérressement important des cadres aux succès commerciaux	Volonté forte des cadres de réaliser leurs objectifs afin d'obtenir leurs primes. Le chiffre d'affaires pourrait être amélioré artificiellement pour atteindre ces objectifs.	Contrôle important du processus des ventes de l'entreprise (contrôles relatifs aux contrats et à la facturation) et du recouvrement des créances (pour s'assurer de leur véracité). Par ailleurs, vérification des avoirs enregistrés au début de l'exercice suivant.
f) Faiblesse du système comptable, et mauvaise rémunération et qualification du personnel comptable	Risque d'erreurs et de fraudes dans l'enregistrement des opérations : difficulté éventuelle de leur vérification.	Vérification plus détaillée de l'ensemble de la production comptable, en particulier des écritures d'inventaires (stocks, provisions, charges à payer, factures à établir et à recevoir, etc.).
g) Prochaine évolution du système d'information	Risque de faiblesses dans l'établissement du cahier des charges et dans la mise en œuvre du nouvel outil (y compris la formation).	Revue du futur système informatique (compréhension générale, périmètre sécurité, droits d'accès, solution standard ou non, etc.) et tests sur son bon fonctionnement à réaliser.

h) Faiblesse du ratio d'autonomie financière liée à l'importance des dettes à court terme et de la faiblesse des réserves de trésorerie	Risque de cessation de paiements, et, le cas échéant, de distribution de dividendes fictifs.	Contrôle approfondi des produits et charges. Suivi du respect des dates de remboursement des dettes. Mention éventuelle des difficultés de trésorerie dans le rapport avec une possible mise en question de la continuité de l'exploitation.  Il faut éventuellement envisager le lancement d'une procédure d'alerte.
i) Existence de transactions avec des sociétés dont les dirigeants sont communs ou apparentés	Risque réel de conflit d'intérêts et d'arbitrage financier entre les sociétés concernées. Risque d'avoir des transactions conclues dans des conditions anormales.	Examen détaillé de ces transactions.  Vérification de l'existence de contrats écrits et compréhension du niveau de divergence, le cas échéant, avec le prix de marché de ces transactions.
j) La société absorbée, l'exercice précédent connaît des pertes	Majoration éventuelle des actifs représentatifs de la valeur d'achat.	Compréhension fine des pertes, en particulier par rapport aux exercices précédents. Comprendre les actions mises en place pour y remédier.  Contrôle détaillé de ces actifs, pour juger de leur dépréciation éventuelle.

# L'acceptation de la mission et l'indépendance de l'auditeur

G. Dupont, Président-Directeur Général et actionnaire principal de la société « La Rutilante » entreprise de nettoyage industriel, a demandé au Cabinet de comptabilité « Guilvard et Associés » d'effectuer une révision comptable des états financiers de son entreprise au 31 mars N. Messieurs Dupont et Guilvard sont d'excellents amis d'enfance.

Monsieur Dupont souhaite que cette révision soit terminée rapidement de manière à pouvoir présenter des états financiers audités à la banque auprès de laquelle la société sollicite un prêt important.

Le cabinet comptable a immédiatement accepté la mission et est tombé d'accord pour soumettre son rapport dans les deux semaines et Monsieur Dupont lui paiera des honoraires fixes, accompagnés d'une prime, si le prêt est accordé à « La Rutilante ».

Le cabinet comptable étant un cabinet à effectif très limité, deux étudiants en comptabilité ont été recrutés ponctuellement pour effectuer la révision. Monsieur Guilvard en quelques heures, leur a résumé le travail à effectuer, qui devait consister essentiellement en la vérification mathématique des soldes, le pointage de la balance générale avec les états financiers, et une analyse du contenu des états. Les étudiants ont suivi les conseils de Monsieur Guilvard et lui remirent 10 jours plus tard les états financiers, qui ne comportaient pas de notes annexes. Monsieur Guilvard relut bilan et compte de résultat et prépara un rapport sans réserves. Le rapport ne fit pas référence aux principes comptables généralement admis.

Quelles sont les normes de révision comptable que Guilvard n'a pas respectées et par quelles actions a-t-il montré cet irrespect ?

# CORRIGÉ

## L'acceptation de la mission et l'indépendance de l'auditeur

<b>Norme de Révision</b>	<b>Actions de Guilvard montrant un irrespect de la norme</b>
<b>a) Normes applicables au réviseur</b> <i>Compétence</i>	Guilvard n'aurait pas dû recruter deux étudiants pour effectuer l'audit. Le contrôle doit être effectué par des personnes ayant une formation et une expérience suffisante en matière de révision. Des assistants peuvent être utilisés, même sans qu'ils aient encore l'expérience suffisante, mais ils doivent alors être supervisés et contrôlés par des professionnels expérimentés et compétents.
<b>Indépendance</b>	Guilvard n'est pas indépendant de fait, en raison de la prime qu'il percevra si le prêt est octroyé à la société. En outre, son amitié ancienne peut être un facteur de perte d'indépendance.
<b>b) Normes de travail</b> <i>Planification et supervision des travaux</i>	Guilvard a accepté la mission sans avoir le personnel compétent pour l'exécuter. Aucune planification ne semble donc avoir été faite, de programme de travail rédigé et de supervision envisagée et effectuée.
<b>Analyse et évaluation du contrôle interne</b>	Guilvard n'a pas étudié ou fait étudier les procédures au sein de l'entreprise. Aucune procédure d'audit (confirmation, assistance à l'éventuel inventaire) ne semble avoir été utilisée. Le travail exécuté ressemble plus à un contrôle algébrique qu'à une véritable révision des comptes.
<b>Constitution d'un dossier et justification de l'opinion</b>	Guilvard n'a acquis aucune preuve véritable justifiant la sincérité des états financiers. Il a simplement vérifié l'exactitude mathématique des comptes. Le dossier, s'il en existe un, ne contient aucun test de validation, et probablement pas de tests de cohérence permettant de justifier l'opinion qui a été donnée. Les notes annexes qui n'ont pas été remises sont un état indissociable des états financiers (Bilan, Compte de résultat et Annexe).

*Rédaction d'un rapport*

Certes un rapport a été rédigé, mais ce rapport ne fait pas référence aux principes d'établissement des états financiers et semble-t-il à la permanence des méthodes et aux diligences effectuées. Le rapport contient une opinion de certification sans réserves, qu'il semble difficile à Guilvard de donner au vu de la légèreté de la révision qu'il a effectuée. En tout état de cause, les travaux pour émettre une opinion en tant que commissaire de comptes ne sont pas suffisants.



# La prise en compte du système d'information

3

Vous venez d'être nommé commissaire aux comptes de la SAS LAGODASSE, société française spécialisée dans les chaussures renforcées. Elle a 2 gammes principales de produits : les chaussures de randonnée pour les particuliers, et les chaussures de protection pour les sociétés industrielles notamment.

La société a un seul site de production, près de Charleville-Mézières dans les Ardennes.

Vous intervenez avec votre équipe pour comprendre l'environnement de contrôle interne et l'organisation des flux de la société. Voici un compte rendu de votre entretien avec le directeur financier qui est aussi le directeur informatique de la société.

« Notre organisation informatique repose sur une base ORACLE, que nous avons nommée ITLACE. Nous avions acheté la version standard qui comprend la comptabilité, la gestion des stocks et la gestion commerciale. Les utilisateurs y ont accès à distance de n'importe quel ordinateur. Le logiciel est sur un serveur que nous avons acheté il y a 3 ans et qui est situé dans une partie de l'usine non utilisée par la production. C'est moi qui me charge des mises à jour, même si je ne suis pas informaticien de formation. Tous les mois, je lance une sauvegarde des données sur un disque dur que je conserve dans mon bureau.

Les 35 personnes qui ont une fonction administrative ont un ordinateur avec un accès à notre réseau interne. Elles ont la suite bureautique de Microsoft, y compris Outlook, et un accès à notre logiciel de Gestion ITLACE. J'ai décidé que les personnes étaient assez responsables pour avoir d'une part un mot de passe complexe et d'autre part, le changer régulièrement. En outre, j'ai confiance en eux pour ne pas donner à leur collègue leur mot de passe pendant leur absence afin de regarder les mails arrivés et accéder à certains modules d'ITLACE.

Nous avons aussi un site internet marchand qui permet de présenter toute la gamme de nos produits et de permettre un achat facilité pour un certain nombre de nos fournisseurs. Nous avons nous-mêmes réalisé ce site en s'appuyant sur un modèle de site marchand disponible gratuitement sur internet. C'est un commercial qui a alors monté le site et qui reçoit les commandes reçues par Internet.

Nous n'avons jamais eu de pannes importantes informatiques ni eu connaissance d'intrusion de l'extérieur. Nous sommes satisfaits de la qualité de notre informatique et sommes certains de sa fiabilité ».

Suite à cet entretien, votre collaborateur semble très serein sur la qualité de l'informatique car elle repose sur des solutions éprouvées : Oracle, Microsoft et site marchand fonctionnant. Il s'interroge sur la nécessité d'aller plus loin sur la connaissance du système d'information.

En tant que commissaire aux comptes signataire, vous considérez qu'il est absolument nécessaire d'auditer ce système d'information et d'approfondir certains points.

Vous rédigez alors une note sur les travaux à réaliser et les raisons pour lesquelles ils sont nécessaires.

## CORRIGÉ

### **La prise en compte du système d'information**

Les travaux d'audit sur l'environnement informatique et les applications informatiques sont une composante majeure de toute approche d'audit basée sur l'évaluation du contrôle interne. Cette prise en compte de la démarche d'audit des systèmes d'information est incontournable dans l'environnement légal français qui vise à un renforcement très significatif du contrôle interne au sein des entreprises. Cette démarche est inscrite dans nos normes professionnelles dans la phase de l'évaluation du risque d'anomalies significatives et procédures d'audit mises en œuvre : NEP-315. Connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes, et NEP-330. Procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques.

À l'issue de ces travaux d'évaluation du contrôle interne, les conclusions relatives à l'informatique doivent contribuer à la définition des travaux substantifs à mettre en œuvre.

## 1. Environnement de contrôle interne informatique

L'absence d'un informaticien permanent pour une société de production de chaussures avec un CA de 200 M€ et de 200 personnes est un facteur de risque à prendre en considération :

- se renseigner pour savoir s'il existe un manuel informatique sur les règles de sécurité à appliquer, l'organisation générale de l'informatique et les procédures existantes de sauvegarder ;
- faute d'informations obtenues lors de l'entretien, comprendre les règles de séparation de tâches mises en place dans la société ;
- s'informer pour savoir quels sont les accès donnés pour modifier le logiciel ITLACE, et en particulier, qui a les codes d'accès ADMINISTRATEUR.

Les mots de passe utilisateur doivent être d'une certaine taille (6 à 8 caractères minimum) avec des combinaisons de lettres minuscules, majuscules et de chiffres.

Il est aussi à noter un risque important de pertes de données informatiques de la société. En effet, l'accès physique au serveur semble peu sécurisé et la sauvegarde n'est ni assez régulière ni automatisée. Nous devrons faire des recommandations à la direction pour améliorer la sécurité physique du serveur et des sauvegardes. Il doit être, selon nous, mis en place un plan de continuité de l'activité qui comporterait l'ensemble des mesures visant à assurer, selon divers scénarios de crise (grève, rupture la chaîne logistique, inondation, sinistre informatique, etc..) le maintien, le cas échéant de façon temporaire selon un mode dégradé, des prestations de services essentielles de l'entreprise puis la reprise planifiée des activités.

## 2. Évaluation de la conformité réglementaire

Même si le directeur financier et informatique a indiqué que la société utilisait une solution standard d'ORACLE, il convient de s'assurer que cette version est celle française et qu'elle est mise à jour régulièrement :

- vérifier que les périodes comptables sont clôturées définitivement dès que les comptes sont arrêtés ;
- vérifier la bonne conservation des données électroniques au regard des règles fiscales et donc de contrôle par l'administration fiscale.

## 3. Évaluer et documenter les contrôles

Pour pouvoir s’appuyer sur les contrôles intégrés dans le logiciel de gestion et comptable, il est nécessaire de s’assurer de leur pertinence et efficacité.

Les travaux à réaliser dans ce cadre sont les suivants :

- gestion et contrôle des droits d'accès : vérification qu'il n'y a pas plus d'accès que de personnes dans l'entreprise et que les personnes quittant la société ont bien leur accès coupé, vérification que les accès sont individualisés et que les accès donnés sont pertinents avec la responsabilité et/ou la fonction des personnes ;
- analyse du paramétrage des droits d'accès de l'application Achats et de celle des ventes au regard de la séparation des tâches (acheteurs, comptables et payeurs différents, commercial, administration des ventes, comptables différents) ;
- vérification des contrôles comptables de base : par exemple, blocage effectif d'un règlement si la facture n'a pas été reçue, modification non possible d'une facture de vente par un comptable ;
- contrôle de l'intégrité des données permanentes (prix de revient, tarifs, plan comptable).

## 4. Contribuer à la définition et à la réalisation des procédures substantives

L'objectif est de s'assurer des calculs réalisés par le logiciel sur des éléments alimentant automatiquement la comptabilité : total de la valeur des stocks bruts, calcul des amortissements, valorisation des portefeuilles de trésorerie, rapprochement des balances auxiliaires à la balance générale, etc.

En outre, nous établirons des recommandations sur la sécurité informatique concernant la confidentialité et l'intégrité des données du système d'information. En effet, à ce stade de nos connaissances, nous n'avons aucune idée des « firewalls » en place pour prévenir toute intrusion informatique d'un tiers. En particulier, le site internet (qui repose sur une base gratuite trouvée sur internet) peut être une véritable source de vulnérabilité et permettre à un tiers malveillant de récupérer les données de l'entreprise (dont des brevets, des fichiers clients, des données sur le personnel, etc.).

En conclusion, seuls des travaux approfondis peuvent permettre de conclure sur la qualité, la fiabilité et l'efficacité d'un système d'information. L'utilisation de produits standards ou standardisés n'est pas un gage absolu de sécurité informatique, de justesse de l'organisation et d'appui potentiel à nos travaux substantifs d'audit.

# **La revue du processus Achats-Fournisseurs**

**4**

Le 12 septembre N, M. Camille Bertrand, Directeur financier du holding Threadtop Industries était de mauvaise humeur. En ouvrant le fichier reçu la veille, et en analysant les états financiers trimestriels de sa filiale « TRICOTEX SA », il constata que cette société avait de nouveau réglé deux fois dans le trimestre des factures de fournisseurs dont l'un, comme par hasard, était tombé en liquidation.

Il décida immédiatement d'appeler le nouveau chef de service d'Audit interne, M. Philippe Andreassian, pour lui exposer ses préoccupations et lui parler de cette filiale.

La société Tricotex, spécialisée dans la fabrication de machines à coudre et à tricoter était dans le groupe depuis dix ans et avait connu depuis N-6 une croissance exceptionnelle. D'une petite entreprise quasi artisanale, elle avait réussi à devenir la troisième de sa branche. La société était dirigée par un dynamique directeur général, M. Raymond Cousin qui avait des connaissances techniques approfondies. La société avait maintenant 210 personnes dont 140 à la fabrication, 30 au service commercial et 40 dans les services administratifs.

Ces derniers étaient supervisés par un secrétaire général, Mme Turcat, qui assurait en même temps la tâche de chef comptable et avait la réputation unanime d'être d'une grande conscience professionnelle et dévouée à la société.

Pour M. Bertrand, la clé des problèmes de Tricotex, résidait dans la mauvaise organisation de ses services administratifs. Le Directeur Général s'était en effet toujours refusé jusqu'ici d'attacher de l'importance aux services comptables de la société, préférant s'axer sur des problèmes commerciaux et industriels. La société avait donc continué à se développer en utilisant des services comptables d'un effectif suffisant certes, mais dont l'organisation n'avait jamais été revue.

Les doubles règlements s'expliquaient, d'après le Directeur financier, par une mauvaise organisation dans le système d'enregistrement et des achats et il chargea donc M. Andreassian de prendre contact avec Mme Turcat, afin d'examiner les procédures administratives de ce secteur et de proposer les mesures correctives nécessaires.

Le 15 septembre, l'auditeur interne se rendit donc au siège de Tricotex à Chantilly et grâce aux renseignements obtenus de Mme Turcat, nota les éléments figurant aux pages 26 à 29.

## 1. Description générale de la société

L’activité de la société Tricotex peut se résumer en la fabrication et la vente à des détaillants de machines à coudre et à tricoter.

Cette activité est, bien entendu, complétée par un service après-vente.

La société Tricotex, a récemment déménagé à Chantilly (Oise) où elle possède à l’extérieur de la ville, toute une série de bâtiments. Le principal, est constitué par l’atelier de fabrication. Il est complété par un entrepôt de 2 500 m<sup>2</sup> et un siège administratif où se trouve l’ensemble des bureaux de la société.

## 2. Procédures administratives et comptables des approvisionnements

### 1. Responsabilité des approvisionnements et commandes

L’approvisionnement en matières et pièces est sous la responsabilité du Directeur de fabrication et se déclenche par le magasin.

En effet, lorsque l’état général des stocks fait apparaître un stock minimum, le chef magasinier établit une demande d’approvisionnement dans le système. Celle-ci est transmise électroniquement au Directeur de fabrication pour visa. Celui-ci est matérialisé dans l’outil, générant l’envoi à l’acheteur (M. Grimaud).

L’acheteur établit, en le signant sur l’interface du logiciel, un bon de commande numéroté indiquant :

- le nom et l’adresse et le numéro de référence du fournisseur ;
- la quantité et la référence de l’article commandé ;
- le tarif et les conditions de crédit.

Ce bon de commande est diffusé via un message électronique automatique au fournisseur, au service comptabilité (en attente de la facture), au service « réception de marchandises » (en attente de l’arrivée des marchandises).

L’outil conserve en mémoire l’historique des commandes et leur séquentialité.

## **2. Réception des marchandises**

L'entrée des marchandises a été centralisée dans un centre de réception, dirigé par un chef de réception, lui-même assisté de 2 manutentionnaires. Le chef réceptionnaire, M. Durand, lorsqu'une marchandise est livrée :

- appelle dans le système le bon de commande ;
- vérifie la conformité (qualité, quantité) de la marchandise avec le bon ;
- et remplit dans l'interface informatique un bon de réception pré numéroté, dans la mesure où la marchandise est conforme.

La signature, via un visa électronique, par M. Durand, représente la garantie que l'ensemble des contrôles ont été effectués. La non-conformité d'une marchandise à sa livraison à la société, entraîne son rejet. Néanmoins, au cas où une fraction de la commande est réceptionnée, un bon spécial le stipulant est rempli.

Une fois complétés, les bons de réception sont édités et transmis au magasin avec la marchandise. Il permet au responsable du stock de mettre à jour l'état des stocks. Le bon de réception est aussi transmis au service comptabilité.

## **3. Magasin**

Toutes les marchandises en stock sont tenues sur un logiciel de gestion des stocks. Les entrées de marchandises ou sorties de marchandises ne peuvent être faites que sur la base de bons dûment approuvés. Des inventaires tournants sont faits dans l'année, accompagnés d'un inventaire physique annuel à la date d'établissement du bilan. Toutes différences entre inventaire physique et l'outil de gestion des stocks sont dans la mesure du possible, expliquées.

## **4. Services et achats divers ne concernant pas la fabrication**

À l'exception des frais de publicité, approuvés directement par le Directeur général, le département intéressé établit une demande qu'il transmet au service achat (M. Grimaud). Ce dernier, examine la demande et remplit un bon de commande dans l'outil de gestion, similaire à celui établi pour les matières et pièces. Suite à l'apposition de son visa dans le système, le bon de commande est transmis, par message électronique adressé au fournisseur, au service intéressé par l'achat et au service comptabilité (en attente de la facture).

## **5. Factures d’achats**

Le secrétariat de la Direction Générale transmet les factures reçues au service comptabilité et plus particulièrement à la section « Fournisseurs » (Mme Paluel). Celle-ci porte sur la facture un tampon mentionnant les différents contrôles devant être effectués.

La première phase de ces contrôles consiste à ressortir le bon de commande et le bon de réception correspondant pour comparaison avec la facture. Ceci est réalisé en appelant dans le système ces bons, via un outil de recherche par date, produit et nom du fournisseur. La personne chargée de cette vérification va s’assurer que l’achat a été autorisé, la réception conforme et qu’il y a similitude entre prix facturé et prix commandé. Cette personne va ensuite s’assurer de la correction des différents calculs (multiplications, additions, TVA) Elle va enfin parapher cette facture et indiquer dans les cases prévues à cet effet, avec le numéro d’imputation comptable, que les différents contrôles ont été effectués.

Pour les factures de services ou d’autres biens que des marchandises, destinées à la fabrication, le chef du secteur fournisseurs va demander au responsable du service originaire de la commande, l’approbation de la facture le concernant.

Une fois vérifiées, les factures sont alors scannées puis transmises, avec les bons de commande et les bons de réception, par voie électronique au chef de la Comptabilité, Mme Turcat, pour qu’elle y mentionne « Bon à Payer ». Ceci est effectué dans l’outil directement.

Ce bon à payer génère automatiquement dans le système comptable une imputation sur le journal des achats. La section fournisseur du département comptable effectue ensuite le règlement.

## **6. Règlements des factures**

À leur échéance, le système avertit Mme Paluel et le service Trésorerie.

La société paie par chèque tous ses fournisseurs et les carnets de chèques sont conservés dans le coffre du trésorier. C’est un choix délibéré de la société de la sorte plutôt que de faire des virements.

Ce dernier prépare les chèques correspondants et les présente chaque soir accompagnés des justificatifs au chef comptable, puis au Directeur général pour signature.

En cas d’absence de l’un de ces signataires, le Directeur Commercial est autorisé à signer les chèques.

Tout chèque raturé est détruit par le trésorier pour éviter son réemploi.

Les chèques sont toujours barrés et, à l'exception d'un nombre limité de chèques, signés d'avance, remis à un camionneur de la société pour les achats urgents chez les fournisseurs, aucun autre chèque n'est signé en blanc (pour les chèques remis au camionneur, en cas d'emploi, un justificatif est exigé chaque semaine).

Une fois les chèques signés :

- le trésorier les enregistre dans le journal de banque ;
- le trésorier les transmet avec les factures à Mme Paluel du service fournisseurs. Cette dernière va expédier enfin les chèques.

## CORRIGÉ

### **La revue du processus Achats-Fournisseurs**

#### **1. Description des processus par le biais de flow charts**

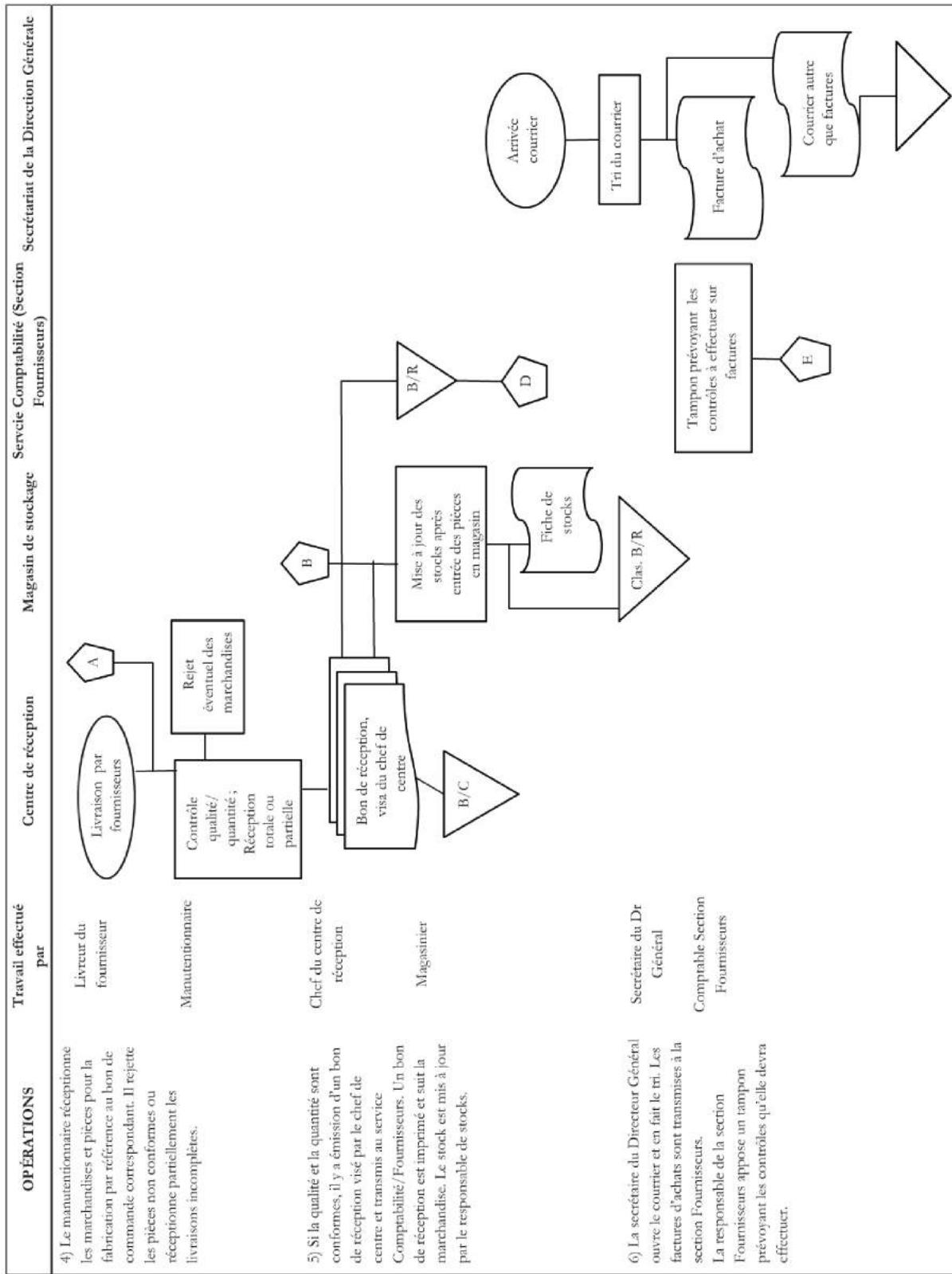
OPÉRATIONS	Travail effectué par	Service Achats	Centre de réception	Magasin de stockage	Service Comptabilité (Section Fournisseurs)
1) Le chef magasinier revoit périodiquement le niveau de stock ; en cas de quantités de marchandises proches du stock minimum, il établit une demande d'achat qui ira au service Achats.	Chef magasinier	Demande d'achat établie	Revue carte de stock ; stock à commander		
2) Les autres demandes d'achat, concernant services ou biens autres que pour la fabrication, sont transmis par les différents départements aux services autres que pour fabrication	Chef de service de chaque département	D/A pour biens ou services autres que pour fabrication			
3) Sur la base des demandes d'achat, un employé du service Achats remplit un bon de commande sur lequel il indique : le nom du fournisseur, la référence et la quantité des articles, le prix et les conditions de crédit.	Employé puis chef du service Achats	Préparation et signature d'un 3/C	Bon de commande prénuméroté	B/C	B/C
			Fournisseur	A	C

```

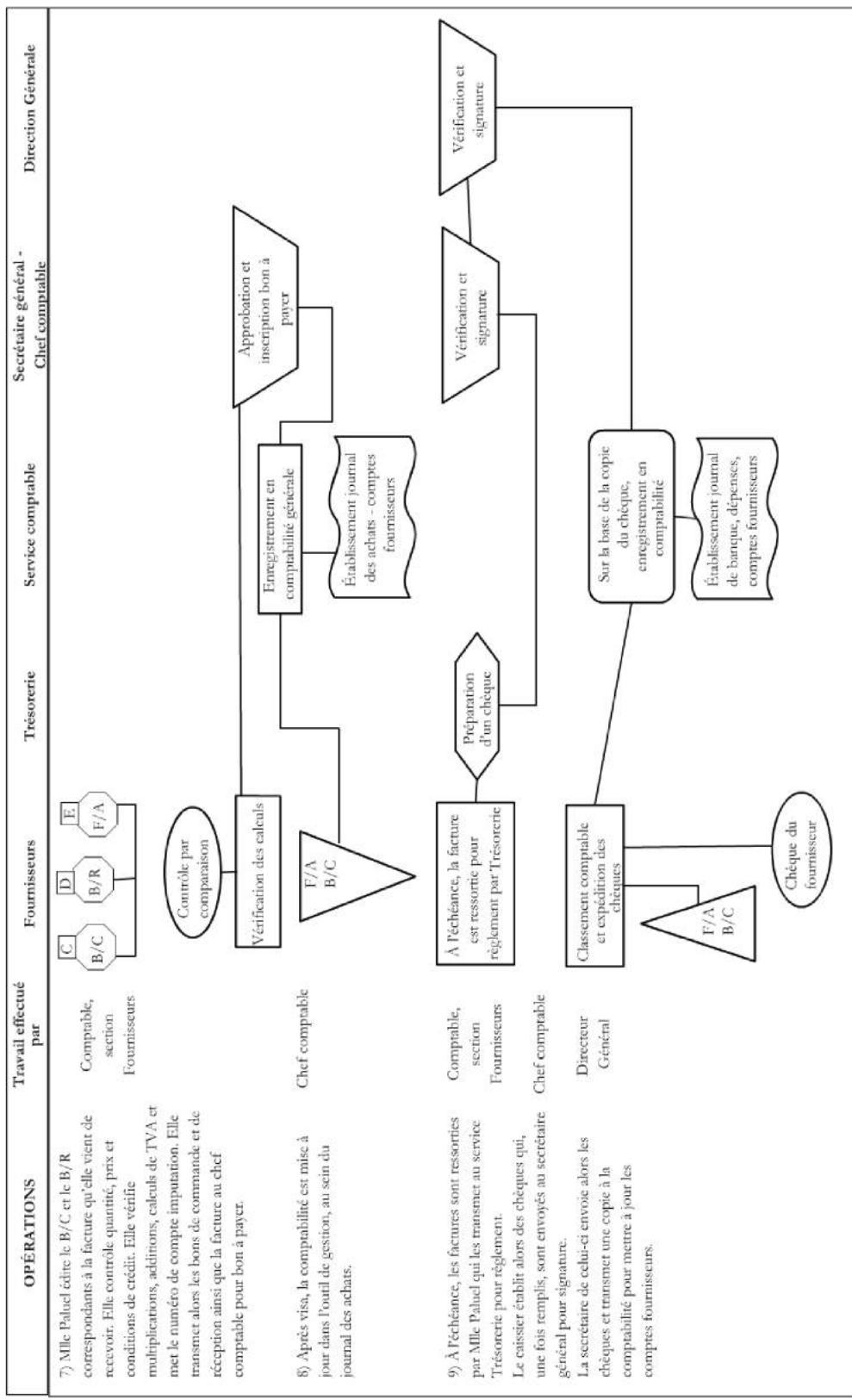
graph TD
    A([A Bon de commande prénuméroté]) --> B((B/C))
    B --> C([C Fournisseur])
    C --> D([D/A pour biens ou services autres que pour fabrication])
    D --> E([E/Bon de commande prénuméroté])
    E --> F([F/Bon de commande prénuméroté])
    F --> G([G/Revue carte de stock ; stock à commander])
    G --> H([H/Demande d'achat établie])
    H --> I([I/Service Comptabilité (Section Fournisseurs)])
  
```

B/C : Bon de commande  
 D/A : Demande d'achat  
 B/R : Bon de réception  
 F/A : Facture d'achat

## Chapitre 4 : La revue du processus Achats-Fournisseurs



## La pratique de l'Audit et du Contrôle Interne



## 2. Faiblesses constatées, améliorations à apporter

Faiblesse constatée	Risque existant	Amélioration à apporter
1) Non-prénumérotation des demandes d'achats	Risque d'oubli de commande par le service Achats.	Prénumérotation des demandes d'achats des différents services et vérification régulière des séquences, des demandes d'achats par l'acheteur.
2) Aucune existence d'un fichier de fournisseur qualifié, ou de procédure prévue pour des appels d'offres	Achats pas forcément faits dans les meilleures conditions.	Procédure d'achats à prévoir. En particulier, nécessité d'un fichier, d'une approbation de la liste des fournisseurs par un responsable indépendant du service achat, d'un principe d'établissement d'appel d'offres, d'établissement de commandes ouvertes.
3) Aucun contrôle n'est semble-t-il prévu pour s'assurer que les prix payés pour les articles en stocks, ne sont supérieurs au prix du marché	Risque de surestimation des stocks en fin d'exercice comptable.	Contrôle au moins à la date d'arrêté de bilan, des prix des articles de valeur importante, avec ceux du marché.
4) Le chef magasinier gère le stockage des pièces et s'occupe de la mise à jour du logiciel de stock	Cumul fonction de magasinier et « comptable ».	Séparation de fonctions à envisager.
5) Aucune relance des commandes non livrées	Retard dans la livraison et éventuellement conséquences pour la fabrication.	Les dates de livraison prévisibles devraient être intégrées sur les bons mentionnés dans l'outil. Une revue régulière des commandes en retard de livraison devrait être réalisée par le service Fournisseurs.

6) Factures et relevés, envoyés directement au service fournisseurs	Le chef comptable n'est pas tenu informé par une source extérieure du fonctionnement du service fournisseurs.	Factures et relevés doivent être envoyés au chef comptable.
7) Écart passé directement par le service fournisseurs et destruction des relevés justificatifs	Modification compte sans approbation du chef de service et risque de détournement.	Toute écriture sur un compte fournisseur doit être approuvée par le chef de la comptabilité et les pièces justificatives conservées et non détruites.
8) Les conditions de crédit sont décidées par l'acheteur. Les factures remises à leur échéance seules, au Trésorier	Pas d'achat dans les meilleures conditions de financement. Risque de « manque à gagner » au niveau de la trésorerie.	Les conditions de crédit doivent être revues par le trésorier et les factures lui être remises dès leur enregistrement pour qu'il examine si un escompte n'est pas plus intéressant au vu de la situation de trésorerie de l'entreprise.
9) Les factures ne sont pas classées une fois réglées	Risque de double règlement.	Tampon « PAYÉ » à apposer sur la facture dès l'établissement du chèque.
10) Des chèques signés en blanc sont établis	Risque de détournement, d'autant plus que la pièce justificative n'est demandée qu'une semaine après.	Interdiction absolue d'émettre des chèques signés d'avance et en blanc.
11) Chèques détruits par le trésorier en cas d'erreur	Risque de réutilisation des chèques à des fins frauduleuses.	Les chèques annulés doivent être conservés.
12) Chèques envoyés par le service fournisseurs	Risque de détournement : la personne à l'origine du chèque, le reçoit pour l'expédition.	Les chèques devraient être expédiés par la secrétaire du Directeur Général.
13) Une seule et même personne dirige la comptabilité et les services administratifs, et a d'autres tâches	Même si Mme Turcat est travailleuse, nécessité d'une plus grande délégation de pouvoirs pour faire une meilleure supervision du travail.	Recrutement éventuel d'un chef de la comptabilité pour aider Mme Turcat.

14) Utilisation des chèques	Risques de pertes ou de vol des chéquiers.	Bascule vers des virements. Les coordonnées des fournisseurs récurrents sont alors enregistrées dans le système et permettent ainsi un paiement facilité et plus sécurisé.
-----------------------------	--	--



# La revue du processus Clients-Ventes

Vous avez été nommé, il y a 2 mois, réviseur comptable de la Société ATSUKAYA S.A., société spécialisée dans la vente de motocyclettes, importées d'Asie, vendues sous le même nom.

Cette firme, qui distribue toute une gamme de motos de 50 à 1 200 cm<sup>3</sup> parmi un grand nombre de revendeurs, réalise un chiffre d'affaires de 70 millions d'euros. Elle n'assure aucune fabrication, le montage s'effectuant directement dans le pays de la société mère.

Désirant mieux connaître cette société, vous décidez d'examiner en tout premier lieu son circuit administratif principal : la vente-facturation. Vous chargez donc un de vos meilleurs collaborateurs de cette tâche en lui demandant :

- d'établir un flow chart de ce cycle en le vérifiant par un test de conformité ;
- de compléter ce flow chart en remplissant le questionnaire de contrôle interne que vous lui remettez.

Le 18 mars N, votre collaborateur vous remet ce diagramme et ce questionnaire, en précisant que, pour des raisons personnelles, il est dans l'obligation de s'absenter pendant une semaine.

Le flow chart a été entièrement établi et testé. Il reste à compléter le questionnaire de contrôle interne, sur la base de ce diagramme et à relever les forces et les faiblesses du système de vente de cette société.

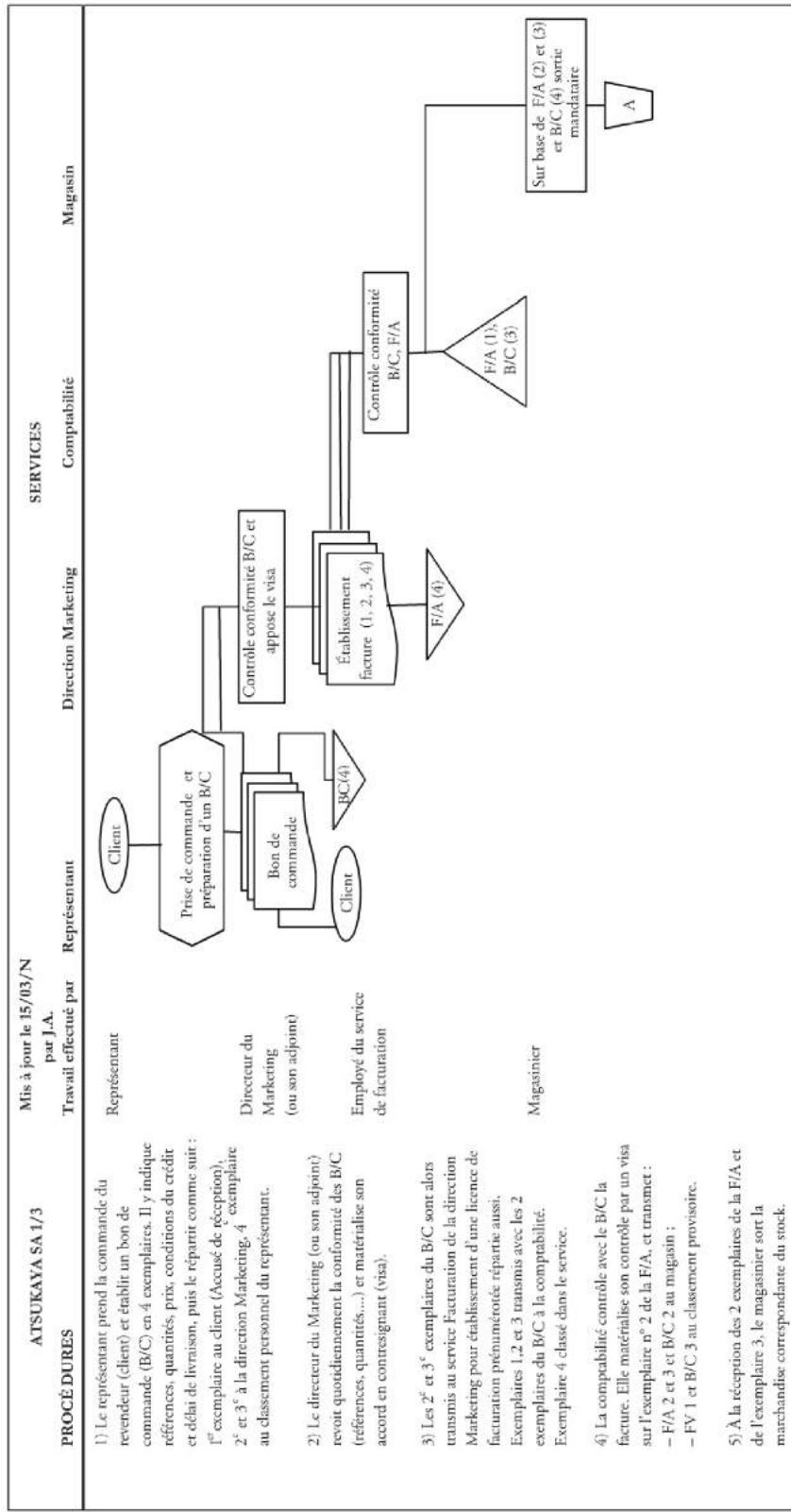
Vous étant engagé, vis-à-vis de la Direction Générale de cette société, pour finir ce travail rapidement, vous décidez de poursuivre vous-même cette mission en :

- complétant le questionnaire de contrôle interne ;
- identifiant les forces et les faiblesses du système, telles qu'elles peuvent ressortir du flow chart et du questionnaire ;
- établissant un programme détaillé de vérification de la facturation pour que votre collaborateur l'exécute à son retour ;
- rédigeant une lettre à la Direction Générale de la Société ATSUKAYA, sur les faiblesses relevées, les conséquences de ces faiblesses et surtout les améliorations à apporter au système.

ANNEXES :

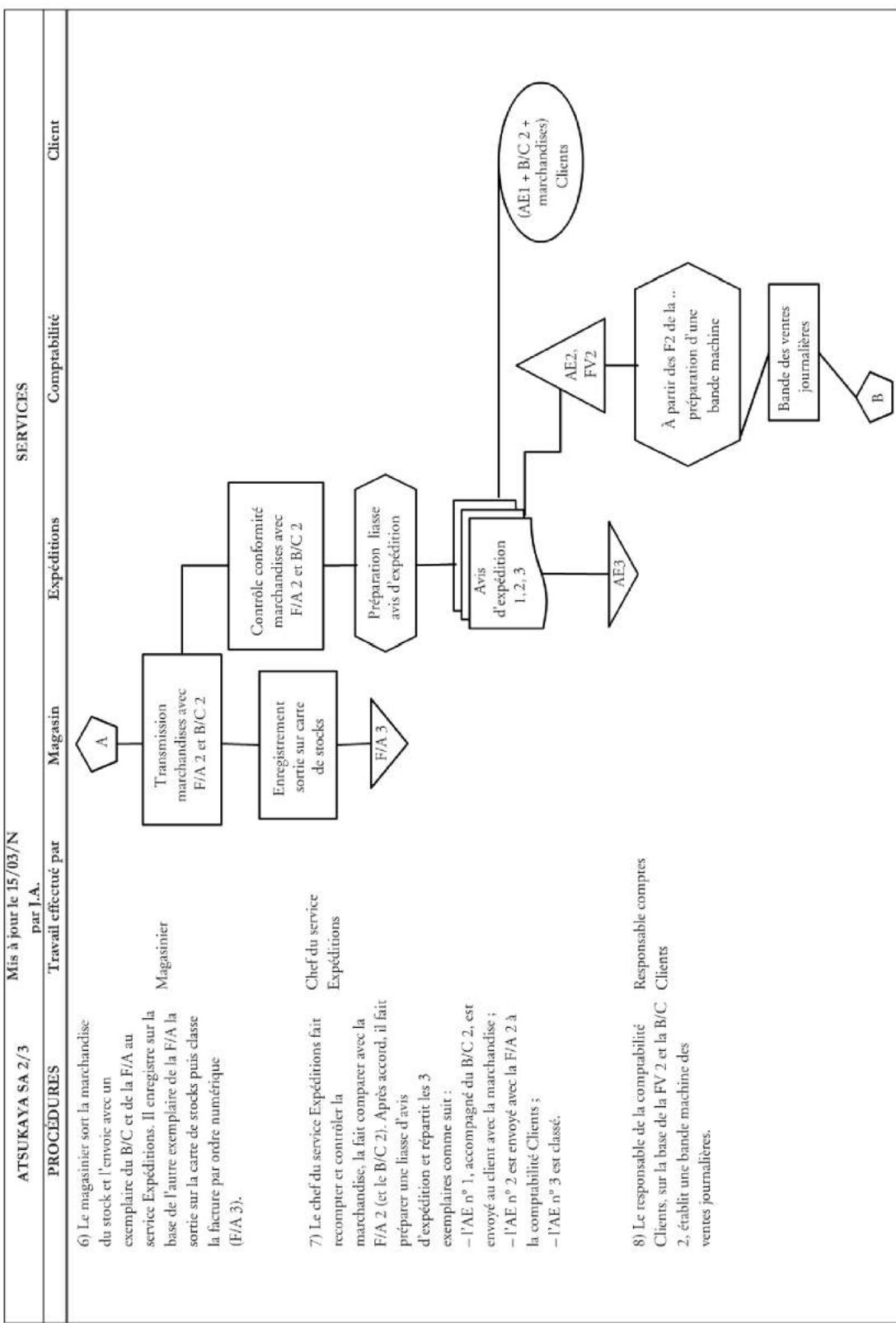
- Annexe 1 : Diagrammes de circulation des documents (flow chart) du processus clients-ventes
- Annexe 2 : Questionnaire de contrôle interne sur le processus ventes-facturations

***Annexe 1 : Diagrammes de circulation des documents  
(flow chart) du processus Clients-Ventes***



# La pratique de l'Audit et du Contrôle Interne

40



## **Annexe 2 : Questionnaire de contrôle interne sur le cycle Vente-Facturation**

Société ATUKAYA SA

Date de clôture : 31/12/N

Date : 17/3/N

Rempli par J.A.

Revu le : Par:

**Objectif n° 1 : Toutes les marchandises expédiées sont correctement facturées et comptabilisées**

Questionnaire de Contrôle Interne	Réponses	Réf. Ordin.
1) a - Quel contrôle assure que les marchandises ne peuvent pas être expédiées sans être facturées ? b - Quels contrôles assurent un enregistrement correct lorsque les marchandises sont livrées et la facture correspondante enregistrée dans une autre période comptable ?	En fin d'exercice, un rapprochement est fait entre les dernières livraisons de l'exercice (et les principales des 2 derniers mois) et l'enregistrement des ventes dans la même période.	
2) a - Comment sont enregistrées les marchandises retournées par les clients ? b - Quels contrôles opère-t-on sur ces enregistrements ?	Aucune procédure formalisée en cette matière, si ce n'est l'émission de bons de réception par le magasin, pour les principaux retours.	
3) Quels contrôles assurent un enregistrement correct des ventes en consignation ?	Pas de vente en consignation	
4) Quels contrôles assurent qu'une vente ne peut être facturée sans être enregistrée dans les comptes ?		
5) a - De quelle manière les prix sont-ils déterminés ? autorisés ? b - Quelles sont les procédures d'autorisation des factures gratuites, corrigées ou annulées ? c - Dans quelles circonstances sont accordés rabais, remises et ristournes ?	Pas de procédure formalisée en la matière	
6) a - Qui autorise les avoirs ? b - À partir de quels documents sont-ils préparés ?	Pas de procédure formalisée. Les avoirs sont émis sur la base des bons de retour, et établis par le magasin pour les principaux retours	
7) Les factures de vente sont-elles indépendamment vérifiées : – quant à leurs références et quantités ? – quant au prix et à l'exactitude mathématique ? – quant aux conditions de vente ? – avec les bons de commande ? – avec les documents d'expédition ?		
8) S'il existe des ventes faites contre espèces, quels contrôles existe-t-il à leur égard ?	Aucune vente au comptant	
9) a - Quelle est la périodicité du rapprochement effectué entre le compte collectif clients et les comptes individuels ? b - Qui autorise les écritures sur le compte client ? c - Qui est chargé d'enregistrer les écritures sur les comptes clients ?	a - Balance mensuelle des comptes individuels b - Le responsable de la comptabilité Clients c - Le comptable, sur la base des différents documents visés	

**Objectif n° 2 : Tous les montants facturés sont recouvrables, et revus régulièrement**

<i>Questionnaire de Contrôle Interne</i>	<i>Réponses</i>	<i>Réf. Ordin.</i>
1) a - Quels registres sont utilisés pour prendre note des réclamations des clients ? b - Quel est le contrôle exercé sur ces registres ?	a - Le registre des réclamations est tenu par le directeur du Marketing. b - Une revue périodique est faite et est communiquée au chef comptable.	
2) a - Quelle est la procédure suivie lors de l'ouverture d'un nouveau compte client ? b - Quel est le système d'attribution de crédit utilisé ? c - Quelle est la procédure utilisée pour s'assurer de la conformité des commandes reçues ? d - Quels sont les contrôles qui existent pour vérifier que toutes les vérifications ont eu lieu avant l'expédition des marchandises ?	Aucune procédure formalisée	
3) a - De quelle manière les comptes clients sont-ils revus et avec quelle périodicité ? Par qui ? b - Quelle est la procédure de suivi des clients en retard de règlement ? c - Quelle est l'autorisation requise pour l'enregistrement en perte de créances ? d - Quelle est l'autorisation requise pour allouer un crédit supplémentaire ? e - De quelle manière les créances passées en pertes sont-elles suivies ?	a - Une revue manuelle et régulière est faite par le responsable des comptes clients b - Une relance est faite sur la base de la revue c - Le directeur financier seul peut l'autoriser d - Le directeur financier après consultation du directeur du Marketing e - Elles sont suivies par le directeur financier	
4) a - Quelle approbation est requise pour que les comptes clients soient réglés par traites ? b - Quels registres détaillés sont maintenus en nature d'effets ? c - Quelle protection est maintenue sur les effets ? d - Qui autorise les escomptes d'effets ?	a - Seul le chef de la comptabilité y est autorisé b - Les registres d'effets par échéance c - Les effets sont conservés dans le coffre-fort du service Trésorerie d - Seul le directeur financier	
5) Quelle procédure est fixée pour l'allongement de crédit, le renouvellement ou l'annulation des effets ?	Autorisation express du directeur financier sur proposition du chef comptable	

## CORRIGÉ

### La revue du processus Clients-Ventes

***Annexe 1 complétée : Diagrammes de circulation des documents (flow chart) du processus Clients-Ventes avec identification des forces [FO] du système***

Voir les graphiques p. 44, p. 45 et p. 46.

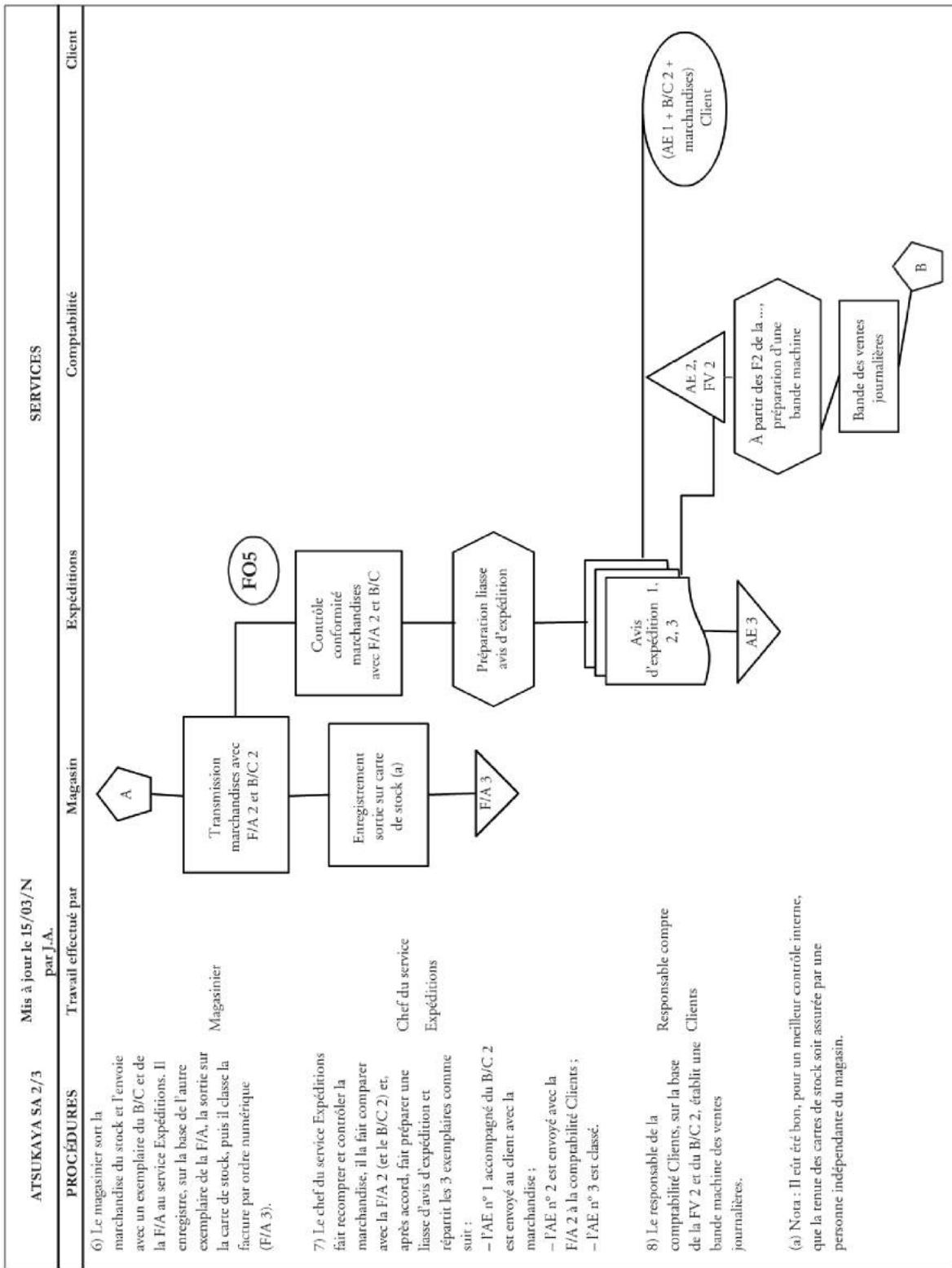
# La pratique de l'Audit et du Contrôle Interne

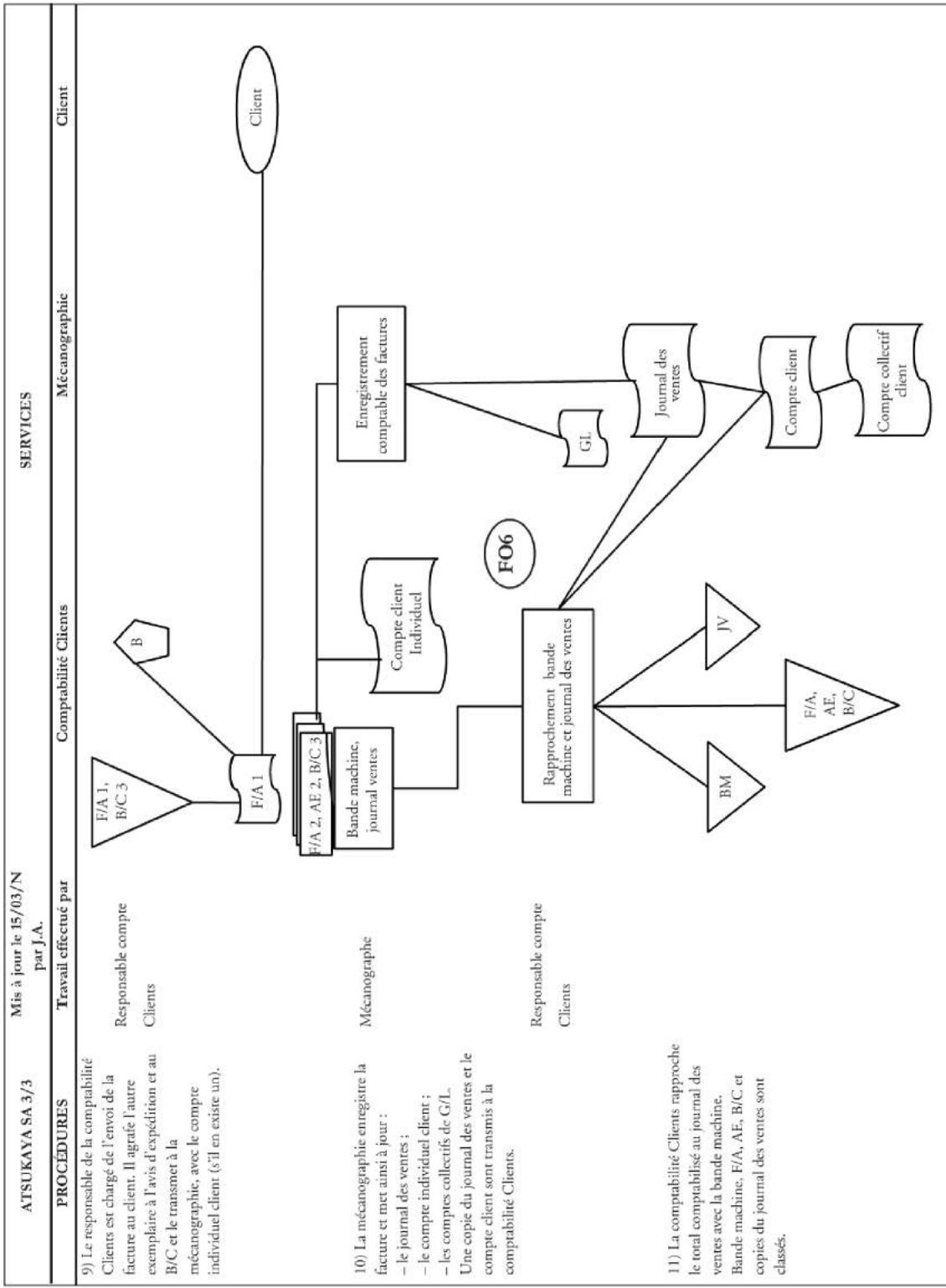
ATSUKAYA SA 1/3		Mis à jour le 15/03/N par J.A.			
PROCÉDURES		Travail effectué par	Représentant	Direction Marketing	Comptabilité
	Magasin				
1) Le représentant prend la commande du revendeur (client) et établit un bon de commande (B/C) en 4 exemplaires. Il y indique références, quantités, prix, conditions du crédit et délai de livraison, puis le répartit comme suit : 1 <sup>e</sup> exemplaire au client (avec accusé de réception), 2 <sup>e</sup> et 3 <sup>e</sup> à la direction Marketing, 4 <sup>e</sup> exemplaire au classement personnel du représentant.	Représentant				
2) Le directeur du Marketing (ou son adjoint) reçoit quotidiennement la conformité des B/C (références, quantités...) et matérialise son accord en contreignant (visa).	Directeur du Marketing (ou son adjoint)				
3) Les 2 <sup>e</sup> et 3 <sup>e</sup> exemplaires du B/C sont alors transmis au service Facturation de la direction Marketing pour établissement d'une licence de facturation présumée répartie aussi Exemplaires 1,2 et 3 transmis avec les 2 exemplaires du B/C à la comptabilité. Exemplaire 4 classé dans le service.	Employé du service de facturation				
4) La comptabilité contrôle avec le B/C la facture. Elle matérialise son contrôle par un visa sur l'exemplaire n° 2 de la F/A, et transmet : - F/A 2 et 3 et B/C 2 au magasin ; - F/V 1 et B/C 3 au classement provisoire.	Magasinier				
5) À la réception des 2 exemplaires de la F/A et de l'exemplaire 3, le magasinier sort la marchandise correspondante du stock.					

```

graph TD
    Client((Client)) --> Rep[Représentant]
    Rep --> DirMkt[Directeur du Marketing  
(ou son adjoint)]
    DirMkt -- FO1 --> Rep
    Rep --> EmpFac[Bon de commande  
(1, 2, 3, 4)]
    EmpFac --> Client
    EmpFac --> Compt[Comptabilité]
    Compt -- FO3 --> Compt
    Compt --> StockMgt[A]

```





## ***Annexe 2 complétée : Questionnaire de contrôle interne sur le cycle Vente-Facturation***

Société ATSUKAYA SA  
Date de clôture : 31/12/N

FO = Force  
FA = Faiblesse

Objectif n° 1 : Toutes les marchandises expédiées sont correctement facturées et comptabilisées

<i>Questionnaire de Contrôle Interne</i>	<i>Réponses</i>	<i>Réf. Ordin.</i>
1) a - Quel contrôle assure que les marchandises ne peuvent pas être expédiées sans être facturées ?  b - Quels contrôles assurent un enregistrement correct lorsque les marchandises sont livrées et la facture correspondante enregistrée dans une autre période comptable ?	Les marchandises sont physiquement sorties du stock lorsque la facture parvient au magasin. Marchandise et facture doivent être transmises ensemble à l'expédition. En fin d'exercice, un rapprochement est fait entre les dernières livraisons de l'exercice (et les principales des 2 derniers mois) et l'enregistrement des ventes dans la même période.	a - FO 3 (1 de 3)  b - non porté sur flow chart
2) a - Comment sont enregistrées les marchandises retournées par les clients ? b - Quels contrôles opère-t-on sur ces enregistrements ?	Aucune procédure formalisée en cette matière, si ce n'est l'émission de bons de réception par le magasin, pour les principaux retours.	a - non porté sur flow chart b - FA 1
3) Quels contrôles assurent un enregistrement correct des ventes en consignation ?	Pas de vente en consignation	
4) Quels contrôles assurent qu'une vente ne peut être facturée sans être enregistrée dans les comptes ?	Une comparaison journalière est faite par le service Comptabilité entre les factures émises (en séquence numérique) et le journal des ventes établi par le service comptable	FO 4 (2 de 3)
5) a - De quelle manière les prix sont-ils déterminés ? autorisés ? b - Quelles sont les procédures d'autorisation des factures gratuites, corrigées ou annulées ? c - Dans quelles circonstances sont accordés rabais, remises et ristournes ?	a - Prix déterminés par représentant sur la base du catalogue, revus par le directeur du Marketing  c - Aucune procédure formalisée en la matière	b - FO 1 (1 de 3)  c - FA 2
6) a - Qui autorise les avoirs ? b - À partir de quels documents sont-ils préparés ?	Pas de procédure formalisée. Les avoirs sont émis sur la base des bons de retour, et établis par le magasin pour les principaux retours	b - FA 1 non décrit
7) Les factures de vente sont-elles indépendamment vérifiées : – quant à leurs références et quantités ? – quant au prix et à l'exactitude mathématique ? – quant aux conditions de vente ? – avec les bons de commande ? – avec les documents d'expédition ?	À l'exception des rabais, remises, ristournes, vérifications faites par les différents services	FO 1 (1 de 3)  FO 2 (1 de 3) FO 3 (1 de 3) FO 4 (2 de 3)
8) S'il existe des ventes faites contre espèces, quels contrôles existe-t-il à leur égard ?	Aucune vente au comptant	Non applicable
9) a - Quelle est la périodicité du rapprochement effectué entre le compte collectif clients et les comptes individuels ? b - Qui autorise les écritures sur le compte client ? c - Qui est chargé d'enregistrer les écritures sur les comptes clients ?	a - Balance mensuelle des comptes individuels  b - Le responsable de la comptabilité Clients c - Le comptable, sur la base des différents documents visés	b - Non décrit c - (3 de 3)

**Objectif n° 2 : Tous les montants facturés sont recouvrables, et revus régulièrement**

<i>Questionnaire de Contrôle Interne</i>	<i>Réponses</i>	<i>Réf. Ordin.</i>
1) a - Quels registres sont utilisés pour prendre note des réclamations des clients ? b - Quel est le contrôle exercé sur ces registres ?	a - Le registre des réclamations est tenu par le directeur du Marketing. b - Une revue périodique est faite et est communiquée au chef comptable.	
2) a - Quelle est la procédure suivie lors de l'ouverture d'un nouveau compte client ? b - Quel est le système d'attribution de crédit utilisé ? c - Quelle est la procédure utilisée pour s'assurer de la conformité des commandes reçues ? d - Quels sont les contrôles qui existent pour vérifier que toutes les vérifications ont eu lieu avant l'expédition des marchandises ?	b - Aucune procédure formalisée  c - Contrôle inscrit sur <i>flow-chart</i> en	F0 1 (1 de 3)
3) a - De quelle manière les comptes clients sont-ils revus et avec quelle périodicité ? Par qui ? b - Quelle est la procédure de suivi des clients en retard de règlement ? c - Quelle est l'autorisation requise pour l'enregistrement en perte de créances ? d - Quelle est l'autorisation requise pour allouer un crédit supplémentaire ? e - De quelle manière les créances passées en pertes sont-elles suivies ?	a - Une revue manuelle et régulière est faite par le responsable des comptes clients FA 3 b - Une relance est faite sur la base de la revue FA 3 c - Le directeur financier seul peut l'autoriser d - Le directeur financier après consultation du directeur du Marketing e - Elles sont suivies par le directeur financier FA 3	Non décrit sur <i>flow-chart</i>
4) a - Quelle approbation est requise pour que les comptes clients soient réglés par traites ? b - Quels registres détaillés sont maintenus en nature d'effets ? c - Quelle protection est maintenue sur les effets ? d - Qui autorise les escomptes d'effets ?	a - Seul le chef de la comptabilité y est autorisé b - Les registres d'effets par échéance c - Les effets sont conservés dans le coffre-fort du service Trésorerie d - Seul le directeur financier	Non décrit sur <i>flow-chart</i>
5) Quelle procédure est fixée pour l'allongement de crédit, le renouvellement ou l'annulation des effets ?	Autorisation express du directeur financier sur proposition du chef comptable	Non décrit

***Annexe 3 : Programme de vérification à mettre en place***

Programme détaillé de vérification

Cycle Ventes-Facturation Client

ATSUKAYA SA

Date de Clôture : 31/12/N

Objectif : Toutes les marchandises expédiées sont correctement facturées et comptabilisées

Travail à accomplir	Étendue du contrôle	Travail effectué
1) Vérifier quantitativement que la direction du Marketing contrôle la conformité des bons de commande (référence, quantité, exactitude mathématique) en examinant la contresignature sur le bon de commande	3 séquences numériques de 20 bons de commande sélectionnés dans les 2 derniers mois et mois en cours.	
2) Contrôle qualitatif des bons de commande (référence, prix avec tarif, exactitude arithmétique, signature du représentant)	Dépend du contrôle 1) mais si le résultat de 1) est satisfaisant, sélectionner 15 bons de commande, choisis au hasard sur les 2 derniers mois et mois en cours	
3) Vérifier quantitativement le paraphe de la comptabilité matérialisant le contrôle de la conformité de la facture avec le bon de commande	3 séquences numériques de 20 factures sélectionnées dans les 2 derniers mois	
4) Contrôle qualitatif des factures avec les bons de commande (quantité, prix, exactitude arithmétique, TVA, conditions de crédit)	Dépend du contrôle 3) mais si le résultat du 3) est satisfaisant, sélectionner 15 factures au hasard sur les 2 derniers mois et mois en cours	
5) Contrôle qualitatif de l'avis d'expédition (quantité, référence, signature) avec la facture ou le bon de commande	2 séquences numériques de 10 bons dans les 2 mois précédents	
6) Contrôle quantitatif de l'existence d'un rapprochement entre la séquence des ventes et le journal des ventes	20 journées prises au hasard dans les 2 mois précédents et le mois en cours	
7) Contrôle qualitatif du rapprochement entre la séquence des ventes et le journal des ventes	Dépend des résultats de 6), mais si 6) donne un résultat satisfaisant, 5 journées prises dans les 10 sélectionnées ci-dessus	

***Annexe 4 : Lettre sur le contrôle interne rédigée à l’attention de la présidence de la société***

Monsieur le Président

Directeur Général ATSUKAYA S.A.

14, rue Léon Harman

75116 Paris

Monsieur,

Conformément aux termes de notre lettre du... et à la teneur de nos entretiens, nous avons procédé à une analyse du système de contrôle interne relatif au cycle des ventes de votre Société.

Cette intervention avait pour objectif de faire ressortir les faiblesses éventuelles de contrôle interne dans ce cycle et vous soumettre nos recommandations y afférent.

Nous avons cru intéressant d’annexer en une deuxième partie, certaines remarques générales de contrôle interne que nous avons relevées lors de notre étude.

Nous tenons à préciser que, de par sa nature, cette lettre ne contient que des observations critiques, en ce sens, qu’elle vise uniquement à exposer les commentaires et recommandations concernant les faiblesses constatées au cours de notre mission. Elle ne fait, en conséquence, aucune référence aux nombreux points forts du dispositif de contrôle interne en vigueur dans la Société.

Comme convenu, nous exposerons dans une autre lettre, les faiblesses de procédure relevées lors du contrôle de vos états financiers.

Nous tenons à exprimer nos remerciements au personnel de votre Société pour la coopération dont il a fait preuve au cours de notre intervention.

Restant à votre entière disposition pour tout renseignement complémentaire que vous souhaiteriez obtenir.

Nous vous prions d’agréer, Monsieur, l’expression de nos sentiments distingués.

En remarque préliminaire, mais très importante, nous recommandons une bascule rapide de l’organisation de la société et de ses processus sous un progiciel (Oracle, SAP, JD Edwards, SAGE, etc.). Celui-ci permet de structurer, simplifier et sécuriser l’ensemble des transactions.

Il permettra en outre un meilleur suivi dans le temps des opérations passées et en cours, un accès instantané pour toutes les personnes intéressées des informations commerciales et financières, des analyses paramétrables pour l'activité, des créations d'alertes automatiques (en cas de non-réception d'une facture par exemple), des règlements facilités par virement et une traçabilité des opérations. L'utilisation d'un tel progiciel est aussi une économie importante de papiers et d'impressions, et à terme, si souhaitée, une réduction du personnel administratif.

## 1. Cycle des ventes

### **1. Absence de procédure en matière de retours de marchandises de clients**

Nous avons constaté qu'il n'existe pas de procédure écrite en matière de marchandises retournées par les clients. C'est ainsi que des bons de réception ne sont pas systématiquement émis lors du retour de ces marchandises.

Cette absence de procédure peut :

- fausser les quantités apparaissant sur l'inventaire permanent dans la mesure où le responsable du suivi des stocks n'est pas toujours avisé de l'entrée en stock ;
- rendre difficile l'établissement des avoirs, par le fait que le service commercial ne dispose pas toujours d'une attestation de retour.

Il est donc indispensable qu'une procédure soit formalisée en cette matière, prévoyant en particulier l'émission, pour tout retour de marchandises, d'un bon de réception qui serait communiqué aux différents services intéressés.

### **2. Nécessité d'un examen de la solvabilité des clients**

Les bons de commande, une fois remplis par les représentants, sont transmis au service commercial qui, après avoir contrôlé leur caractère complet et leur exactitude mathématique, prépare les factures de vente correspondantes.

Mais le système en place est tel, qu'aucune étude de la solvabilité des clients n'est réalisée par la Direction.

Ce fait risque d'entraîner l'expédition de marchandises :

- à des clients ayant dépassé le plafond de crédit qui pourrait leur être alloué ;
- à de nouveaux clients, dont la solvabilité n'a pas été examinée.

Un contrôle interne efficace exige :

- la communication régulière au Directeur Commercial et du Crédit, d'une balance clients par ancienneté de solde ;
- l'analyse systématique par le Directeur Commercial et du Crédit de la solvabilité des nouveaux clients et son approbation des bons de commande d'un montant supérieur à 5 000 euros.

### ***3. Manque de contrôle sur les rabais et remises accordés et sur l'émission de certaines factures***

L'examen du système des ventes nous a permis de remarquer qu'il n'existait pas de contrôle formel sur l'octroi aux clients de rabais et ristournes, sur l'émission de factures gratuites et sur la correction ou l'annulation de factures.

Les rabais et ristournes accordés, de même que l'émission et l'annulation de factures ayant une incidence directe sur le bénéfice de la Société, il est impératif que des autorisations expresses soient fixées pour ces opérations et qu'en général un contrôle bien formalisé soit établi en la matière.

### ***4. Balance des comptes individuels par ancienneté de solde***

En fin d'année, la Société établit sa provision pour dépréciation financière des créances clients au vu des comptes individuels. Nous sommes d'avis que cette tâche serait grandement facilitée si une balance par ancienneté (balance âgée) de solde des comptes individuels clients était élaborée.

Sur cette balance, le montant dû par chaque client serait ventilé par ancienneté en fonction des mois de facturation (3 derniers mois, 4 à 6 mois, 6 à 12 mois, au-delà d'un an...).

L'établissement mensuel de cette balance a, de plus, l'avantage de permettre à la Direction de la Société d'être informée sur les arriérés clients et aux services comptables d'effectuer les relances nécessaires au recouvrement des créances.

## **2. Remarques générales - Manuel de procédures**

Les procédures administratives et comptables permettent la mise en application de principes fondamentaux de contrôle interne et à ce titre constituent le principal agent par lequel la Direction garde le contrôle des opérations.

L'importance des procédures et du contrôle interne rend nécessaire leur codification, c'est-à-dire la constitution d'un recueil de consignes permanentes. Ce manuel de références comporte principalement les avantages suivants :

- il assure la cohérence et la pérennité des procédures ;
- il constitue une référence officielle, permettant d'effectuer périodiquement et systématiquement des contrôles d'application ;
- il constitue un moyen de formation rapide des employés ;
- il est une condition d'efficacité du service d'audit interne dans la mesure où il représente une source de référence.

À l'heure actuelle, les procédures existantes peuvent être appréciées soit par tradition, soit à travers des notes de service ou d'instruction.

En raison de l'activité de la Société, nous considérons qu'il est nécessaire que la Société se dote d'un manuel de procédures visant à sauvegarder ses intérêts et à maintenir et accroître son efficacité.



# Les contrôles de base sur les principaux flux et l'instauration d'un contrôle interne dans une PME

Le 18 janvier N. Henri Pousset était préoccupé. Il venait juste d'apprendre que son père, M. Jean Pousset, âgé de 58 ans, était obligé, pour des raisons de santé d'abandonner en totalité la Direction de la Société familiale d'import-export, et qu'il devait donc devenir gérant officiel de cette société du nom d'IMPEXO.

Depuis déjà 1 an, une reprise de la société familiale avait été envisagée. Mais à cette époque, il avait été question que le transfert de gérance se fasse lorsque M. Jean Pousset fêterait son 65<sup>e</sup> anniversaire, et son fils avait donc décidé de poursuivre sa carrière dans une firme multinationale.

Henri Pousset, âgé de 34 ans, avait fait, depuis sa sortie de l'ESCP, toute sa carrière chez PROCTER & GAMBLE. Il était arrivé au poste de chef de groupe et supervisait le marketing de toute une ligne de produits lessiviels. Son expérience commerciale devait, selon lui, être des plus utiles dans cette société familiale qui connaissait depuis 10 ans une stagnation tant au niveau des nouveaux produits vendus, qu'au niveau de la distribution elle-même.

Mais la préoccupation de M. Pousset en ce 18 janvier n'était pas la reprise elle-même de la société ou sa restructuration commerciale, mais bien plutôt son organisation financière, comptable, et en général administrative.

Il avait pu constater, grâce à l'exemple de certains de ses amis qui avaient créé leurs entreprises ou repris des sociétés familiales, qu'une bonne organisation administrative était indispensable si l'on voulait se consacrer à la direction commerciale de son affaire.

Pour Henri Pousset, obtenir rapidement des informations fiables était primordial pour bien gérer une société. Parallèlement, il désirait que les systèmes au sein de son entreprise permettent d'amoindrir le risque d'erreurs ou d'éventuelles fraudes.

L’organisation administrative n’avait pas changé depuis la création de la société, 30 années auparavant. La Société IMPEXO se composait de 14 personnes (effectif ne devant pas augmenter à court terme) : 1 gérant, 1 chef des ventes et 3 commerciaux, 1 magasinier, 1 réceptionnaire, 1 responsable des achats, 1 employé, 2 secrétaires, 2 comptables et 1 chauffeur-livreur. La comptabilité était officiellement supervisée par un expert-comptable, mais celui-ci se contentait d’établir le bilan en fin d’année et de donner des conseils fiscaux. Il n’avait jamais apporté de modifications aux systèmes et M. Henri Pousset estimait que l’organisation administrative devait donc être totalement revue.

M. Pousset prend contact avec vous et vous demande de détailler :

- les contrôles qu’il devra exercer régulièrement pour bien suivre son entreprise ;
- l’organisation dont il devra s’assurer de l’existence ou mettre en place en ce qui concerne :

- la trésorerie,
- les ventes,
- les achats,
- la gestion des stocks,
- l’acquisition des valeurs immobilières,
- la paie,

- de toute autre information indispensable pour instaurer un bon contrôle interne au sein de cette PME.

## CORRIGÉ

### **Les contrôles de base sur les principaux flux**

#### **1. Contrôles généraux devant être exercés par M. Pousset**

- 1) Utilisation d’un système de budget pour contrôler régulièrement recettes et dépenses.
- 2) Établissement de prévisions de trésorerie.

- 3) Vérification régulière par M. Pousset de rapprochements bancaires, journaux de trésorerie et espèces en caisse.
- 4) Approbation par M. Pousset :
  - des avoirs ;
  - des factures fournisseurs et de leur règlement sur la base des pièces justificatives ;
  - de l'embauche et des bulletins de paie ;
  - des commandes importantes des clients en ce qui concerne les prix et les conditions de crédit ;
  - des mises hors service et cessions d'immobilisations ;
- 5) Utilisation d'états financiers intérimaires, avec recherche d'écart par rapport aux prévisions.
- 6) Nécessité de la signature de M. Pousset sur : chèques, traites et virements bancaires, contrats dont le montant d'engagement est supérieur à un seuil (A déterminer avec M. Pousset).
- 7) Annulation de toutes pièces justificatives de règlement par M. Pousset.
- 8) Revue rapide du courrier pour avoir en tête les règlements reçus et les courriers importants à traiter.

## 2. Organisation des différents processus

### 1. **Immobilisations**

- 1) Existence de documents donnant le détail des immobilisations et des bases d'amortissement (registre des immobilisations).
- 2) Utilisation d'une méthode uniforme pour différencier des nouvelles immobilisations des réparations/entretien.
- 3) Existence d'une procédure pour s'assurer de la comptabilisation des sorties d'immobilisations et l'exactitude des plus ou moins-values réalisées.
- 4) Existence de vérifications physiques périodiques pour s'assurer de l'exactitude du registre d'immobilisations. Un inventaire périodique doit être effectué.
- 5) Existence d'outil pour connaître le degré d'utilisation de chacune des immobilisations.

## **2. Clients**

- 1) Préparation de bons d’expédition pour toute expédition.
- 2) Comparaison de tous les bons d’expédition aux factures et aux contrats.
- 3) Existence d’un système permettant de s’assurer :
  - que toutes les expéditions soient facturées ;
  - que toutes les factures soient comptabilisées ;
  - que toutes les factures soient établies avec le bon prix.
- 4) Rapprochement mensuel du journal des ventes et du compte général clients.
- 5) Rapprochement régulier du compte général clients avec la balance détaillée des clients.
- 6) Contrôle régulier par M. Pousset des relances envoyées aux clients en retard de règlement.
- 7) Approbation par M. Pousset de toutes les écritures d’annulation, escomptes, provisions pour créances douteuses ou irrécupérables.
- 8) Contrôle de l’analyse effective des comptes clients (détail des soldes, balance par ancienneté).

## **3. Achats Fournisseurs**

- 1) Le responsable des achats doit être une personne autre que le comptable.
- 2) Utilisation des bons de commande pour les achats.
- 3) Utilisation systématique de bons de réception prénumérotés.
- 4) Vérification préalable au paiement de toutes les factures, quantités, prix, calculs et apposition d’un tampon sur les factures vérifiées, pour indiquer que ces contrôles ont été effectués.

- 5) Suivi efficace des marchandises retournées et des réclamations pour obtention des avoirs correspondants.
- 6) Classement des factures après leur paiement (par apposition éventuellement de la date et du numéro de paiement).
- 7) Rapprochement régulier du compte général Fournisseurs et des balances détaillées.
- 8) Existence d'un système pour enregistrer les dettes concernant les marchandises ou services reçus pour lesquels les factures correspondantes n'ont pas été reçues => Factures Non Parvenues.

#### **4. Stocks**

- 1) La personne responsable de la sauvegarde des stocks doit être indépendante de la comptabilité.
- 2) Les stocks doivent être physiquement bien protégés contre des mouvements non autorisés (accès restreint aux stocks via l'utilisation de badge par exemple).
- 3) Existence d'un système d'inventaire permanent (rythme à définir).
- 4) Établissement périodique d'un inventaire physique dont les résultats sont rapprochés des stocks dans l'outil de gestion.
- 5) Existence de directives appropriées en fin d'exercice pour éviter les chevauchements d'exercice (cut-off) pour les livraisons et expéditions réalisées juste avant et après la date de clôture des comptes.
- 6) Surveillance constante du niveau des stocks. Fixation de seuil de déclenchement de commandes automatiques.
- 7) Maintien à jour des informations sur les prix de valorisation du stock.

## **5. Trésorerie**

### **a) Recettes**

- 1) Comptabilisation rapide des chèques à leur réception et des virements.
- 2) Dépôt journalier en banque des chèques et valeurs à encaisser.
- 3) Inscription du détail des chèques déposés sur les bordereaux de remise en banque.
- 4) Pour toutes les ventes en espèces, utilisation de reçus de règlement.
- 5) Conservation en lieu sûr (coffre à code par exemple) des espèces en caisse, effets à recevoir et autres valeurs négociables. Le lieu doit être connu de peu de personnes.
- 6) Conservation d'un minimum des espèces en caisse via un dépôt automatique en banque quand un seuil de détention d'espèces dans l'entreprise est atteint.
- 7) Signature d'un contrat d'assurance.

### **b) Dépenses**

- 1) Tous les règlements importants doivent être faits en priorité par virement, puis par chèques si le virement n'est pas possible.
- 2) Tous les chèques annulés doivent être conservés à la souche.
- 3) Utilisation d'un fonds de caisse.
- 4) Les paiements par caisse doivent être limités à leur minimum.

### **c) États de rapprochements bancaires**

Contrôle de la correcte élaboration mensuelle des états de rapprochements bancaires.

## **6. Paie**

- 1) La personne effectuant la paie doit être distincte de celle s'occupant des autres transactions.
- 2) Contrôle des éléments fixes et variables de la paie.
- 3) Les dettes concernant les charges sociales et annexes doivent être enregistrées et acquittées sans retard.
- 4) Le suivi des congés payés doit être réalisé régulièrement. L'information du solde de congés payés doit être mentionnée dans le bulletin de paie mensuel.

## **3. Autres informations indispensables pour instaurer un bon contrôle interne**

- a) Existence d'un plan comptable adapté au secteur d'activité et à l'utilisation de la comptabilité dans la gestion.
- b) Tenue à jour de tous les enregistrements comptables et établissement de balances mensuelles.
- c) Prénumérotation des bons de commande, factures de vente, avoirs, bons d'expédition, bons de réception.
- d) Fixation des fonctions et responsabilités des employés par l'existence de description de poste.
- e) Optimisation des prises de vacances et remplacement régulier des employés.
- f) Distinction fondamentale entre les fonds et revenus personnels de M. Pousset et ceux de la Société.
- g) Existence d'un manuel décrivant les procédures administratives et comptables.
- h) Mise en place d'une charte de déontologie et de bonnes pratiques dans l'entreprise, y compris sur les questions sociales et environnementales.



# **Programme de travail Clients et Stocks**

La SARL PIRAY a pour activité l'exploitation de trois filatures de coton.

En plus du bilan ci-joint, vous connaissez les éléments suivants :

- montant des effets escomptés et non échus au 31.12.N = 1 385 000 € ;
- montant du C.A. HT de l'exercice N = 49 637 500 € ;
- taux de TVA sur les ventes = 20 %.

- 1) Veuillez motiver l'importance des vérifications sur les postes clients et stocks, d'une façon générale et plus particulièrement dans cette société.
- 2) Veuillez tracer les grandes lignes d'un programme minimum de contrôle à répartir entre vous-même (chargé de dossier) et un assistant sur les postes clients et stocks.

## Annexes : Bilans (actif et passif)

### *Annexe 1 : Bilan (actif)*

en milliers d'euros	Montant brut	Amortissements ou provisions	Montant net 31.12.N
Immobilisations incorporelles	0		0
Immobilisations corporelles	72 102	54 004	18 098
Immobilisations financières	2 931	0	2 931
<b>TOTAL 1</b>	<b>75 033</b>	<b>54 004</b>	<b>21 029</b>
Stocks et encours	21 175	28	21 147
Avances et acomptes versés sur commandes	0	0	0
Créances clients et comptes rattachés	10 389	7	10 382
Autres créances	422	0	422
Valeurs mobilières de placement	15	0	15
Disponibilités	4 121		4 121
Charges constatées d'avance	299		299
<b>TOTAL 2</b>	<b>36 421</b>	<b>35</b>	<b>36 386</b>
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>111 455</b>	<b>54 039</b>	<b>57 416</b>

### *Annexe 2 : Bilan (passif)*

en milliers d'euros	Montant net 31.12.N
Capital	9 925
Primes	495
Réserves	7 193
Report à nouveau	0
Résultat de l'exercice (perte)	-307
Subvention d'investissement	1 879
Provisions réglementées	8 665
<b>TOTAL 1</b>	<b>27 851</b>
Provisions pour risques	122
Provisions pour charges	0
<b>TOTAL 2</b>	<b>122</b>
Emprunts obligataires	6 300
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	11 906
Emprunts et dettes financières divers	451
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	0
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	4 715
Dettes fiscales et sociales	1 777
Dettes sur immobilisations	0
Autres dettes	2 228
Produits constatés d'avance	2 066
<b>TOTAL 3</b>	<b>29 443</b>
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>57 416</b>

## CORRIGÉ

### Le programme de travail Clients et Stocks

#### 1. Les stocks représentent une part importante du total du bilan

Une erreur sur le montant du stock influence directement le résultat.

On peut remarquer que les provisions pour dépréciation, tant pour les stocks que pour les créances clients, sont d'un montant très faible.

L'en-cours client + effets escomptés non échus représentent 11 774 000 €, soit environ 20 % du chiffre d'affaires (2,4 mois). Ce montant n'est pas excessif mais le faible montant de la provision pour dépréciation des comptes clients attire l'attention.

Le contrôle du solde clients au bilan présente en outre l'intérêt de nous éclairer sur le bon fonctionnement du circuit ventes-règlements, et notamment de l'efficacité des relances. Néanmoins, comme toute société, il arrive que des entreprises clientes aient des difficultés de trésorerie, soit conjoncturelle, soit de manière plus structurelle. Une réflexion générale sur le niveau de provision doit dans tous les cas être menée et être croisée avec des informations obtenues auprès des dirigeants et du service comptable (litige avec un client, souci de qualité, niveau de retour des produits expédiés, conjoncture du secteur d'activité, etc.).

## 2. Programme minimum de contrôle

	Chef de mission	Assistant
<b>Stocks</b>		
Examen des procédures d'inventaire	X	
Examen des méthodes d'évaluation – Compréhension de la méthode de valorisation du stock et du système informatique de gestion et de valorisation des stocks	X	
Contrôle d'application des procédures : entrée et sortie de stocks		X
Rapprochement des prix d'inventaire-matières avec factures d'achat récentes		X
Rapprochement des prix d'inventaire-produits finis et semi-ouvrés :		
- avec les prix de revient ;	X	
- avec les prix de vente	X	
Existence de dépréciations éventuelles : Obsolescence des produits, faible rotation, prix de vente estimé inférieur à la valeur d'inventaire	X	
Rapprochement de la valeur du stock (et de sa variation) :		
- avec le compte de résultat ;		X
- avec la position bilancielle		X
Vérification arithmétique de la valeur du stock : prix unitaires × quantités	X	
Additions états d'inventaire		X
Présence à l'inventaire physique. Contrôle du bon respect des procédures et comptage sur certaines références pour comparaison avec le comptage du client.	X	
Rapprochement inventaire-matières avec factures d'achats et avoirs reçus en fin d'exercice et au début de l'exercice suivant	X	

Rapprochement inventaire-produits finis avec factures de ventes et avoirs établis en fin d'exercice et au début de l'exercice suivant		X
	Chef de mission	Assistant
<b>Clients</b>		
Contrôle arithmétique de la balance auxiliaire		X
Rapprochement balance auxiliaire et comptes au bilan	X	
Rapprochement de la balance âgée et de la balance auxiliaire		
Clients	X	
Reports comptes balances N-1		X
<b>Par compte :</b>		
- analyse solde : principaux composants		X
- appréciation ancienneté des créances (> 3 mois)		X
Dossiers contentieux : revue avec la direction des litiges en cours, validation des créances passées en irrécouvrables	X	
Compréhension et validation des principes appliqués pour le provisionnement des créances clients	X	
Soldes créditeurs : explications à obtenir.		X
<b>Effets à recevoir</b>		
Justification du solde par échéance		X
Existence d'impayés	X	
Existence d'effets à plus d'un an	X	
<b>Vérification du cut-off</b>		
Prise de 5 factures établies avant la date de clôture et vérification que les expéditions sont bien antérieures à cette date de clôture		X
Prise de 5 factures datées après la date de clôture et vérification que les expéditions ont bien été faites en début d'exercices		X



# La revue analytique

# 8

Lors de la revue analytique de la société « ECOPRIX », société spécialisée dans les supermarchés alimentaires installés dans les grandes villes de province, vous avez établi le tableau analytique suivant :

(en millions d'euros)	N-3	N-2	N-1	N
<b>Chiffre d'affaires</b>	83 701	102 708	122 432	170 241
<b>Coût d'achat des marchandises vendues</b>	57 837	69 952	82 642	114 061
<b>Marge brute (en %)</b>	30,9 %	32 %	32,5 %	33 %

En discutant avec le Directeur financier, vous avez noté les éléments suivants :

- a) La société applique systématiquement sur ses achats des taux de marge fixes sur chacun de ses produits.
- b) Depuis N-3, il n'y a pas eu d'ouverture de nouveaux magasins.
- c) Le pourcentage de marge brute dans le secteur des supermarchés alimentaires est le suivant :

	N-3	N-2	N-1	N
<b>Marge brute (en %)</b>	31,5 %	31 %	31,4 %	31,5 %

d) Depuis N-3, la société s'est diversifiée en ouvrant un important secteur « Produits blancs » pour lequel d'importants efforts de promotions et de publicité ont été faits, en raison de la marge plus élevée qui est peut-être réalisée.

1<sup>re</sup> question : Les ratios de marge brute vous apparaissent-ils raisonnables ?

2<sup>e</sup> question : Quels contrôles supplémentaires effectueriez-vous pour vous en assurer véritablement ?

## **CORRIGÉ**

### **La revue analytique**

1. Les explications fournies par le Directeur financier semblent expliquer la croissance progressive du pourcentage de marge brute de 30,9 % en N-3 à 33 % en N.

Dans la mesure où il n'y a pas eu d'ouverture de nouveaux magasins, il faut penser que c'est l'ouverture du rayon produits blancs qui a permis à la société d'avoir des pourcentages de marge brute supérieurs de 1 à 1,5 point à ceux du secteur. La date de démarrage de l'ouverture de ces rayons semble coïncider avec l'évolution de cette marge.

L'évolution des ratios de marge brute semble donc cohérente par rapport à notre connaissance de la société, de son activité et de son évolution.

2. Les contrôles à inclure dans notre programme de travail sont de différentes sortes :

- au niveau des systèmes, il sera nécessaire de s'assurer par des tests de permanence de l'application de taux de marge fixe par produit, pour la détermination des prix de vente ;
- par ailleurs, on s'assurera en examinant les tableaux de bord établi par la société qu'il n'y a pas eu effectivement de nouveaux magasins ;
- on essaiera d'obtenir des résultats analytiques par secteur pour contrôler la réalité des différences de marge, entre l'alimentaire et les produits blancs ;

- avec l'aide de la comptabilité analytique, et des outils de suivi mis en place par la société, comprendre en détail la forte évolution du chiffre d'affaires : par magasin, par gamme de produits, par région. Interroger le management pour tout élément particulier qui pourrait ainsi être identifié ;
- le doublement du chiffre d'affaires en trois exercices nécessite des travaux supplémentaires relatifs :
  - au processus Ventes : organisation des caisses, gestion des différents paiements,
  - au processus Achats : responsabilité et organisation du département Achats, contrôles existants, capacité logistique, gestion des réceptions et des retours produits,
  - aux garanties éventuellement proposées lors de l'acquisition des « produits blancs »,
  - à l'évolution du système d'information : gestion des flux de marchandises, stockage, comptabilité, gestion et budget.

D'autres éléments peuvent être mis en cohérence de l'évolution de la société : les charges de personnel, les coûts de logistique et de stockage ou encore les investissements relatifs aux aménagements des magasins pour accueillir le rayon « Produits blancs ».



# La technique des sondages

Par suite du décès d'un confrère, l'assemblée générale de la S.A.B.I., société au capital de 1 000 000 euros, dont le siège social est à Nantes, vous a nommé commissaire aux comptes, le 17 septembre N.

À peine entré en fonction, vous devez vous préparer au contrôle du bilan de fin d'exercice car la société clôture ses exercices le 30 septembre N.

- Donnez en quelques lignes la liste des premières démarches que vous allez entreprendre.
- Dans le dossier de votre prédécesseur vous trouvez des notes rédigées par son assistant relatives à un contrôle des factures fournisseurs par échantillonnage statistique de l'exercice précédent.

Vous relevez en particulier :

- Nombre de factures par an (numérotation interne 1 à 8 000) : 8 000.
- Programme de vérification :
  - existence du bon de réception,
  - accord quantités-prix unitaire,
  - contrôle des ristournes éventuelles,
  - contrôle de la TVA,
  - imputation comptable.
- Contrôle effectué : 50 factures consécutives du mois de mars N.
- Erreurs relevées :
  - bon de réception manquant : 8,
  - mauvaise imputation comptable : 5.

L’assistant avait seulement conclu que le pourcentage de bons de réception manquants était de 16 % (8 x 100 / 50).

La méthode d’échantillonnage retenue est-elle satisfaisante ? Qu’auriez-vous fait ?

## CORRIGÉ

### La technique des sondages

- a) Avant de commencer la mission, certaines procédures doivent être mises en œuvre :
- avant d’accepter le mandat, s’assurer de son indépendance (absence de relation personnelle ou professionnelle trop proche, conflits d’intérêts) et en informer la société ;
  - obtenir le procès-verbal d’assemblée de nomination du nouveau commissaire aux comptes ;
  - aviser la Compagnie régionale des Commissaires aux comptes du changement de commissaire aux comptes ;
  - prendre contact avec le cabinet du prédecesseur pour transmission du dossier ;
  - établir une lettre de mission ;
  - faire le point des contrôles sur l’exercice 1-10-N-1/30-9-N d’après le plan de contrôle du prédecesseur ;
  - prendre contact avec la direction générale de l’entreprise ; puis avec les services comptables.
- b) L’utilisation du principe des sondages fait partie intégrante des méthodes utilisées par le commissaire aux comptes pour effectuer ses travaux. La première partie du rapport du commissaire aux comptes sur les comptes annuels en fait clairement mention. (« Nous avons effectué notre audit selon les normes d’exercice professionnel applicables en France ; ces normes requièrent la mise en œuvre de diligences permettant d’obtenir l’assurance raisonnable que les comptes annuels ne comportent pas d’anomalies significatives. ***Un audit consiste à vérifier, par sondages ou au moyen d’autres méthodes de sélection,*** les éléments justifiant des montants et informations figurant dans les comptes annuels. Il consiste également à apprécier les principes comptables suivis, les estimations significatives retenues et la présentation d’ensemble des comptes. Nous estimons que les éléments que nous avons collectés sont suffisants et appropriés pour fonder notre opinion. »)

**Une telle attestation ne saurait être donnée dans le cas présent**, car l'analyse de la méthode retenue par la société et le programme de vérification sont insuffisants, en particulier :

- pas de vérification arithmétique des factures ;
- pas de contrôle de l'indication du bon à payer, ni de rapprochement aux contrats ;
- la date retenue ne permet pas de contrôler les chevauchements de fin d'exercice ;
- pourquoi 50 factures ;
- on ne peut conclure à un pourcentage de 16 % ;
- que cache un pourcentage aussi important ?

Méthode préconisée :

- on peut retenir le principe d'un seul échantillonnage bien qu'il y ait plusieurs types d'erreurs ;
- la sélection des factures aurait dû être faite à partir d'une table de nombres au hasard :
  - une sélection de 25 factures au hasard dans les 8 000 factures existantes,
  - les factures seront alors identifiées à partir du journal des achats, numéroté,
  - les factures sélectionnées doivent être vérifiées au regard des risques d'erreur : bon prix unitaire (cf. contrat), bonne quantité (cf. bon de réception et bon de commande), bonne imputation d'exercice (date de réception versus date de comptabilisation et exercice d'imputation, bon compte comptable utilisé, et vérification du bon transfert de propriété (clause contractuelle) ;
- en l'absence d'erreurs détectées dans la sélection de 25 factures, il est possible de considérer que l'indice de confiance sur les 8 000 factures Fournisseurs est de 95 % (loi normale). Ceci repose aussi sur un travail au préalable sur la vérification de la qualité de l'organisation du processus Fournisseurs et de la confiance dans les contrôles mis en place par la société pour pallier tout sujet ou erreur dans le processus Achats ;
- en cas d'erreurs détectées (ce qui est le cas ici), il aurait été préférable de faire une nouvelle sélection de 40 factures, au hasard comme précédemment. Puis de procéder aux tests décrits ci-dessus :
  - si aucune anomalie n'est détectée, l'indice de confiance de 95 % est retrouvé,
  - si une ou des anomalies sont découvertes, il sera nécessaire d'estimer l'impact global des anomalies trouvées et d'en tirer les conséquences par rapport au seuil de signification (seuil à partir duquel le commissaire aux comptes ne peut pas certifier sans réserve les comptes).

Il est aussi possible de faire une extrapolation de l’impact sur l’ensemble des factures pour estimer le risque maximal auquel l’auditeur est exposé. De la même manière, le commissaire aux comptes devra en tirer toutes les conséquences sur l’expression de son opinion.

# Le cut-off

En tant que Commissaire aux comptes de la « Société Agathoise de Surf », vous avez assisté à son inventaire physique qui s'est tenu les 30 et 31 décembre N.

Cette société qui est le principal grossiste mondial de planches de surf, avait à cette date un stock de près de 30 000 planches pour une valeur proche de 8 millions d'euros. Au moment où vous assistez vous avez pris un certain nombre de renseignements propres au cut-off des réceptions et des expéditions de marchandises. Ces informations ont été consignées dans les 2 tableaux suivants :

N° du bon de réception	Date du bon de réception	Valeur d'achat des marchandises	Marchandises incluses (ou exclues) de l'inventaire
2 312	29.12.N	116 800 €	incluses
2 313	29.12.N	27 400 €	incluses
2 314	30.12.N	204 600 €	exclues

N° du bon d'expédition	Date du bon d'expédition	Prix de vente HT de l'expédition (en euros)	Prix de revient HT de l'expédition (en euros)	Marchandises incluses (ou exclues) de l'inventaire
8 626	29.12.N	127 750	87 800	exclues
8 627	30.12.N	322 400	249 100	exclues
8 628	31.12.N	96 400	67 300	exclues
8 629	31.12.N		200 400	incluses

Lorsqu’en mars N+1 vous revenez contrôler les états financiers de l’exercice clos au 31.12.N, vous notez les éléments complémentaires suivants :

- les factures d’achats relatives aux bons de réception 2 312 à 2 315 ont été enregistrées dans les charges de l’exercice N ;
- le bon 2 315 concerne une réception de janvier N+1 pour un montant de 458 000 €, qui avait été expédié et facturé en décembre N mais dont la livraison avait été retardée chez le transporteur du fournisseur. Cette somme n’a pas été incluse par régularisation dans les stocks de la « Société Agathoise de surf » ;
- toutes les factures d’achats correspondant aux bons 2 316 et suivants ont été comptabilisées sur l’exercice N ;
- les bons d’expédition 8 626 et 8 627 ont fait l’objet d’une facturation en N, incluse dans le chiffre d’affaires de cet exercice ;
- les bons d’expédition 8 628 et 8 629 n’ont pu être facturés qu’en N+1 et inclus dans les ventes de N+1 ;
- les bons d’expédition 8 630 et suivants concernent des opérations de l’exercice N+1, comptabilisées dans les ventes de N+1.

1) Le principe du rattachement des produits et des charges, le cut-off a-t-il été respecté ? Sinon quel est l’effet des erreurs sur le résultat d’exploitation ?

2) Quelle suite donneriez-vous à ces redressements, si le résultat d’exploitation de l’entreprise apparaissant dans le compte de Résultat qui vous est présenté est de 1 530 000 € ?

## CORRIGÉ

### Le cut-off

1) Le contrôle des dernières réceptions et expéditions de l’exercice et des premières de l’exercice suivant est une vérification importante lors d’un audit.

a) Les bons de réception 2 312 et 2 313 ne posent aucune difficulté. Les marchandises correspondantes ont été reçues en N, incluses dans les stocks au 31.12.N, et la facture d'achat correspondante comptabilisée en charges.

b) Pour le bon de réception 2 314, dans la mesure où les marchandises ont été reçues le 30 décembre N, celles-ci auraient dû être incorporées aux stocks, d'autant plus que la facture correspondante a été enregistrée en charge de l'exercice N.

Les stocks ont ainsi été minorés de 204 600 € et le résultat d'exploitation d'autant.

c) La facture relative au bon de réception n° 2315, n'aurait pas dû être comptabilisée en charges, dans la mesure où cette marchandise n'a pas été réceptionnée en décembre N, et pas incluse dans les stocks de fin d'exercice.

Les charges de l'exercice N ont donc été majorées de 458 000 € et le résultat d'exploitation a été minoré d'autant.

d) Les marchandises correspondant aux bons d'expédition 8 626 et 8 627 ont fait l'objet d'une exclusion des stocks, ce qui est normal en raison de leur expédition en N. La comptabilisation de leur facture en N est aussi tout à fait juste.

e) Les marchandises propres au bon 8 628 ont été exclues des stocks, ce qui est normal, mais la facture correspondante aurait dû être comptabilisée en N. Le chiffre d'affaires a donc été minoré de 96 400 €, de même que le résultat d'exploitation.

f) En ce qui concerne l'expédition objet du bon n° 8629, les marchandises n'auraient pas dû être incluses dans les stocks, étant sorties en N. La facture n'ayant pas été comptabilisée en N, la minoration du résultat correspond à la différence entre le prix de vente et le prix de revient de ces marchandises soit :  $288\ 400 - 200\ 400 = 88\ 000 \text{ €}$ .

2) L'effet cumulé de ces écritures est une minoration du résultat de 847 000 € ( $= 204\ 600 + 458\ 000 + 96\ 400 + 88\ 000$ ).

Au vu de l'importance relative de cet ajustement, il sera demandé à la société de redresser ses états financiers en conséquence.

Dans le cas où la société n'accepterait pas de le faire, une réserve serait faite dans le rapport du commissaire aux comptes sur les comptes de la société.



# La technique de confirmation Clients

Le cabinet G.H. CONSEIL dans lequel vous êtes un des deux associés, assure l'expertise comptable de la Compagnie Internationale des Chariots Élévateurs (C.I.C.E.). Cette société anonyme d'un capital social de 4 800 000 euros réalise un chiffre d'affaires de 220 millions d'euros (TTC) dont 45 % à l'exportation. Le résultat prévu pour l'exercice N serait de 12 millions d'euros.

Elle a été créée il y a plus de 30 ans par un ingénieur astucieux, Pierre Charron, et est actuellement possédée à 35 % par la famille du fondateur, le restant des actions étant la propriété de la banque d'affaires Majot-Ferninck. Cette importante participation avait été prise à la suite des difficultés qu'avait connues M. Charron pour financer l'expansion de sa société et c'est à la suite de ce rachat que vous avez été nommé expert-comptable de la Compagnie.

Votre nomination s'explique par la bonne réputation que votre cabinet a pu se faire dans les milieux d'affaires.

G.H. CONSEIL s'est toujours en effet imposé la règle de respecter, quel que soit son client, des normes de révision comptable très strictes. En particulier, lorsque votre cabinet était appelé à contrôler des états financiers de fin d'exercice, obligation était faite aux collaborateurs du cabinet d'étudier le contrôle interne, établir un programme de travail et plus généralement d'utiliser les outils d'audit les mieux adaptés pour s'assurer de la sincérité et de la régularité des documents révisés.

Cette règle a dans le passé, et pour l'année sociale présente, été intégralement mise en application à la C.I.C.E. Une analyse complète du contrôle interne a été effectuée : flow charts et questionnaires ont été mis à jour ou remplis. Des sondages portant sur l'intégralité de l'exercice N (la société clôture ses comptes le 31 décembre) ont été réalisés pour tester le bon fonctionnement des forces du système que l'analyse avait révélé. Des faiblesses importantes ont été notées dans le domaine des achats, de la paie, et des rapprochements de banque et des tests spécifiques ont été effectués pour déterminer leur impact.

En ce qui concerne les ventes, aucune faiblesse majeure n'a été remarquée et il a été possible de s'assurer en particulier :

- de la régularité du volume du chiffre d'affaires mensuel de la société (en effectuant une revue analytique par ligne de produit et en la comparant avec celle de l'exercice précédent) ;

- du bon enregistrement comptable en produits de toutes les expéditions effectuées ;
- de la bonne comptabilisation en créances clients de ces ventes et des encaissements ultérieurs correspondants.

Ces deux derniers points ont été vérifiés en effectuant des tests à différentes périodes de l'exercice. Ces tests n'ont pas révélé d'erreurs.

Les états financiers de fin d'année vous ayant été remis, il vous reste donc en ce qui concerne les ventes à effectuer un certain nombre de contrôles. Sur la base du questionnaire de contrôle que vous avez rempli en annexe, vous décidez donc d'établir un programme de travail pour vérifier plus particulièrement le montant des créances clients et effets à recevoir apparaissant au bilan au 31 décembre N dont le montant total est le suivant (avec les comparatifs au 31 décembre N-1).

	<b>31.12.N</b>	<b>31.12.N-1</b>
<b>Clients</b>	52 004 236,25	50 834 771,15
<b>Effets à recevoir</b>	7 897 789,85	3 989 331,30
<b>Sous-total</b>	59 902 026,10	54 824 102,45
<b>Provision client douteux</b>	(793 245,00)	(678 112,00)

Vous avez noté par ailleurs que :

1) La Société se fait payer par chèques ou effets à recevoir, selon les clients et les contrats passés. Les conditions de crédit étant, tant en France qu'à l'étranger, de 90 jours fin de mois.

La société effectue un transfert comptable du poste clients au poste effets à recevoir lorsque la traite établie par la C.I.C.E. est retournée acceptée. Les créances des clients n'ayant pas honoré leurs traites, sont bien entendu portées en « clients », et en général des procédures judiciaires sont initiées.

La société ayant une bonne situation de trésorerie, aucune remise pour règlement comptant n'est effectuée.

2) Aucune influence saisonnière n'est constatée pour les ventes et il n'y a aucun véritable ralentissement des commandes lors des périodes de vacances.

3) La société tient 3 sortes de balances clients où les clients sont identifiés par des numéros à 5 chiffres :

- a) des balances individuelles clients et effets à recevoir ;
- b) une balance conjointe par solde client, où figure le montant des créances et des traitements pour lequel il est débiteur à la date du bilan.

L'analyse de cette dernière balance au 31 décembre N peut se résumer de la manière suivante :

Classe de valeur	Nombre de clients couverts	Pourcentage en valeur
<b>Clients avec un montant de créances supérieur à 100 000 euros</b>	36	12 %
<b>Clients avec un montant de créances compris entre 25 000 et 100 000 euros</b>	530	36 %
<b>Clients avec un montant de créances inférieur à 25 000 euros</b>	2 134 2 700	53 %
<b>Sous-total</b>		101 %
<b>Clients avec soldes créditeurs tous inférieurs à (30 000 euros)</b>	25 2 725	(1 %)
<b>Total</b>		100 %

c) une balance par ancienneté de soldes, faisant apparaître les résultats globaux suivants :

Clients Montant total	0-120 jours	4-6 mois	6-12 mois	12 mois et plus
52 004 236,25	50 121 732,75	900 881,00	309 497,05	672 125,45

NOTA : dans le programme de travail, il est envisagé d'utiliser la procédure de confirmation pour les soldes clients au 31 décembre N. Au vu du grand nombre de comptes, il est bien entendu nécessaire de travailler par sondage et il doit être indiqué :

- la manière avec laquelle sera déterminé le nombre de lettres à expédier, et sélection de clients devant être circularisés ;
- un modèle de lettre ;
- la présentation d'un modèle d'état pour contrôler les résultats de la demande de confirmation.

***ANNEXE : Questionnaire de contrôle interne sur le cycle des ventes***

Questions			Réponses
	oui	non	Observations
<b>Général</b>			
1.a) Existe-t-il un système de contrôle budgétaire pour les ventes ?	X		Tenu par le département Contrôle de Gestion, mais responsabilité de la Direction Commerciale
b) Les budgets (ou prévisions) sont-ils comparés avec les réalisations et des variations expliquées régulièrement ?	X		

<b>Contrôle des expéditions</b>			
2) Les commandes clients sont-elles revues et approuvées avant acceptation par :	X	X	Le service crédit est indépendant de la Direction Commerciale. Il dépend de la Direction financière
a) le service commercial, en ce qui concerne les conditions et la disponibilité des marchandises ?			
b) le service crédit pour le recouvrement de la créance ?			
3. Les commandes téléphoniques doivent-elles être confirmées par écrit par le client avant d'être exécutées ?	X		Mais très peu de commandes téléphoniques, seulement pour pièces de rechange.
4. Les expéditions sont-elles faites au vu de documents (bon d'expédition) prénumérotés et dûment approuvés ?	X		Approbation est faite par le chef du Service (M. Ortameyer)
5. La procédure permet-elle de livrer les marchandises aux clients dans les délais fixés, ceci afin d'éviter les réclamations et les risques de litiges avec la clientèle qui peuvent en résulter ?	X		Suivi par l'ingénieur commercial pour les grosses commandes
<b>Contrôle de la facturation</b>	X		Dépend de la Direction commerciale
6. Le service de la facturation est-il entièrement séparé du service expédition et de la comptabilité clients ?			

7.a) Les factures sont-elles prénumérotées dans l'outil de facturation ?  b) Est-ce qu'il y a un contrôle séquentiel de ces numéros ?	X  X	Fait par le service comptabilité clients
8. Les factures sont-elles contrôlées par une personne autre que celle qui les a établies avec :  a) les bons de commande pour contrôle des conditions ?  b) les bons d'expédition pour contrôle des quantités ?  c) les tarifs ou les approbations individuelles de prix pour l'exactitude des prix facturés ?  d) les calculs arithmétiques sont-ils vérifiés ?	X  X  X  X  /	L'ensemble de la chaîne commande-expédition-facturation est géré par un logiciel de gestion.  Néanmoins, il existe un contrôle par sondage régulier par le service comptabilité et ponctuel par le service Audit Interne.
9. Les factures sont-elles expédiées directement au client par le service facturation ou par le Service Courrier ?	X	Expédition faite par le service du courrier, mais à la demande du service Commande Clients.
10. S'assure-t-on que le service de la facturation reçoit tous les documents nécessaires pour établir les factures concernant les expéditions faites directement par des fournisseurs aux clients ?	X	Aucune expédition directe des fournisseurs de la société aux clients.

11. Procède-t-on à des contrôles réguliers des documents d'expédition pour s'assurer que tous les articles expédiés ont bien été facturés ?	X	Le logiciel établit mensuellement une liste de tous les bons d'expédition n'ayant pas fait l'objet d'une facturation. Cette liste est analysée et traitée par le service clients-commande.
<b>Contrôle de la comptabilisation</b>	X	Par contrôle du suivi numérique sur le journal des ventes. Le logiciel de gestion étant un produit standard, il y a déversement direct et automatique en comptabilité des factures émises.
13. Les marchandises (y compris les emballages, palettes, etc..) expédiées en vertu d'un contrat de vente à condition ou en consignation, sont-elles correctement suivies et comptabilisées ?	N/A	Aucune vente à condition ou en consignation
14. S'assure-t-on que les ventes au comptant sont correctement enregistrées ?	N/A	Aucune vente n'est faite avec un règlement au comptant

15. Les journaux de vente sont-ils :	X		
a) établis par un service indépendant de la facturation et des comptes clients ?	X		Ces rapprochements sont directement réalisés par le logiciel.
b) rapprochés avec les factures établies au cours de la période ?	X		
c) rapprochés avec les montants passés en comptes collectifs ?	/		
d) rapprochés en quantité avec les fiches de stocks ?			
16. Les comptes permettent-ils de distinguer :	N/A		
a) les ventes aux sociétés du même groupe ?			
b) les exportations ?	X		Sous-section spéciale
c) les ventes par catégories de clientèle	/		5 grandes catégories
d) les ventes par classes de produits ?	/		4 classes de produits
17. À la date de l'arrêté des comptes, toutes les marchandises sorties du magasin, les bons de livraison en instance de facturation, les factures en instance de comptabilisation, font-ils l'objet de recherches afin d'enregistrer en factures à établir les sommes nécessaires ?	X		Travail particulier effectué par le service comptabilité, contrôlé par le service d'Audit Interne

18. a) Dans le cas de retour de marchandises, leur acceptation fait-elle l'objet d'une autorisation spécifique et le service commercial est-il avisé rapidement ?	X X	Autorisation par le Directeur commercial
b) En cas de remises exceptionnelles, leur acceptation fait-elle l'objet d'une autorisation spécifique ?		Seul par le Directeur commercial
c) supportés, dans le cas de retour de marchandises ou des emballages consignés, par un bordereau de réception signé ?	X	Bon de réception signé par le chef du service réception
19. Est-ce qu'il y a un contrôle de liasses vierges d'avoirs ?	X	Par la Direction commerciale
20. Les soldes créditeurs (y compris ceux dus au paiement d'acomptes) sont-ils régulièrement examinés ?	X	Revus par le Chef comptable
21. Les créances qui ont été passées à pertes et profits :	X	Par le Directeur financier
a) ont-elles été approuvées auparavant par un responsable ?		Mais revues régulièrement avec la Direction du Crédit
b) restent-elles sous le contrôle de la comptabilité ?		

<p>22.a) Des limites de crédit sont-elles fixées pour chaque client ?</p> <p>b) Ces limites sont-elles revues régulièrement (pour tenir compte des circonstances) ?</p> <p>c) Ces limites de crédit sont-elles indiquées sur les comptes clients ?</p> <p>d) Les commandes clients sont-elles approuvées par le service « surveillance des crédits » avant d'être exécutées ?</p> <p>e) Le responsable du service « surveillance des crédits » est-il promptement avisé des impayés ?</p>	X		Par la Direction du Crédit
	X		
	X		
	X		
	/		Par le service trésorerie
23. Le service crédit est-il entièrement séparé :	X		Service indépendant
a) du service ventes ?			
b) du service trésorerie ?			
c) du service comptable qui tient les comptes clients ?			
24.a) Envoie-t-on des relevés mensuels à tous les clients ?	X		Mais programme de relance automatique — relance faite par la Direction commerciale.
b) La vérification et l'envoi de relevés sont-ils faits indépendamment de la comptabilité ?	X		
c) Les relevés sont-ils tous envoyés directement aux clients (et non pas confiés aux représentants commerciaux)	X		

25. Les paiements reçus sont-ils rapprochés des factures (par exemple par lettrage des comptes clients, etc.)	X		Par le service comptabilité clients, mais mise au compte par le service trésorerie
26. Est-il rendu compte régulièrement a) des factures impayées ? b) des soldes arriérés ? c) des dépassements de limite de crédit	X X		Contrôle par la Direction du Crédit, mais ponctuellement aussi par le service d'Audit Interne
27. Les employés qui tiennent les comptes clients sont-ils indépendants de ceux qui effectuent les tâches suivantes			
a) autorisent les crédits ou approuvent les escomptes, retours de marchandises ou remises aux clients ?	X		Par la Direction Crédit
b) suivent les recouvrements des créances ou autorisent le débit à pertes et profits des créances irrécouvrables ?	X		Par la Direction Crédit
c) manipulent ou enregistrent les recettes ?			Par le service Trésorerie
d) préparent les factures de ventes ou tiennent les journaux de ventes ?	X		Service facturation dépendant de la Direction commerciale -
28.a) Tient-on des comptes individuels clients ?	X		Programme informatique interne (revu par le service Audit Interne)
b) Tient-on un compte collectif clients hors de la comptabilité clients ?	X		

c) Établit-on des balances clients mensuelles ?	X		
d) Le solde du compte collectif est-il rapproché mensuellement avec le total des comptes individuels ?	X		Par le service Comptabilité générale
e) Établit-on régulièrement des balances clients par ancienneté de créances ?	X		Balance par antériorité de solde

N/A = Non applicable

Questions	Réponses		Observations
	oui	non	
f) Les balances sont-elles vérifiées à intervalles réguliers par un responsable indépendant ?	X		Par la Direction Crédit
g) Les créances arriérées sont-elles remises à un service contentieux ?	X		Dépend du Service juridique
h) Une provision pour créances douteuses est-elle établie sur une base acceptable ?	X		Sur base des balances et dossier du client
29			
a) Les comptes individuels clients sont-ils mouvementés d'après les documents originaux ?	X		Sur base des factures et règlement du service trésorerie
b) Les employés chargés des comptes clients doivent-ils s'assurer que les pièces comptables sont approuvées avant de les comptabiliser ?	X		Passent, par ailleurs, par le Chef de la comptabilité générale



5 - Envoyer des confirmations directes aux débiteurs en utilisant des demandes positives (cf. modèle ci-joint) et détermination du nombre sur feuille de travail spécialisée et en y indiquant les numéros des factures ou effets acceptés par le client sélectionné.

6 - Vérifier les réponses aux demandes confirmation.

7 - Envoyer des 2<sup>e</sup> demandes de confirmation lorsqu'aucune réponse à la 1<sup>re</sup> demande positive n'a été reçue.

8 - Enquêter sur les demandes retournées à l'expéditeur et les réponses en désaccord.

9 - Effectuer des procédures alternatives de vérification, pour les confirmations pour lesquelles aucune réponse n'a été reçue (bons de livraison, factures, règlement ultérieur).

10 - Établir un récapitulatif général des résultats de la demande de confirmation.

11 - Obtenir et vérifier la balance par antériorité de soldes. Cette vérification devra se faire en rapprochant cette balance de la balance individuelle client, et en testant les reports dans les différentes classes qui ont été distinguées (+120 jours, 4-6 mois...).

12 - Contrôler si possible le règlement ultérieur des soldes importants anormaux sinon discuter avec le Directeur du Crédit du recouvrement de ces soldes, en consultant les dossiers de crédit et de correspondance.

13 - Sélectionner les comptes individuels et vérifier que les transactions importantes intervenues dans une période de deux semaines avant et après la date du bilan sont correctes.

14 - Parcourir le compte collectif du Grand Livre pour l'exercice soumis à vérification et les semaines qui suivent la date de clôture ; relever les créances importantes passées en perte et les opérations inhabituelles et faire les recherches appropriées.

15 - Pointer dans les livres le recouvrement des effets échus dans la période qui suit la date du bilan. Examiner les impayés et les motifs de prorogation.

16 - Au vu des contrôles précédents et de la balance par ancienneté de solde, examiner l'évaluation de la provision pour clients douteux et conclure.

17 - Classer les soldes des comptes de débiteurs à la date du bilan en :

- clients ;
- personnel ;
- filiales.

Mais vérifier qu'il n'existe pas de compte courant débiteur pour les administrateurs de la Société.

18 - S'assurer qu'aucune créance ne doit être classée dans les « Autres valeurs immobilisées ».

19 - Enquêter sur les soldes créditeurs importants, et si nécessaire envisager :

- leur confirmation ;

- leur reclassification.

20 - Si à la suite de ce travail, des modifications doivent être apportées à ce programme ou aux futurs programmes, indiquez-le ci-dessous et joindre une note décrivant avec suffisamment de détails les modifications suggérées.

## **2. Détermination de l'échantillon de clients à circulariser et méthode de tirage au hasard de ces clients**

1) Détermination de la valeur moyenne du solde client pour chaque strate.

	Nombre de clients	Pourcentage en valeur du total	Moyenne
A) Client avec un montant de créance supérieur à 100 000 €	36	12 %	200 000
B) Client avec un montant de créance compris entre 25 000 et 100 000 €	530	36 %	40 000
C) Client avec un montant de créance inférieur à 25 000 €	2 134	53 %	15 000
<b>Clients créditeurs</b>	25	(1 %)	24 000
	2 725	100 %	22 000



### 3. Tableau de contrôle général de la circularisation

	<i>Balances débitrices Valeur Montant</i>	<i>Balances créditrices Valeur Montant</i>
A - total clients au 31/12/N		
B - total confirmé		
B/A = % de confirmations effectuées		
C = réponses reçues en accord ou rapprochées		
C/B = % de confirmations reçues en accord		
C/A = % de soldes confirmés et en accord		
D = réponses en désaccord et montant en désaccord		
D/B = % de confirmations reçues en désaccord		
D/A = % de confirmations en désaccord sur total client		
E = confirmations sans réponses vérifiées par autre procédure		
E/B = % de confirmations sans réponse mais vérifiées		

Contrôle : E + D + C = B

## 4. Modèle de confirmation – Comptes clients

DUPOND S.A.  
13, avenue Geoffroy  
92140 Suresnes

Messieurs,

Nos vérificateurs comptables G.H. CONSEIL, procédant à la vérification de notre comptabilité, vous prient de bien vouloir leur certifier le solde de votre compte dans les livres à la date du 31 décembre N.

À cette fin, nous vous serions obligés de signer la formule ci-dessous, de la détacher et de la faire parvenir directement à nos vérificateurs comptables, à l'aide de l'enveloppe affranchie ci-jointe.

Nous tenons à préciser que la présente demande a uniquement pour objectif le contrôle de nos comptes à la date indiquée ci-dessous. Les règlements qui seraient éventuellement intervenus entre cette date et le moment où vous recevrez cette lettre ne sont pas à prendre en considération.

Nous vous en remercions par avance et vous prions d'agréer, Messieurs, l'expression de nos sentiments distingués.

MM. G.H. CONSEIL

112, avenue Pierre  
1<sup>er</sup> de Serbie

75116 Paris

Messieurs,

Nous soussignés DUPOND S.A. vous confirmons que nous sommes d'accord sur le solde de :

176 730,42 euros en votre faveur

que fait apparaître notre compte dans les livres de la Société C.I.C.E. à la date du 31 décembre N.

Signature, date et cachet commercial

Détail du solde ci-dessus :

Facture 36663	12 742,63	Observations en cas de désaccord :
Effet au 30/01/N+1	<u>163 987,79</u>	
	176 730,42	

Remarques :

1) La confirmation ci-dessus est dite « fermée ». En effet, la demande exprimée de confirmation fournit le montant dans les comptes de la société. La réponse attendue est donc OUI ou NON.

Une alternative aurait été de procéder à une confirmation « ouverte » ; la société aurait alors été de demander la position dans les comptes Fournisseurs de son client. En pratique, la solution de la confirmation « fermée » est privilégiée car le taux de réponse est nettement plus important car demandant moins d'effort au client sollicité.

2) Le même type de confirmation existe pour les comptes Fournisseurs d'une société. Dans ce cas, l'auditeur demande à son client d'envoyer une demande de confirmation à certains fournisseurs de la société afin de valider le montant en dettes dans les comptes audités.

3) Même si elles procèdent de la même intention, les confirmations formulées aux banques ou aux avocats ne ressemblent pas au modèle ci-dessus.

Les demandes de confirmation aux banques sont ouvertes et ont pour objectifs d'obtenir confirmation d'un solde ou une information à la date de clôture des comptes : solde des comptes bancaires à la date de clôture, niveaux du capital restant dû en cas d'emprunts bancaires, liste des signataires, montant des cautions et garanties, etc.

Les demandes de confirmation aux avocats sont aussi ouvertes et ont pour objectif d'obtenir à la fois une information sur les litiges et/ou procédures judiciaires en cours avec un souhait d'éclairage sur les montants en jeu et potentiellement à devoir par la société, et sur le niveau des honoraires non réglés à la date de clôture.

# L'audit des stocks

Vous êtes commissaire aux comptes de la société anonyme Bold et le premier exercice couvert par votre mandat s'étendait du 1<sup>er</sup> janvier au 31 décembre N. Il s'agit d'une affaire industrielle qui possède des intérêts dans deux autres sociétés A et B, dont l'activité est voisine de celle de la société Bold. Cependant, la détention des titres de ces deux sociétés n'est pas nécessaire à l'exploitation de la société Bold.

Les états financiers au 31 décembre N qui vous sont présentés se trouvent en annexes 1 et 2.

Parmi les contrôles à exécuter, vous avez inclus, dans votre programme de travail, celui des stocks.

Décrivez les opérations qui entrent dans le processus, les méthodes à employer, les précautions à prendre pour émettre un avis sur le caractère fiable ou non de l'inventaire des stocks.

Dans la réponse, vous aborderez notamment les problèmes soulevés par le contrôle physique des stocks.

## **Annexe 1 : Société Bold – Bilan au 31 décembre N (en milliers d'euros)**

ACTIF		PASSIF		
	Brut/Amt-prov	Net		
<i>Immobilisations incorporelles</i>			Capital	3 000
– Amortissements	(10)	10	Prime d'émission	600
<i>Immobilisations corporelles</i>			Réserve légale	170
Terrain		500	Autres réserves	1 270
Constructions	2 360	1 920	Résultat de l'exercice	268
– Amortissements	(440)	1 920	Provisions réglementées	360
Matériel et outillage industriel	4 450	3 160	Capitaux propres	5 668
– Amortissements	(1 290)	3 160		
Matériel de transport	820	370		
– Amortissements	(450)	370		
Autres immobilisations corporelles	210	40		
– Amortissements	(170)	40		
Immobilisations en cours		200		
<i>Immobilisations financières</i>				
Titres de participation		1 430		
<i>Stocks</i>		8 220		
<i>Actif réalisable et disponible (créances et trésorerie)</i>		4 860	Emprunts et dettes	15 042
<b>Total de l'actif</b>		<b>20 710</b>	<b>Total du passif</b>	<b>20 710</b>

**Annexe 2 : Société Bold – Compte de résultat au 31 décembre N  
(en milliers d'euros)**

Produits d'exploitation	
Production vendue	53 370
Production stockée	430
Charges d'exploitation	
Achat de matières	19 450
Variation de stocks	(430)
Autres achats et charges extérieures	4 780
Impôts et taxes	140
Salaires et charges	26 260
Dotations aux amortissements	1 190
<b>Résultat d'exploitation</b>	<b>2 410</b>
Produits financiers	-
Charges financières	(1 350)
<b>Résultat financier</b>	<b>(1 350)</b>
<b>Résultat courant</b>	<b>1 060</b>
Résultat exceptionnel	(400)
Participation	-
Impôt sur les sociétés	(392)
<b>Résultat net</b>	<b>268</b>

## **CORRIGÉ** **L'audit des stocks**

Le contrôle des stocks est indispensable. Il s'effectue en deux temps :

- opérations matérielles de recensement ;
- évaluations et chiffrages.

## 1. Opérations matérielles de recensement

La qualité de l'inventaire des stocks repose essentiellement sur la valeur des procédures appliquées.

Le réviseur aura donc :

- à prendre connaissance la note relative à l'inventaire des stocks et en faire un examen critique destiné à localiser les possibilités d'erreurs ou de fraudes que les dispositifs décrits permettraient ;
- à s'assurer de leur respect au cours des opérations d'inventaire : observation critique de leur déroulement ; l'inventaire a-t-il eu lieu à la date voulue ?

La procédure d'inventaire devra préciser :

- le lieu (ou les lieux), la date de l'inventaire et les personnes impliquées dans le comptage ;
- la liste des zones à inventorier ;
- le rangement des aires de stockage avant le début de l'inventaire ;
- la gestion des expéditions et réceptions si elles ne peuvent pas être bloquées au moment de l'inventaire ;
- la méthode de comptage (intégrale, partielle, par unité, par carton, suite à une pesée) ;
- le marquage des stocks comptés ;
- l'éventuelle identification de stocks peu mouvementés.

Les constatations par l'auditeur au cours de l'inventaire peuvent être les suivantes :

- la qualité du rangement des stocks dans l'ensemble des aires de stockage ;
- le bon respect des procédures d'inventaire ;
- la vérification, via le marquage mentionné dans la procédure, du comptage de l'ensemble des zones ;
- la réalité de l'arrêt ou non des sorties et entrées de stocks au cours de l'inventaire.

En fonction de ce qu'il aura constaté, il orientera ses propres contrôles qui consisteront en :

- sondages quantitatifs ;
- rapprochement avec l'inventaire permanent.

Au préalable, il aura procédé au recensement des catégories de stocks :

- quelles sont-elles ?
- où se trouvent les différents stocks ?
- quelle est leur importance relative ?

Les stocks à l’extérieur de l’entreprise pourront faire l’objet de demandes de confirmation. Ce sera par exemple le cas pour une entreprise qui sous-traite tout ou partie de la gestion de son stock à une société externe multi-entreprises.

A contrario, il peut exister dans les magasins des marchandises en dépôt, n’appartenant donc pas à l’entreprise.

Une attention particulière sera apportée à tout mouvement susceptible de provoquer un chevauchement d’inventaire :

À l’achat :

- marchandises facturées avant la date de clôture et non encore réceptionnées ;
- marchandises reçues et inventoriées mais non comptabilisées.

À la vente :

- marchandises livrées mais non facturées ;
- marchandises facturées et inventoriées.

Des problèmes juridiques peuvent se poser sur la propriété des marchandises au jour de l’inventaire. Ils doivent être résolus en fonction des conditions de vente convenues. À titre d’exemple, des marchandises en consignation peuvent être présentes sur le site de l’entreprise. Les clauses contractuelles avec le fournisseur peuvent prévoir que le transfert de propriété ne se fait qu’à partir du moment où l’entreprise « utilise » cette matière première.

## 2. Évaluation et chiffrage

L’évaluation des stocks peut être contrôlée par sondages. Il s’agira de s’assurer :

- que les méthodes d’évaluation sont conformes à celles définies par la société en utilisant, par exemple, la méthode du coût moyen pondéré. En particulier, la formule utilisée pour valoriser les produits finis doit être revue avec attention et en cohérence avec notre propre connaissance du processus de production de la société ;

– que ces méthodes n'ont pas été modifiées d'un exercice à l'autre (principe comptable de permanence des méthodes).

Le contrôle du chiffrage des éléments de stocks sera exécuté par sondages sur différentes typologies de stocks (matières premières, encours, produits finis).

Il s'agira aussi de ne pas omettre de contrôler les reports entre l'outil de gestion des stocks, la comptabilité et les synthèses des feuilles de comptage.

Enfin, il faudra vérifier la prise en compte éventuelle de la sous-activité, et le calcul des provisions pour dépréciation (rotation lente, obsolescence, prix de vente inférieure au prix de revient).

En tout état de cause, une information détaillée en annexes des comptes devra être fournie pour indiquer au lecteur les principes et méthodes de comptabilisation et donc d'évaluation des stocks, ainsi que ceux appliqués à la dépréciation de ceux-ci.



# L'audit d'un portefeuille Titres (en normes françaises et internationales)

La société Sofinax est une société de portefeuille, filiale de la banque BMB, qui est cotée.

Son activité est surtout orientée vers les prises de participation dans le secteur industriel et commercial, mais elle gère également un portefeuille de placement toutefois peu significatif et effectue quelques opérations de trading.

Son portefeuille-titres, déclaré dans sa liasse de consolidation au 31 décembre N, s'analyse de la façon suivante :

Encours en k€ au 31.12.N :

Titres détenus jusqu'à l'échéance

Titres disponibles à la vente 1 341 064

(Titres de part., TIAP et Titres de placement)

Titres de trading 2 647

Total : 1 926 234

À l'occasion de la révision des comptes consolidés de la banque BMB au 31 décembre N, vous êtes chargés de valider la liasse de consolidation de sa filiale Sofinax (dont vous êtes aussi commissaire aux comptes) et en particulier l'encours des titres détenus par la société S et le résultat afférent dégagé sur l'exercice. À cet effet, vous disposez pour Sofinax d'une balance générale et d'un grand livre au 31 décembre N et de différents états de gestion préparés par le client (cf. Annexes jointes).

Vous détaillerez les travaux qui sont à effectuer et relèverez les anomalies éventuelles, tant en social pour Sofinax, que dans le cadre de la liasse de consolidation pour le groupe BMB (normes IFRS).

## 1. Annexe 1 : Titres de participation et TIAP (Inventaire et évaluation au 31 décembre N)

Sociétés	Nbre de titres détenus	% déten-tion	Prix de Revient unit. comptable unitaire €	Prix de Revient global comptable	Éva-luation unitaire €	Évaluation globale (k€)	Base de l'éva-luation	Résultat latent (k€)	Provision
<b>TITRES DE PARTICIPATION</b>									
Assur. Nat	1 246 460	1,48 %	233,36	290 874	215,20	268 238	Cours de bourse	(22 636)	(22 636)
Air Region	80 290	26,27 %	332,18	26 670	655,23	52 609	«	25 939	
Business Comp	575 227	1,43 %	326,00	187 524	466,83	268 533	«	81 009	0
Harris Tex	476 020	19 %	427,69	203 589	466,83	222 220	»	18 631	
Ritz Entrepr Betamax	682 388	11,50 %	439,72	300 060	584,25	398 685	Actualis. des bénéf. futurs	98 625	0
Véron	384 000	2,25 %	100,00	38 400	100,00	38 400	VNC	0	0
				1 047 117		1 248 685		201 568	
TIAP									(22 636)
Chemex	321 590	4,94 %	612,53	196 983	600,10	192 986	Cours de bourse	< 3 997 >	< 3 997 >
Monaco Part	4 260 790	3,98 %	172,43	734 688	163,30	695 797		< 38 901 >	< 38 901 >
Ituc	37 440	4,68 %	198,01	7 413	204,48	7 656	Actif net	243	
Total				939 084		896 429		< 42 655 >	< 42 898 >

## 2. Annexe 2 : Titres de placement et titres de trading

***Titres de placement (obligations)***  
**Inventaire et évaluation au 31 décembre N**

Valeur	Nbre de titres	Prix unitaire de revient k€	(k€)	Évaluat. unitaire	Évaluat. globale (k€)	Résultat (k€) latent	Provision (k€)
EDN 2020	2 000	1 000	2 000	985	1 970	(30)	(30)
TRU 8	1 000	980	980	980	980		
Total			2 980		2 950	(30)	(30)

***Titres de trading (actions)***  
**Inventaire et évaluation au 31 décembre N**

Valeur	Nbre de titres	Prix de revient unitaire (€)	Prix de revient total (k€)	Évaluation unitaire (€)	Évaluation totale (k€)
TOMEX	1 500	620	930	618	927
	2 000	850	1 700	860	1 720
Total	3 500		2 630		2 647

## 3. Annexe 3 : Récapitulatif des cessions sur l'exercice N

***Titres de participation (k€)***

Éléments cédés	Nombre de titres	Prix de revient Total	Prix de cession total	Résultat de cession
DEXTER	148 000	21 312	24 500	3 188

## 4. Annexe 4 : État des dividendes encaissés sur actions

Valeurs	Montants nets encaissés (k€)	Crédit d'impôt (k€)
Ass Nat.	12 300	6 150
Air Région	1 606	803
Véron	3 720	1 860
Monaco Part	36 950	18 475
Ituc	446	223

## CORRIGÉ

### L'audit d'un portefeuille Titres (sur la base des normes au 31.12.2013)

Dans le cadre de l'audit de la liasse de consolidation (et par là même de la société dont vous êtes CAC), vous devez vous assurer des points suivants :

- les titres ont-ils été comptabilisés de façon exacte et exhaustive et sont-ils réellement détenus par la société ?
- les titres ont-ils été correctement classés dans les catégories appropriées tant en référentiel français qu'en normes IFRS ?
- le portefeuille a-t-il fait l'objet d'une évaluation et les plus et moins-values latentes dégagées ? ont-elles été correctement traitées comptablement dans les 2 référentiels ?
- les mouvements du portefeuille sont-ils justifiés et les plus et moins-values de cession dégagées ont-elles été calculées de façon exacte ?
- s'est-on assuré de l'exhaustivité et de la comptabilisation des revenus courus et encaissés ?

## 1. Contrôle de l'existence et de la correcte comptabilisation du portefeuille

- Rapprocher l'inventaire du portefeuille remis par la société avec la balance générale au 31 décembre N.
- Pointer les quantités et la dénomination des titres figurant sur l'inventaire avec les attestations des dépositaires.

## 2. Contrôle de la classification appropriée des titres en normes françaises et en normes IFRS

1) À la base, les titres doivent être classés **en normes françaises**, selon les principes suivants :

- le portefeuille de Sofinax est constitué de 4 catégories : titres de participation, TIAP, titres de placement, titres de trading ;
- ont normalement été classés en titres de participation, les titres dont la possession durable est estimée utile à l'activité de l'entreprise notamment parce qu'elle permet d'exercer une influence sur la société émettrice des titres ou d'en assurer le contrôle.

Les TIAP (ou titres immobilisés de l'activité de portefeuille) ont pour objet l'obtention à plus ou moins longue échéance une rentabilité satisfaisante et sont caractérisés par l'absence d'intervention dans la gestion des entreprises dont les titres sont détenus.

Les titres de placement sont ceux acquis en vue d'en retirer un revenu direct ou une plus-value.

Les titres de trading résultent d'opérations ponctuelles sur le marché de spéculation, d'arbitrage, de soutien des cours ou bien d'opérations de détachement de coupons. Leur durée de détention doit être inférieure à 6 mois par ligne de titres.

On constate que Sofinax ne détient pas de titres d'investissement (conservés jusqu'à l'échéance).

2) La classification en norme **IAS 39** distingue 4 catégories d'instruments financiers :

- les instruments détenus jusqu'à leur échéance (actifs à paiements fixes ou déterminables avec une échéance fixe) ;
- les actifs disponibles à la vente (destinés à des plus-values à court terme (actifs courants) ou moyen terme (actifs non courants)) ;
- les prêts et créances ;
- les instruments à juste valeur par le résultat (destinés à une revente immédiate) ou sur option.

### 3) L'examen du portefeuille de Sofinax soulève plusieurs remarques ou interrogations :

Pour la liasse de consolidation, il apparaît justifié de reclasser, les titres des sociétés n'entrant pas dans le périmètre de consolidation, les TIAP et titres de placement dans la catégorie IFRS des titres disponibles à la vente. Néanmoins, il y a lieu de vérifier que les plus-values sont intégrées en capitaux propres (Other Comprehensive Income, OCI). En ce qui concerne les moins-values latentes, celles-ci devront être incorporées en OCI, sauf si elles peuvent être considérées comme durables, auquel cas les provisions pour dépréciation, comptabilisées dans les comptes sociaux n'auront pas à être reprises et impacteraient le compte de résultat lors de la période où la dépréciation durable a été constatée. De même, les résultats des cessions seront aussi à examiner, le cas échéant, pour recycler les réévaluations qui auraient été intégrées en capitaux propres (OCI) (cf. ci-dessus).

Par ailleurs, il y a lieu d'approfondir le cas des titres Air Région, car le pourcentage de plus de 20 %, devrait conférer une influence notable à Sofinax et la requalification de ces titres en titres rentrant dans le périmètre consolidation de la banque BMB, avec comme conséquence leur mise en équivalence.

Pour information, même si cela ne concerne que les comptes en normes françaises, il y a eu lieu de noter que les titres Assurance nationales, Business Comp. et RITZ Entr. représentant un faible pourcentage de capital détenu (inférieur à 2 %), on peut s'interroger pour savoir si Sofinax exerce réellement un certain contrôle sur la gestion de la société émettrice et à défaut, il faudrait vraisemblablement les transférer dans la catégorie des TIAP.

En ce qui concerne les titres de trading, leur classement en titres à la juste valeur par le résultat paraît justifié, tant dans les comptes sociaux que consolidés.

## 3. Contrôle de l'évaluation du portefeuille

### 1. Contrôle des critères d'évaluation en normes françaises

#### a) Titres de Participation

Les titres de participation sont évalués à leur valeur d'« usage ». L'évaluation doit être prudente et tenir compte de l'objectif stratégique de la société émettrice des titres. Sofinax a utilisé différentes méthodes classiques (actif net, cours de bourse, actualisation en DCF des bénéfices futurs), toutefois, une ligne (les titres Ituc) a été évaluée à sa valeur nette comptable. Ceci peut être justifié éventuellement si l'acquisition des titres est très récente, la valeur nette comptable reflétant alors la valeur des titres.

**b) TIAP**

**Contrôle des critères d'évaluation**

Ils sont identiques à ceux utilisés pour les titres de participation. Toutefois, la notion d'objectif stratégique n'intervient pas.

**Contrôle du calcul des provisions**

Seules les moins-values latentes sont provisionnées.

**c) Titres de placement**

**Contrôle des critères d'évaluation**

- Titres cotés : cours moyen de bourse du dernier mois.
- Titres non cotés : valeur probable de négociation (une méthode fréquemment utilisée est celle de l'actif net comptable).

**Contrôle du calcul des provisions**

Seules les moins-values latentes sont provisionnées dans les comptes sociaux.

**d) Titres de trading**

Le principe « Mark to market » ou évaluation au prix de marché est appliqué.

Ils sont réévalués au cours du jour de la date d'arrêté. Les plus et moins-values latentes sont donc compensées et portées en compte de résultat.

**2. Contrôle des critères d'évaluation en normes IFRS  
(liaison de consolidation)**

Les méthodes de valorisation retenues pour les comptes sociaux apparaissent dans l'ensemble acceptables pour les comptes consolidés, sous les conditions qu'elles correspondent à celle utilisées pour le groupe dans son ensemble et de manière permanente. Pour les catégories considérées dans notre cas, nous sommes à des évaluations à la juste valeur (par le résultat ou en OCI). Le cours moyen de bourse, méthode principalement retenue est donc acceptable.

À noter que pour les dépréciations des titres disponibles à la vente, si les reprises sont autorisées pour les obligations, aucune reprise ne doit être faite pour les actions. Ceci ne s'applique pas aux titres de trading, réajustées à chaque évaluation par le compte de résultat.

Dans le cas de dépréciation des titres disponibles à la vente, le fait de retenir le cours de bourse

est très prudent, dans la mesure où la dépréciation n'est pas forcément durable. Si la dépréciation de ces titres est considérée comme non justifiée, les corrections correspondantes des OCI et/ou du compte de résultat devront être faites. En tout cas, si cette méthode de valorisation sur la base du cours de bourse est retenue pour les comptes du groupe, mention devra, bien entendu, en être faite dans « l'Annexe aux comptes consolidés ».

## **4. Contrôle des mouvements du portefeuille et du résultat des cessions**

### **1. Mouvements du portefeuille**

- Analyser la variation du portefeuille entre le 31 décembre N-1 et le 31 décembre N.
- Justifier les principales acquisitions et cessions avec les avis d'opérés pour les opérations réalisées en bourse, avec les confirmations de la contrepartie pour les opérations de gré à gré.
- Vérifier que les titres sont comptabilisés coupon exclu (pour les obligations).

### **2. Contrôle du résultat de cessions**

Vérifier par sondage les cessions des titres, afin de s'assurer que :

- la règle FIFO a été respectée ;
- la provision éventuellement constituée a été reprise ;
- les plus et moins-values de cession ont été correctement calculées (coupon exclu pour les obligations, ce qui entraîne une distorsion avec le traitement fiscal caractérisé par le calcul des plus ou moins-values coupon inclus) ;
- le régime fiscal auquel ont été soumis les plus ou moins-values est correct (distinction court terme/long terme).

## **5. Contrôle des revenus**

- Vérifier que le revenu des obligations a bien été réescompté, c'est-à-dire comptabilisé prorata temporis dans les résultats.

- Vérifier par sondage que les coupons et dividendes perçus comptabilisés ont été réellement encaissés (examen des pièces de banque ou avis de coupon). Pour les dividendes perçus non encaissés, s'assurer que la décision de distribution par l'assemblée générale de la société émettrice des titres a bien été prise et que le dividende comptabilisé est conforme au procès-verbal de l'assemblée.
- Vérifier que les titres sont comptabilisés frais exclus, et coupon exclu (pour les obligations).



# L'audit d'instruments financiers dérivés (en normes IFRS)

La Société Financière Montbrun est un établissement financier, filiale d'Alesia Investissements, société mère du groupe.

Son activité est la gestion de la trésorerie du groupe et, plus particulièrement, du suivi de la position du groupe en matière de risque de taux. Il arrive également que la société effectue des opérations de prise de position ou d'arbitrage pour compte propre.

À l'occasion de la révision des comptes consolidés au 31/12/N, vous êtes chargé d'effectuer tous les contrôles que vous jugez nécessaires pour valider le traitement comptable des opérations réalisées par la Société Financière Montbrun sur les marchés financiers dérivés. La définition des objectifs d'audit spécifiques à ces postes vous incombe. (À des fins de simplification, vous vous placerez dans le cas d'une société n'ayant pas le statut d'établissement de crédit et soumise aux dispositions du Plan comptable bancaire).

Lors d'un entretien préliminaire avec le responsable financier de l'entreprise, celui-ci vous a communiqué l'inventaire du portefeuille de swaps de l'entreprise et l'inventaire des positions prises sur EUREX (annexes 1 et 2).

Par ailleurs, votre attention a été attirée par les commentaires suivants, notés lors de l'entretien :

- la Société Financière Montbrun anticipait une hausse des taux au cours de l'exercice ;
- la société avait contracté le 1/9/N-3 un emprunt de 75 millions d'euros à Euribor + 1,2 % sur sept ans. Elle a souhaité lui adosser un swap lui permettant de transformer en charge fixe la charge financière de cet emprunt (swap n° 1 de l'inventaire) ;
- la société avait contracté le 1/8/N-2 un emprunt de 35 millions d'euros à Euribor + 1,3 % qu'elle avait alors immédiatement adossé à un swap (swap n° 2 de l'inventaire). L'emprunt a été remboursé par anticipation le 31/7/N ;
- en juillet de l'exercice N, comparant les propositions de divers établissements financiers de la place, la Société Financière Montbrun a conclu deux swaps de caractéristiques inverses (swaps n°s 3 et 4) ;

– en novembre de l'exercice N, Alesia Investissements a informé sa filiale de ses projets financiers pour N+1, lui indiquant notamment que, dans le cadre d'une opération immobilière sur laquelle elle venait de s'engager, elle souhaite demander à sa filiale de faire appel au marché en procédant à l'émission d'un emprunt de 60 millions d'euros en juin de N+1, et que compte tenu d'un projet d'acquisition qu'elle s'apprêtait à mettre à l'étude, elle pourrait éventuellement demander à sa filiale, à la même époque, de procéder à l'émission d'un second emprunt d'environ 30 millions d'euros. En gestionnaire prudent, et compte tenu de ses anticipations de poursuite de la hausse des taux en N+1, le responsable de la Société Financière Montbrun a vendu 900 contrats Bund échéance juin N+1, « en couverture de ses engagements futurs », a-t-il précisé.

Compte tenu de ces renseignements et de vos objectifs d'audit pour chacun des produits, précisez les moyens que vous souhaitez mettre en œuvre lors de votre intervention, et mentionnez les traitements comptables que vous vous attendez à voir appliquer par la société.

## **1. Annexe 1 : Inventaire du portefeuille de swaps**

N° swap	Nominal En €	Taux versé	Taux reçu	Date de conclusion	Date échéance
1	75 000 000	4 %	Eur +1,2 % + 1%	1/6/N-3	1/9/N+4
2	35 000 000	4,4 %	Euribor +1,3 %	1/8/N-2	1/8/N+5
3	100 000 000	4,2 %	Euribor +1,3 %	1/7/N	1/7/N+3
4	100 000 000	Euribor +1,5 %	4,6 %	1/7/N	1/7/N+3

## 2. Annexe 2 : Inventaire du portefeuille de contrats eurex

Position	Nombre de contrats Bund	Échéance
Vente	900	juin N+1

## CORRIGÉ

### L'audit d'instruments financiers dérivés

#### 1. Travaux sur le hors-bilan

Vous vous assurerez que celui-ci reprend l'exhaustivité des engagements de la Société Financière Montbrun.

– 310 millions d'euros au titre des swaps

Les swaps sont enregistrés en hors-bilan pour leur valeur nominale et considérés comme des engagements.

Dans le cas présent, on obtient, en hors-bilan :

- 210 M€ de prêts à taux variable (swaps 1, 2 et 3), 100 M€ de prêts à taux fixe (swap 4),
- 100 M€ d'emprunts à taux variable (swap 4),
- 210 M€ d'emprunts à taux fixe (swaps 1, 2 et 3).

– 90 millions d'euros au titre des contrats Bund EUREX, soit  $900 \times$  Montant unitaire des contrats (100 000 €).

Les swaps étant des produits traités de gré à gré, ces informations seront fournies par les contrats de chacun des swaps.

Les contrats EUREX étant des produits standardisés, traités sur un marché organisé, leurs caractéristiques (montant) sont connues, des relevés de la chambre de compensation ou de courtiers justifieront les positions et permettront de valider l’engagement (avec des confirmations, si jugé nécessaire).

## 2. Travaux sur le bilan

Vous vous assurerez :

- pour les swaps :
  - de l’enregistrement des intérêts prorata temporis en « réescompte » pour les swaps « de couverture ». En effet, compte tenu du principe de symétrie comptable entre les éléments « de couverture » et les éléments « couverts », il importe que les swaps venant en couverture de prêts ou d'emprunts, suivent le même traitement comptable que ceux-ci et donc, qu'ils donnent lieu à un calcul de réescompte d'intérêts,
  - de l’enregistrement en juste valeur des swaps « de trading » (conformément au principe de mark to market). L'ajustement correspondra au différentiel entre les intérêts à payer et les intérêts à recevoir au titre du swap,
  - de l’enregistrement des éventuelles soultes sur swaps et de leur étalement sur la durée de vie du swap.
- pour les contrats EUREX :
  - de l’enregistrement des dépôts de garantie au titre des contrats en position au 31/12/N,
  - de l’enregistrement en compte d’attente au bilan des variations d’appels de marge sur les contrats EUREX de couverture. (Les réajustements de valeur des swaps concernés sont enregistrés en capitaux propres au bilan et seront rapportés aux comptes de résultats symétriquement aux résultats sur emprunts couverts.)

## 3. Travaux sur le Compte de résultat

Vous vous assurerez :

- que les résultats réalisés sur les instruments financiers de couverture sont comptabilisés symétriquement aux résultats des éléments couverts ;

- que les résultats sur les instruments financiers de trading sont comptabilisés durant l'exercice au cours duquel ils ont été constatés ;
- que les résultats sur opérations d'arbitrage sont correctement comptabilisés immédiatement en résultat par application du principe de la réévaluation à leur juste valeur en date de clôture, étant précisé que ces résultats sont déterminés dès la conclusion des opérations d'arbitrage.

## 4. Principes comptables applicables à la société financière Montbrun

- 1) Le swap n° 1 est un swap de couverture. Il est, en effet, adossé à un emprunt et a été justement qualifié, dès son origine, d'opération de couverture.
- 2) Comptablement, la charge financière nette de l'opération (emprunt swappé) au titre de l'exercice devra être un taux fixe de 4 %.
- 3) Le swap n° 2 est un swap de couverture jusqu'au 31/7/N, et devient un swap de trading au 1/8/N. Comptablement, le résultat de l'opération doit être une charge à taux fixe de 4,4 % sur les sept premiers mois de l'année. Au 31/12/N, la Société Financière Montbrun enregistrera le différentiel de juste valeur du swap (changement par rapport au niveau de l'Euribor).
- 4) Les swaps n°s 3 et 4 correspondent à une opération d'arbitrage. En effet, quel que soit le montant de l'Euribor au 31/12/N, le résultat cumulé de la Société Financière Montbrun sur ces deux swaps est connu :

Elle verse : 4,2 % sur le swap n° 3

et Euribor : + 1,5 % sur le swap n° 4.

Elle reçoit : 4,6 % sur le swap n° 4

et Euribor : + 1,3 % sur le swap n° 3.

Elle reçoit donc 0,2 % de plus qu'elle ne verse, quel que soit le taux Euribor.

Comptablement, son résultat sera donc de 200 k€ au titre de ces deux swaps en effet annuel.

- 5) 600 contrats Bund constituent des opérations de couverture, si l'on peut documenter que l'appel au marché sera hautement probable. En effet, l'achat de ces contrats permet de fixer le taux de l'emprunt futur de 60 M€ que la Société Financière Montbrun effectuera en juin N+1. Le résultat économique sur ces contrats doit être enregistré en capitaux propres au 31/12/N. Ce compte sera transféré en résultat en N+1 symétriquement aux intérêts payés sur l'emprunt couvert.

Le complément de contrats (300 contrats BUNP pour 30 M€) représente une opération pour compte propre (donc de trading) réajustée à chaque arrêté à leur juste valeur au compte de résultat. On considérera en effet qu'à l'inverse du premier emprunt de 60 M€ à venir qu'Alesia Investissement signale à sa filiale, le second de 30 M€ n'a pas de caractère certain dans sa réalisation. À ce titre, il ne peut être retenu comme élément couvert et la vente de contrats EUREX en prévision de cet événement aléatoire ne peut être qualifiée d'opération de couverture.

# L'audit d'une consolidation

La société Holdfin arrête ses comptes consolidés le 31 décembre N, en même temps que ses comptes sociaux. Vous êtes mandatés par la société postérieurement à la clôture de ses comptes pour contrôler la consolidation effectuée. Il vous faut donc mettre en œuvre les procédures nécessaires pour porter une opinion sur ces comptes, et vérifier les écritures passées par la société (cf. annexes 1 à 4 ci-jointes).

Déterminez par ordre chronologique les opérations que vous allez effectuer et les corrections à apporter aux comptes présentés. Vous notez en particulier que la société utilise exclusivement la méthode dite de « mise en équivalence » pour consolider ses filiales. Discutez cette position.

## 1. Annexe 1 : Faits marquants de l'exercice

1) Cession totale à un holding extérieur au groupe le 6 janvier N de la filiale YAMAMOTO détenue précédemment à 50 % par la société Holdfin. Cette société était mise en équivalence au 31 décembre N-1 en passant l'enregistrement suivant (en k€) :

<b>Titres mis en équivalence</b>	<b>12 000</b>
Réerves consolidées	6 800
Résultat	200
<b>Titres de participation</b>	<b>5 000</b>

- Valeur des titres au bilan social : 5 000 k€ (valeur historique)
  - Valeur de cession : 15 000 k€
- 2) Reprise d'une provision de 5 000 k€ par la filiale Assurances Totales considérée en N-1 comme non justifiée dans les comptes consolidés, et éliminée à ce niveau.
- 3) Acquisition le 22 décembre N de 49 % de la Banque Lamy au prix de 20 000 k€.

4) Signature par Holdfin d'un contrat avec la Banque BFI, pour le financement par crédit-bail des futures acquisitions des immobilisations de ses filiales, qui seraient acquises par une société financière SPC, spécialement créée à cet effet. Les actifs seraient sélectionnés par les filiales, et après autorisation de Holdfin, acquis par SPC, détenue à 100 % par la Banque BFI. Holdfin serait investi d'un mandat de gestion, d'une clause d'intéressement au bénéfice et donnerait une garantie financière à la société financière, et bénéficierait des plus-values sur la revente des immobilisations aux échéances des contrats. Le montage a été recommandé, semble-t-il, pour éviter de faire apparaître les financements au bilan de la société mère.

## **2. Annexe 2 : Comptes simplifiés des sociétés consolidées**

**Société HOLDFIN (Bilan social) 31.12.N (en k€)**

<b>Immob. corporelles</b>	2 000	<b>Capitaux propres</b>	60 000
<b>Titres</b> dont	80 000		
	% détention		
Ciné photo	15 %	5 000	<b>Résultat</b>
Banque Lamy	60 %	20 000	10 000
Assurances Totales	60 %	20 000	
Unimarket	40 %	15 000	
Bricoloto	90 %	20 000	
<b>Autres Actifs</b>	18 000	<b>Passif divers</b>	30 000
<b>TOTAL</b>	100 000	<b>TOTAL</b>	100 000

**Société UNIMARKET 31.12.N (en k€)**

Immobilisations corporelles	20 000	Capitaux propres	60 000
Actif circulant	55 000	Résultat	-5 000
		Passifs divers	20 000
	75 000		75 000

**Société CINÉ PHOTO 31/12/N (en k€)**

Immobilisations corporelles	1 000	Capitaux propres	6 000
Actif circulant	10 000	Résultat	-
		Passifs divers	5 000
	11 000		11 000

**Société ASSURANCES TOTALES 31/12/N (en k€)**

Immobilisations corporelles	40 000	Capitaux propres	35 000
Titres	80 000	Provisions techniques	75 000
Actif circulant	20 000	Résultat	5 000
		Passifs divers	25 000
	140 000		140 000

**Société BANQUE LAMY 31/12/N (en k€)**

Actif circulant	70 000	Capitaux propres	22 000
Titres de placement	20 000	Résultat	3 000
Titres de participation	20 000	Passifs divers	85 000
	110 000		110 000

**Société BRICOLOTO 31/12/N (en k€)**

Immob. corporelles	1 960	Capitaux propres	25 000
Actif circulant	48 040	Résultat	2 000
		Passifs divers	23 000
	50 000		50 000

**3. Annexe 3 : Mise en équivalence des sociétés concernées au 31.12.N (en k€)****1. Assurances Totales**

Titres mis en équivalence	24 000		
		Réserves consolidées	1 000
		Résultat consolidé	3 000
		Titres	
			20 000

**2. Banque Lamy**

Titres mis en équivalence	15 000	Titres	20 000
Écart de conversion	5 000	Écart	5 000

**3. Unimarket**

Titres mis en équivalence	22 000	Réserves conso.	9 000
Résultat	2 000	Titres	15 000

**4. Bricoloto**

Titres mis en équivalence	24 300	Réserves	2 500
		Résultat	1 800
		Titres	20 000

**4. Annexe 4 : Bilan consolidé**

**Société Holdfin (en k€) - Projet de bilan consolidé au 31.12.N (en k€)**

Immob. corporelles	2 000	Capitaux propres	72 500
Titres mis en équiv.	85 300	Résultat groupe	12 800
Écart de consod.	5 000	Passif divers	30 000
Titres	5 000		
Autres actifs	18 000		
	115 300		115 300

# CORRIGÉ

## L'audit d'une consolidation

### **1. Remarques préliminaires**

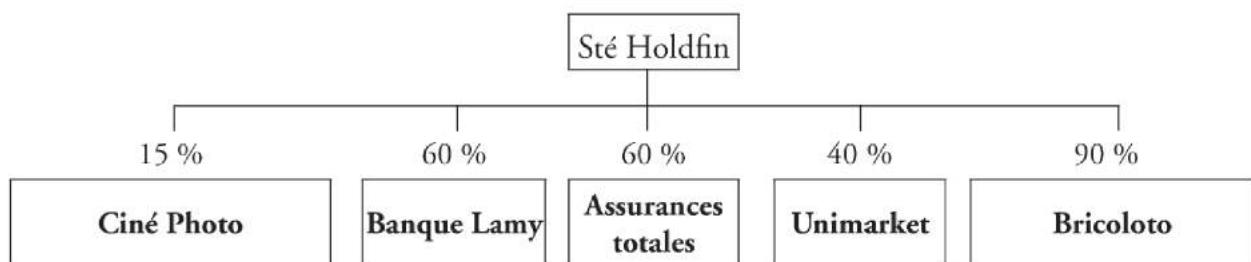
Nous avons été mandatés postérieurement à la clôture des comptes. Ce mandat tardif nous oblige à réaliser l'ensemble des contrôles tardivement. Une mission habituelle (commissariat aux comptes) aurait nécessité une intervention préalable ayant pour but de valider les méthodes de détermination du périmètre, de consolidation, d'homogénéisation des méthodes d'établissement des comptes sociaux au sein du groupe et de remontée de l'information des filiales.

Notre intervention peut se dérouler en quatre étapes :

- vérification du périmètre de consolidation et des méthodes ;
- vérification de la fiabilité des comptes sociaux pris en compte ;
- vérification de la mise en équivalence des sociétés et des retraitements effectués ;
- vérification de la centralisation et de l'élaboration du bilan consolidé.

#### **1. Vérification du périmètre de consolidation et des méthodes**

Réaliser l'organigramme du groupe. Pour cela, obtenir le détail du portefeuille-titres de chaque société et déterminer les % d'intérêt et de contrôle.



Nous notons qu'avec les informations obtenues, il paraît vraisemblable que la Banque Lamy et que les Assurances Totales détiennent des titres qui doivent être consolidés. Une analyse des postes « titres de participation » de ces filiales est indispensable.

Réaliser un tableau d'entrées/sorties faisant apparaître l'ensemble des sociétés prises dans le périmètre de consolidation en N-1 et N. Valider les méthodes de consolidation, les variations de périmètre (voir tableau p. 130).

#### a) Remarques sur les méthodes de consolidation utilisées

1) En principe, les sociétés contrôlées par le groupe doivent être intégrées globalement, sauf Unimarket. Cependant les différentes normes françaises et internationales considèrent que lorsque les entreprises à consolider ont des activités si différentes que leur intégration en consolidation ne permettrait pas de fournir une image fidèle du groupe, alors la méthode de mise en équivalence doit être retenue.

Dans le cas présent, les activités totalement disparates des filiales (banque, assurance, grande distribution) justifient la méthode de mise en équivalence.

2) Conformément à la norme IAS 17, les contrats de crédit-bail concernant les biens destinés à être loués font l'objet des retraitements suivants dans les comptes consolidés :

- enregistrement des biens à l'actif du bilan à l valeur indiquée dans le contrat et constatation d'un amortissement ;
- enregistrement au passif du bilan de la dette financière représentant les crédits obtenus par le financement des biens ;
- annulation des redevances de crédit-bail avec constatation d'une charge d'intérêts et du remboursement progressif de l'emprunt.

Sociétés	N-1 (selon dossier N-2)			N			Remarques
	% int.	% Contrôle	Méthode	% int.	% Contrôle	Méthode	
Holdfin Ciné-photo	100 15	100 15	Mère	100 15 °	100 15 °	Mère	Sté mère Seuil de 20 % de contrôle non atteint non consol.
Banque Lamy	-	-	-	60 +°	60 °	M.E.	Achat le 22/12/N. Vu pièce de banque.  Entrée dans le périmètre justifiée, détention durable prévue
Assurances Totales	60	60	M.E.	60 +°	60 °	M.E.	Même méthode qu'en N-1, pas de variation des pourcentages d'intérêt ou de contrôle
Unimarket Bricoloto	40 90	40 90	M.E. M.E.	40 +° 90 +°	40 ° 90 °	M.E. M.E.	-id- -id-
Yamamoto	50	50	M.E.				Sortie du périmètre justifiée. Vu pièces de banque et contrat confirmant la cession au prix de 15 000 k€ Absence d'engagements.

+ Contrôlé : avec certificat du dépositaire du 31 décembre n et avec l'Annexe de la filiale « Composition du capital social ».

° Calcul vérifié.

Il y aura donc à prévoir lors des acquisitions futures, les retraitements correspondants.

Par ailleurs, en ce qui concerne la société SPC, même si elle n'est pas détenue par Holdfin, juridiquement et financièrement, selon SIC 12, le contrôle par Holdfin serait démontré :

- les activités de l'entité sont menées pour le compte de Holdfin, selon ses besoins opérationnels spécifiques de façon à ce que l'entreprise obtienne les avantages et peut être exposée aux risques de l'activité (participation aux bénéfices, garanties...) ;
- l'entreprise a les pouvoirs de décision de la société financière.

Par conséquent, l'application des normes IFRS aboutit à conclure que SPC est une entité ad hoc et qu'elle doit figurer dans le périmètre de consolidation à fin N et dès les premières acquisitions d'immobilisations, selon ce nouveau schéma, consolidée. De même, les actifs pris en crédit-bail devront être retraités, en consolidation, en respectant la norme IAS17.

### b) Conclusion sur le périmètre

L'obtention du portefeuille titres de chacune des filiales est indispensable et il se peut que le périmètre soit modifié suite à une analyse critique. Des erreurs de périmètre peuvent fausser de manière significative une consolidation. Les modalités de détermination de celui-ci doivent être détaillées de manière précise au niveau de l'annexe de ces comptes consolidés (en particulier en ce qui concerne les seuils de signification retenus pour les besoins de la consolidation).

## 2. Vérification de la fiabilité des comptes sociaux pris en compte

Cette phase de contrôle est nécessaire si l'on veut porter une opinion sur les états définitifs. Le mandat obtenu ne précise pas de limite à notre intervention. Il faut en premier lieu s'assurer avec la société mère que notre mission n'entraîne pas une simple vérification des méthodes utilisées, mais doit permettre de porter une opinion sur les états définitifs. Si tel est le cas une circularisation des réviseurs des filiales pour connaître leur opinion sur les comptes, leurs diligences, les méthodes comptables des filiales sont indispensables. Des contrôles approfondis, soit par l'intermédiaire d'un examen des dossiers des réviseurs, soit directement sont souvent nécessaires pour les principales sociétés consolidées.

Dans le cas présent les titres Ciné-Photo semblent fortement surévalués dans les comptes de la société Holdfin. Sur la base de l'actif net comptable, la valorisation de la participation Ciné-Photo ressortirait à 900 k€ pour un initial de 5 000 k€. Dans ces conditions et en l'absence d'éléments permettant après une revue du dossier Ciné-Photo d'évaluer des plus-values importantes (liées par exemple à une valeur actuelle des immobilisations très supérieure à leur coût historique), une provision pour dépréciation de ces titres de 4 100 k€ est indispensable.

## Résultat 4 100 k€

Prov. pour dépréciation 4 100 k€

### **3. Vérification de la mise en équivalence des sociétés et des traitements effectués**

a) Banque Lamy

Cette société a été achetée fin décembre N pour 20 000 k€. Il faut donc déterminer l'écart d'acquisition en considérant que le résultat N de cette société fait partie intégrante du prix d'achat (il est donc exclu du résultat groupe N).

Capitaux propres	22 000
Résultat	<u>3 000</u>
	25 000
Quote-part	60 %
Prix d'achat	(20 000)
Écart d'acquisition	5 000 k€

Cet écart sera à tester chaque année pour s'assurer de sa non-dépréciation.

Soit l'écriture en k€ :

Titres mis en équivalence	15 000
Écart d'acquisition	5 000
<b>Titres</b>	<b>20 000</b>

### b) Assurances Totales

Il semblerait qu'aucun écart d'acquisition n'ait été à constater lors de l'achat de cette filiale. Nous notons que cette société a repris dans ses comptes sociaux en N, une provision considérée comme non justifiée dans les comptes consolidés en N-1. Il faut donc exclure du résultat consolidé l'incidence de cette reprise dans les comptes sociaux. Nous remarquons que ce traitement différencié des provisions en social et en consolidé est anormal, et qu'il faut s'assurer de l'absence de provisions pour risques qui au 31 décembre N seraient traitées de manière différente en social et en consolidé.

	<i>Capitaux propres</i>	<i>Résultat</i>
Montant	(35 000 + 5 000)	(5 000 - 5 000)
Part groupe 60 %	24 000	0
Prix d'achat	20 000	
Réserves de consolidation	4 000	
Titres mis en équivalence	24 000	

Titres : 20 000

Réserves de consolidation : 4 000

**c) Unimarket**

A priori, il n'existe pas d'écart d'acquisition antérieur.

Titres mis en équivalence	22 000	
Résultat groupe	2 000	
Réserves de consolidation		9 000
Titres		15 000

**d) Bricoloto**

Absence d'écart d'acquisition

Titres mis en équivalence	24 300	
Résultat groupe		1 800
Réserves de consolidation		2 500
Titres		20 000

**e) Contrôle du traitement de la sortie du périmètre de Yamamoto**

– Détermination de la plus-value sociale :

Prix de vente	15 000	
Coût historique	<u>5 000</u>	
Plus-value sociale	10 000	133

– Détermination de la plus-value en consolidation :

Prix de vente	15 000
Valeur de la société dans le bilan consolidé	<u>12 000</u>
Plus-value en consolidation	3 000

L'écart entre la plus-value sociale et la plus-value en consolidation, soit 7 000 k€, est à affecter aux réserves de consolidation.

Résultat 7 000 k€

Réserves de consolidation 7 000 k€

#### 4. Vérification de la centralisation et de l'élaboration du bilan consolidé

<i>Bilan consolidé au 31/12/N</i>			
Immob. corporelles	2 000	Capital et rés. groupe	82 500
Titres non consolidés (5 000 - 4 100)	900	Résultat groupe	(1 300)
Écarts d'acquisition	5 000	Capitaux propres groupe	81 200
Titres mis en équivalence	85 300		
Autres actifs	18 000	Passifs divers	30 000
<b>TOTAL</b>	<b>111 200</b>		<b>111 200</b>

Vérification Capitaux propres consolidés : Holding (60 000) + Ass. Tot. (4 000) + Unimarket (3 000) + Bricoloto (2 500) + Ajust Yamamoto (7 000) = 82 500

Vérification Résultat du groupe : Résultat social Holdfin (10 000) + élimination plus-value sociale Yamamoto (-10 000) + réintégration plus-value conso Yamamoto (3 000) + Résultat Unimarket (-2 000) + Provision Ciné-Photo (-4 100) + Résultat Bricoloto (1 800) = (1300)

##### Remarque

La consolidation ne sera certifiée que dans la mesure après investigations complémentaires sur le périmètre et intégration des modifications relevées. En particulier à noter, que la société n'avait pas pris en compte dans son ébauche de consolidation l'ensemble des faits marquants de l'exercice et n'avait pas revu de manière critique les bilans sociaux pris pour base de la consolidation, ce qui a entraîné une surévaluation du résultat de 14 100 k€ et des capitaux propres du groupe de 4 100 k€.

# Les événements postérieurs à la date d'arrêté du bilan

Après avoir complété la révision des états financiers de la Société anonyme des Produits Pharmaceutiques, J. Sauvanageot, expert-comptable, a examiné sur certains événements qui s'étaient produits après la date d'arrêté des états financiers (31 décembre N) et qui risquaient d'avoir une incidence sur le bilan et le compte de résultat.

Les événements importants qui ont retenu son attention sont les suivants :

- 1) Le 15 janvier, à la suite d'une décision du Conseil des Prud'hommes survenue le 10 janvier, la société a versé 23 mois d'indemnités à un cadre supérieur qui a été licencié en février N. Aucune provision n'avait été faite pour cette somme dans le bilan au 31 décembre N.
- 2) Le 25 janvier, la société a pris le contrôle de l'entreprise « Pharmatec S.A. », une société d'activité complémentaire. Grâce à cette acquisition elle espère augmenter de 40 % son chiffre d'affaires dès N+1.
- 3) Le 3 février, la société a consolidé l'ensemble de ses emprunts, par la souscription d'un emprunt à long terme global de 16 millions d'euros. Cette opération s'est néanmoins accompagnée d'un emprunt complémentaire de 4 millions d'euros, remboursable à l'échéance (N+9).
- 4) Le 18 février, une créance de 800 000 €, sur la société des Parfums et Huiles Bernard de Paris, qui avait été provisionnée à 80 % de sa valeur, a été réglée en raison du redressement inattendu de la société concernée.
- 5) Le 2 mars, un entrepôt possédé par l'entreprise à Angers a été détruit par le feu. Les stocks qui s'y trouvaient qui représentaient 30 % du total des valeurs d'exploitation de l'entreprise, ont été en grande partie détruits. La compagnie d'assurances a précisé que le remboursement des stocks endommagés s'effectuerait en totalité.

Pour chacun des événements ci-dessus, indiquez le point de vérification qui aurait permis de le découvrir lors des travaux de révision et l'information éventuelle qui devrait en être faite dans votre rapport de révision.

## CORRIGÉ

### Les événements postérieurs à la date d'arrêté du bilan

#### 1. Décision du conseil des Prud'hommes

Une lettre aurait dû être envoyée aux conseils juridiques de l'entreprise demandant de décrire et d'évaluer l'ensemble des différents litiges et procès et opérations importantes encourus par la société à la date d'arrêté du bilan.

La revue des décaissements importants et anormaux entre le 31 décembre N, et la fin des travaux de révision auraient révélé ce décaissement « anormal ».

=> Ce risque étant relatif à l'exercice N, une écriture d'ajustement doit être passée par l'entreprise (même si ce risque a été connu postérieurement à la clôture de l'exercice dans la mesure où le litige et donc la mise en œuvre de la procédure auprès du conseil des prud'hommes date d'avant la date d'établissement des comptes). Si cette écriture n'est pas enregistrée, une réserve devrait être faite par le commissaire aux comptes dans son rapport si le règlement est conséquent.

#### 2. Prise de contrôle de l'entreprise Pharmatec

La prise de contrôle a dû être évoquée lors des discussions générales que l'entreprise et l'auditeur ont eues, de plus la décision doit figurer dans les procès-verbaux du Conseil d'administration. De plus, l'analyse des décaissements pour la période postérieure au 31.12.N, devrait faire apparaître cet important décaissement. Enfin cette opération réclamant un acte juridique, devait être révélée dans la lettre renvoyée par les conseils juridiques à l'auditeur.

=> Cet événement ne change en rien les états financiers révisés de l'entreprise, si bien qu'aucun ajustement n'est nécessaire. Il s'agit d'un événement N-1, sans relation directe avec l'exercice précédent. Une information détaillée devra être fournie dans les annexes aux comptes ainsi que dans le rapport de gestion de la direction en vue d'approbation des comptes N. Enfin, si les actionnaires n'en ont pas été informés officiellement (via l'information dans les comptes ou dans le rapport de gestion), une mention pourrait en être faite dans le rapport du commissaire aux comptes dans la troisième partie de son rapport « Vérifications et informations spécifiques ».

## 3. Réorganisation des emprunts

La contraction d'un emprunt aurait pu être révélée :

- dans les procès-verbaux du Conseil en raison de l'importance du montant ;
- dans les journaux de banque, au vu du montant élevé du nouvel emprunt.

=> Aucun ajustement ne s'avère nécessaire dans les états financiers, l'opération étant propre à l'exercice N+1. L'auditeur devra néanmoins s'assurer qu'un plan de financement prévisionnel, permet d'envisager le remboursement de cet emprunt. Dans le cas contraire, le commissaire aux comptes devra en faire mention dans son rapport et éventuellement déclencher la procédure d'alerte s'il n'obtient pas les réponses adéquates permet de s'assurer de la capacité de l'entreprise à rembourser son emprunt. En effet, dans ce cas, la continuité d'exploitation serait mise en cause.

## 4. Recouvrement d'une créance provisionnée

L'analyse des comptes clients entre le 31.12.N et la fin des travaux de révision devrait faire apparaître ce remboursement important. Il en est de même dans le journal de banque de début N+1.

=> Cet événement important concerne directement le bilan au 31.12.N. Si l'ajustement est conséquent par rapport au poste clients ou au résultat de l'exercice, un ajustement devra être passé dans les comptes concernés. Ceci est possible jusqu'à la date d'arrêté des comptes.

## 5. Incendie de l'entrepôt à Angers

L'incendie devrait normalement être évoqué par les dirigeants et les cadres de l'entreprise, d'autant plus qu'il a détruit une partie importante des stocks.

=> Les dommages aux stocks étant couverts par l'assurance, et l'événement s'étant produit en N+1, aucun ajustement ou réserve n'est nécessaire. Néanmoins, il ne faudrait pas que cet événement remette en question la continuité de l'exploitation de l'entreprise, sinon le commissaire aux comptes devra tenir compte de cet événement dans son rapport et dans les principes d'établissement des états financiers, et déclencher éventuellement la procédure d'alerte.



# **Le contrôle de l'Annexe**

Suite à l'audit approfondi des comptes de la Société Automobile, son responsable financier vous demande de porter une opinion sur l'Annexe réalisée par le chef comptable et qui lui semble moins détaillée que celle de l'exercice précédent.

La Société Automobile, filiale consolidée du grand groupe automobile étranger TACOT'S a pour principales activités :

- la vente de véhicules neufs de marque TACOT'S ;
- la vente et la reprise de véhicules d'occasion de toutes marques ;
- le service après-vente et la réparation de ces véhicules.

Cette société a bénéficié dans les derniers mois de son exercice de l'essor des ventes de son petit SUV, le Joke, dans un contexte général plutôt morose qui a, en N, nécessité la reconstitution de ses capitaux propres à hauteur du capital social par émission de 12 500 actions, puis par réduction du capital de 12 500 titres pour reconstitution des capitaux propres à hauteur du capital social.

Le contexte économique a contribué à modifier la politique du groupe. En particulier, en N, contrairement aux exercices précédents, la provision pour garantie n'a pas été dotée en N et la provision pour dépréciation des véhicules de démonstration a été déterminée par comparaison avec le prix de vente probable du véhicule et non plus par comparaison avec le prix Argus - 15 %. Cette modification de méthode a entraîné une diminution des provisions pour dépréciation des stocks de 550 k€ par rapport à l'exercice précédent.

Enfin, afin de soutenir sa filiale, en difficulté de trésorerie, la société mère lui a accordé un prêt d'un montant moyen de 10 000 k€ ayant porté intérêt au taux de 4 % sur l'année.

Il vous est demandé de noter les éléments manquants de l'annexe réalisée par le chef comptable et ceux qui vous semblent inutiles. Les comptes annuels de l'exercice ont établi selon les normes définies par le plan comptable général approuvé par arrêté ministériel du 22 juin 1999, la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et le décret 83-1020 du 29 novembre 1983, et conformément

aux dispositions des règlements comptables 2000-06 et 2003-07 sur les passifs, 2002-10 sur l'amortissement et la dépréciation des actifs et 2004-06 sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

## 1. Bilans au 31 décembre N et N-1

<b>ACTIF (en euros)</b>	<i>Montants bruts</i>	<i>Exercice N</i>	<i>Montants nets</i>	<i>Exercice N-1</i>
		<i>Amortissem. et provisions</i>		<i>Montants nets</i>
<i>Capital souscrit non appelé</i>				
<i>Immobilisations incorporelles</i>				
Frais d'établissement	50 900	14 252	36 648	46 828
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets & droits similaires				
Fonds de commerce	2		2	2
Autres immobilisations incorporelles				
Avances & acomptes sur immob. incorp.				
<i>Immobilisations corporelles</i>				
Terrains	50 902	14 252	36 650	46 830
Constructions	3 141 640	7 734	3 133 906	2 851 640
Installations techn., mat. & outil	18 037 960	13 053 399	4 984 561	4 920 805
Autres immob. corp.	2 630 616	1 870 110	760 506	723 324
Immobilisations en cours	2 090 460	1 234 016	856 444	849 120
Avances & acomptes sur immob. corp.				
<i>Immobilisations financières</i>				
Participations	25 900 676	16 165 259	9 735 417	9 344 889
Créances rattachées à des participations	136 324		136 324	138 418
Autres titres immobilisés				
Prêts	536 932	453 912	83 020	48 141
Autres immobilisations financières	68 011		68 011	87 680
<b>Actif immobilisé</b>	<b>741 267</b>	<b>453 912</b>	<b>287 355</b>	<b>274 239</b>
<i>Stocks</i>				
Matières premières, approvisionnements	<b>26 692 845</b>	<b>16 633 423</b>	<b>10 059 422</b>	<b>9 665 958</b>
En cours de production des biens				
En cours de production de services				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises	135 890		135 890	185 268
	38 194 792	1 054 875	37 139 917	45 856 479
	38 330 682	1 054 875	37 275 807	46 041 747
Avances & acomptes versés sur commandes	324	-	324	-
Clients & comptes rattachés	18 419 003	450 918	17 968 085	10 410 506
Autres créances	9 850 482	-	9 850 482	8 338 065
Capital souscrit et appelé non versé				
Valeurs mobilières de placement				
Disponibilités	4 124 663		4 124 663	3 956 851
Charges constatées d'avance	474 334		474 334	554 474
<b>Actif circulant</b>	<b>71 209 488</b>	<b>1 505 793</b>	<b>69 703 695</b>	<b>69 301 643</b>
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>97 902 333</b>	<b>18 139 216</b>	<b>79 763 117</b>	<b>78 967 601</b>

## Chapitre 17 : Le contrôle de l'Annexe

<b>PASSIF (en euros)</b>	<b>Exercice N</b>	<b>Exercice N-1</b>
<i>Capitaux propres</i>		
Capital social	5 000 000	5 000 000
Primes d'émission, de fusion, d'apport		420
Écarts de réévaluation		
Réserve légale	500 000	500 000
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		2 109 487
Autres réserves	2 109 487	
Report à nouveau	-2 653 866	-3 480 418
Résultat de l'exercice-bénéfice (perte)	-9 621 633	-11 673 448
Subvention d'investissement		
Provisions réglementées	950 249	1 216 418
	-3 715 763	-6 327 541
Provisions pour risques	317 880	192 616
Provisions pour charges	837 460	1 874 435
	1 155 340	2 067 051
<i>DETTES</i>		
<i>Emprunts et dettes assimilées</i>		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emp. et dettes auprès des Ets de crédit		940 000
Emprunts et dettes financières divers	19 595	79 620
Découverts bancaires	10 366 585	18 221 715
<i>Dettes d'exploitation</i>		
Avances & acomptes reçus sur commande en cours	986 744	1 384 068
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	54 078 602	56 060 744
Dettes fiscales et sociales	6 302 584	5 238 577
<i>Dettes diverses</i>		
Dettes sur immob. et comptes rattachés	5 131	
Autres dettes	10 461 359	1 014 275
	82 220 600	82 938 999
<i>Dettes de trésorerie</i>		
Banques, Ets. financiers et comp. rat.		
Produits constatés d'avance	102 940	289 092
Écarts de conversion passif		
<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>79 763 117</b>	<b>78 967 601</b>

## 2. Comptes de résultat de l'exercice N et N-1

	Exercice N	Exercice N-1
Ventes de marchandises		
Production vendue – biens		
Production vendue – services		
Chiffre d'affaires	271 337 744	254 078 420
Production stockée	-49 378	61 568
Production immobilisée	21 467	-
Subventions d'exploitation reçues	-	-
Reprises sur amort. et prov., transf. de charges	4 299 362	3 742 549
Autres produits	226 010	106 720
Produits d'exploitation	275 835 205	257 989 257
Achats de marchandises	-224 348 346	-233 510 466
Variation des stocks de marchandises	-9 338 795	18 627 311
Achats de mat. prem. et autres approv.	-	-
Variation des stocks de mat. prem.	-	-

Autres achats et charges externes	-14 191 305	-14 373 425
Impôts, taxes et versement assimilés	-2 142 149	-2 158 848
Salaires et traitements	-19 491 875	-19 902 488
Charges sociales	-8 201 343	-8 768 438
Dotations d'exploitation :		
– aux amortissements des immobilisations	-594 496	-841 749
– aux provisions sur actif immobilisé	-	-
– aux provisions sur actif circulant	-1 309 276	-1 935 874
– aux provisions pour risques et charges	-283 880	-172 616
Autres charges	-126 234	-43 689
Charges d'exploitation	-280 027 699	-263 060 282
Résultat d'exploitation	-4 192 494	-5 071 025
Produits financiers de participations		
Produits des autres val. mobil. et créan. de l'actif immob.		
Autres intérêts et produits assimilés	807 031	858 589
Reprises sur provisions et transfert de charges	13 919	7 043
Différences positives de change		
Produits nets sur cession de val. mob. de placement		
Produits financiers	820 950	865 632
Dotations financières aux amort. et prov.	-136 845	-116 887
Intérêts et charges assimilées	-6 539 423	-6 077 531
Différences négatives de change		

Charges nettes sur ces. de val. mob. de placement		
Charges financières	-6 676 268	-6 194 418
Résultat courant avant impôts	-10 047 812	-10 399 811
Produits except. sur opérations de gestion	335 608	268 008
Produits except. sur opérations en capital	70 980	59 595
Reprises sur provisions et transfert de charges	1 486 218	432 368
Produits exceptionnels	1 892 806	759 971
Charges excep. sur opérations de gestion	-1 231 423	-205 438
Charges excep. sur opérations en capital	-87 510	-43 736
Dotations excep. sur amortissements et provisions	-144 694	-1 784 433
Charges exceptionnelles	-1 463 627	-2 033 607
Participations des salariés		
Impôts sur les bénéfices	-3 000	
Bénéfice ou (perte) de l'exercice	-9 621 633	-11 673 447

## 3. Notes annexes

### 1. Règles et méthodes comptables

Les comptes annuels de l'exercice au 31/12/N ont été établis selon les normes définies par le plan comptable général approuvé par arrêté ministériel du 22 juin 1999, la loi n° 83-353 du 30 avril 1983 et le décret 83-1020 du 29 novembre 1983, et conformément aux dispositions

des règlements comptables 2000-06 et 2003-07 sur les passifs, 2002-10 sur l'amortissement et la dépréciation des actifs et 2004-06 sur la définition, la comptabilisation et l'évaluation des actifs.

Les conventions comptables ont été appliquées dans le respect du principe de prudence, conformément aux hypothèses de base ;

– continuité de l'exploitation ;

– permanence des méthodes comptables d'un exercice à l'autre ;

– indépendance des exercices ;

– et conformément aux règles générales d'établissement et de présentation des comptes annuels.

La méthode de base retenue pour l'évaluation des éléments inscrits en comptabilité est la méthode des coûts historiques.

Les principales méthodes utilisées sont les suivantes.

#### **a) Immobilisations corporelles**

Les immobilisations corporelles sont évaluées à leur coût d'acquisition (prix d'achat et frais accessoires hors frais d'acquisition des immobilisations).

#### **b) Participations, autres titres immobilisés, valeurs mobilières de placement**

La valeur brute est constituée par le coût d'achat hors frais accessoires.

Lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à leur valeur brute, une provision pour dépréciation est constituée du montant de la différence.

#### **c) Stocks**

La valeur brute des marchandises et des approvisionnements comprend le prix d'achat et les frais accessoires. Cependant les pièces de rechange sont évaluées au prix d'achat moyen pondéré et le prix de revient des voitures d'occasion englobe les frais de remise en état.

#### **d) Crédits**

Les créances sont valorisées à leur valeur nominale. Une provision pour dépréciation est pratiquée lorsque la valeur d'inventaire est inférieure à la valeur comptable.

**e) Un changement de méthode de présentation est intervenu au cours de l'exercice**

L'avance de trésorerie de TACOT'S S.A. de 8 269 euros a été positionnée au passif du bilan dans la rubrique « Autres dettes » alors qu'au bilan N-1, elle figurait en « Banques, Établissements financiers » pour 13 265 123 euros.

## 2. Immobilisations (en euros)

IMMOBILISATIONS	Valeur brute à l'ouverture de l'exercice	Augmentations	Diminutions
<i>Immobilisations incorporelles</i>			
Frais d'établissement	50 900	-	-
Frais de recherche et développement	0	-	-
Cessions, brevets et droits similaires	0	-	-
Fonds commercial	2	-	-
Autres immobilisations incorporelles	0	-	-
Avances et acomptes	0	-	-
<b>Total des immobilisations incorporelles</b>	<b>50 902</b>		
<i>Immobilisations corporelles</i>			
Terrains	2 851 640	290 000	
Constructions	15 070 760	2 567 199	
Inst. techn., mat. et out.	2 123 632	950 034	43 050
Autres immob. corp. / Immob. corp. en cours	4 947 768	615 245	3 472 552
Avances et acomptes	-		
<b>Total des immobilisations corporelles</b>	<b>24 993 800</b>	<b>4 422 478</b>	<b>3 515 602</b>
<i>Immobilisations financières</i>			
Prêts	379 030	157 902	
Autres immob. financ.	87 680	2 988	22 657
<b>Total des immobilisations financières</b>	<b>605 128</b>	<b>160 890</b>	<b>24 751</b>
<b>TOTAL</b>	<b>25 649 830</b>	<b>4 583 368</b>	<b>3 540 353</b>

(1) Dont reclassement

- en construction : 2 846 114 € ;
- en mat. et out. : 515 284 €.

(2) Dont 3 361 396 € autres immobilisations corporelles reclassées en constructions et en matériel outillage.

Contrôle : Ecart/aux immobilisations brutes à l'actif : OK.

### 3. Amortissements (en euros)

<b>AMORTISSEMENTS</b>	<b>Amortissements cumulés au début de l'exercice</b>	<b>Dotations</b>	<b>Diminutions</b>
<b>Immobilisations incorporelles</b>			
Frais d'établissement	4 072	10 180	
Frais de recherche et de développement			
Concessions, brevets et droits similaires			
Fonds commercial			
Autres immobilisations incorporelles			
Total des amort. sur immob. incorp.	4 072	10 180	0
<b>Immobilisations corporelles</b>			
Terrains	0	7 733	
Constructions	12 718 986	334 414	0
Inst. techn. mat. et out.	1 782 981	104 800	17 671
Autres immobilisations corporelles	1 147 343	137 369	50 696
Total des amortissements sur immobilisations	15 649 310	584 316	68 367
<b>TOTAL</b>	<b>15 653 382</b>	<b>594 496</b>	<b>68 367</b>

### 4. État des créances et dettes (en euros)

<b>CRÉANCES ET DETTES</b>	<b>Montants bruts</b>	<b>Dont à moins d'un an</b>	<b>Dont à plus d'un an</b>
<b>Actif immobilisé</b>			
Créances rattachées à des participations			
Prêts	536 932		536 932
Autres immobilisations financières	68 011	4 697	63 314
<b>Actif circulant</b>			
Créances clients et comptes rattachés	18 419 003	18 419 003	0
Autres créances	9 860 482	9 860 482	0
Capital souscrit et appelé, non versé	0	0	0
<b>TOTAL DES CRÉANCES</b>	<b>28 884 428</b>	<b>28 284 182</b>	<b>600 246</b>
<b>Passif</b>			
Emprunts et dettes auprès des Ets de crédit	0	0	0
Emprunts et dettes financières divers	19 595	19 595	0
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	54 078 602	54 078 602	0
Dettes fiscales et sociales	6 302 584	5 969 883	332 701
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés	5 131	5 131	0
Autres dettes	10 461 359	10 461 359	0
Découverts bancaires	10 366 585	10 366 585	0
<b>TOTAL DES DETTES</b>	<b>81 233 856</b>	<b>80 901 155</b>	<b>332 701</b>

## **5. Éléments relevant de plusieurs postes du bilan (en euros)**

POSTES DU BILAN	Montants concernant des entreprises		Montants des créances représentées par des effets de commerce
	Liées*	Avec lesquelles la société a un lien de participation	
<b>Actif immobilisé</b>			
Créances rattachées à des participations	0	0	0
Prêts	0	0	0
Autres immobilisations financières	0	0	0
<b>Actif circulant</b>			
Créances clients et comptes rattachés	396 693	3 204 604	1 909 426
Autres créances	270 942	0	0
Capital souscrit et appelé, non versé	0	0	0
<b>TOTAL ACTIF</b>	<b>667 635</b>	<b>3 204 604</b>	<b>1 909 426</b>
<b>Passif</b>			
Emp. et dettes auprès des Ets. de crédit			
Emp. et dettes financières divers	0	19 595	19 595
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	2 726 166	47 635 098	13 247 023
Dettes sur immob. et comptes rattachés			5 131
Autres dettes	8 269 243	740 013	0
Trésorerie	0	0	0
<b>TOTAL PASSIF</b>	<b>10 995 409</b>	<b>48 394 706</b>	<b>13 271 749</b>

(\*) Les entreprises liées sont les sociétés qui entrent dans le périmètre de consolidation par intégration globale au niveau de TACOT'S S.A.

## **6. Produits à recevoir et charges à payer (en euros)**

Produits à recevoir	Montant	Charges à payer	Montant
Créances clients et comptes rattachés	270 120	Emprunts et dettes auprès des Ets de crédit	0
Autres	285 904	Emprunts et dettes financières divers	1 266 101
(RRR à obten. et av. à recevoir)		Dettes fournisseurs et comptes rattachés	2 478 384
		Autres dettes	741 870
		Trésorerie	
<b>TOTAL</b>	<b>556 024</b>	<b>Total</b>	<b>4 486 355</b>

**7. Charges et produits constatés d'avance (en euros)**

	<i>Charges</i>	<i>Produits</i>
Charges / Produits d'exploitation	342 275	102 941
Charges / Produits financiers	132 059	
Charges / Produits exceptionnels		
<b>TOTAL</b>	<b>474 334</b>	<b>102 941</b>

**8. Charges à répartir sur plusieurs exercices**

Aucun montant ne figure en charges à répartir au bilan.

**9. Engagements financiers (en euros)**

Effets escomptés non échus	2 441 059
Engagements rachats de véhicules	11 386 518
Engagements de crédit-bail	173 970
<b>TOTAL</b>	<b>14 001 547</b>

**10. Dette future d'impôts**

Au 31 décembre N, la situation fiscale latente de votre société représente un actif d'impôts différés de 1 335 millions d'euros.

**11. Rémunération des dirigeants**

La rémunération des organes de direction n'est pas fournie car cela conduirait indirectement à donner une rémunération individuelle.

**12. Effectif au 31 décembre N**

Cadres	8
Agents de maîtrise et techniciens	46
Employés	64
Ouvriers	94
<b>TOTAL</b>	<b>212</b>

## CORRIGÉ

### Le contrôle de l’Annexe

Il convient de noter que la « Société Automobile » doit présenter des comptes et une annexe complète.

En effet, pour les exercices clos à compter du 31 décembre 2010, les sociétés peuvent adopter une présentation simplifiée de leurs bilan et compte de résultat lorsqu’ils ne dépassent pas, à la clôture de l’exercice, deux des critères suivants :

- 1 M€ de total de bilan (anciennement 267 k€) ;
- 2 M€ de chiffre d’affaires (anciennement 534 k€) ;
- 20 salariés (anciennement 10).

En revanche, les seuils relatifs à la présentation simplifiée de l’annexe ne sont pas modifiés :

- 3 650 000 € de total de bilan ;
- 7 300 000 € de chiffre d’affaires ;
- 50 salariés.

Avec un effectif de 212 personnes, un chiffre d’affaires de 271 M€ et un total bilan de près de 80 M€, la société ne rentre pas dans les critères de présentation simplifiée.

Enfin nous poserons pour principe que tout élément ayant une influence de 300 k€ dans le résultat ou de 10 % sur un poste de bilan est significatif et mérite a priori d’être explicité dans l’annexe.

L’annexe doit comporter les 4 parties suivantes :

- règles comptables et méthodes d’évaluation ;
- notes sur le bilan ;
- notes sur le compte de résultat ;
- engagements financiers et autres informations.

## 1. Règles comptables et principes d'évaluation

S'il est vrai que les règles comptables ne doivent pas être détaillées dans la mesure où elles ne dérogent pas aux règles imposées par la loi, il est nécessaire de détailler les méthodes utilisées puisque ces textes offrent des possibilités d'options ou permettent à l'entreprise une appréciation des règles à utiliser.

Ainsi, en ce qui concerne les immobilisations corporelles, le mode d'amortissement (linéaire/dégressif) et la durée d'amortissement par catégorie d'immobilisation doit être exposé.

Pour les valeurs d'exploitation, le mode de détermination des provisions devrait être expliqué sommairement.

Le changement de méthode de présentation a certes été note, cependant le changement de méthode d'évaluation des provisions pour dépréciation des véhicules de démonstration doit être indiqué, ainsi que son incidence sur le résultat et le poste concerné.

Au niveau des règles fiscales dérogatoires, il faut signaler l'absence de détermination de la provision pour garantie jusqu'alors comptabilisée et son incidence sur le résultat de l'exercice.

## 2. Notes sur le bilan

Les éléments constitutifs des frais d'établissement ne sont pas détaillés, de même que leur méthode d'amortissement.

Le tableau de variation des provisions inscrites au bilan entre N-1 et N a été oublié. Celui-ci doit détailler les diverses provisions (provisions réglementées, provisions pour risques et charges, provisions pour dépréciation), les dotations/reprises de l'exercice et leur affectation aux résultats d'exploitation-financier et exceptionnel selon les cas. Le tableau ci-joint donne un aperçu du corrigé de l'annexe présentée.

L'état des créances et des dettes par échéance ne nous donne pas pour les dettes la ventilation moins d'un an/entre 1 et 5 ans au plus/plus de 5 ans exigée par le décret du 29 novembre 1983.

Le tableau concernant la composition du capital social ne fait pas apparaître les variations relatives à la reconstitution des capitaux propres.

### ***Provisions inscrites au bilan (en euros)***

<i>Nature des provisions</i>	<i>Provisions au début de l'exercice</i>	<i>Dotations</i>	<i>Reprises</i>	<i>Provisions en fin d'exercice</i>
<b><i>Provisions réglementées</i></b>				
Provision pour garantie	457 797	0	197 061	260 736
Provision spéciale de réévaluation	747 178	0	57 664	689 514
Autres provisions réglementées	11 444	0	11 444	0
<b>Total des provisions réglementées</b>	<b>1 216 419</b>	<b>0</b>	<b>266 169</b>	<b>950 250</b>
<b><i>Provisions pour risques et charges</i></b>				
Prov. pour garanties données	192 616	297 880	172 616	317 880
Prov. pour pensions et oblig. similaires				0
Prov. pour renouvellement des impôts				0
Autres prov. pour risques et charges	1 874 436	127 694	1 164 670	837 460
<b>Total des prov. pour risques et charges</b>	<b>2 067 052</b>	<b>425 574</b>	<b>1 337 286</b>	<b>1 155 340</b>
<b><i>Provisions pour dépréciation</i></b>				
Sur immobilisations incorporelles				
Sur immobilisations corporelles				
Sur immobilisations financières	330 987	136 845	13 920	453 912
Sur stocks	1 676 608	1 054 875	1 676 608	1 054 875
Sur clients	459 215	254 401	262 698	450 918
Autres actifs circulants	11 878	0	11 878	
<b>Total des provisions pour dépréciation</b>	<b>2 478 688</b>	<b>1 446 121</b>	<b>1 965 104</b>	<b>1 959 705</b>
<b>TOTAL</b>	<b>5 762 159</b>	<b>1 871 695</b>	<b>3 568 559</b>	<b>4 065 295</b>
dont dotations et reprises				
	d'exploitation financières exceptionnelles	1 593 156 136 845 144 694	2 123 800 13 920 1 433 839	

### **3. Notes sur le compte de résultat**

La ventilation du chiffre d'affaires selon les critères géographiques (France/Étranger) et par type d'activité (vente de véhicules neufs, vente de véhicules d'occasion, service après-vente, magasin, divers) n'est pas réalisée.

Le montant des charges financières versées à la société mère, soit 800 k€, devrait être indiqué dans l'annexe.

## 4. Engagements financiers et autres informations

Le tableau concernant le crédit-bail est incomplet. Celui-ci doit en effet préciser :

- la valeur d'origine du matériel ;
- les redevances payées au titre de l'exercice ;
- les redevances cumulées payées au cours des exercices antérieurs ;
- les redevances restant à payer en les ventilant par échéance (- 1 an/entre 1 et 5 ans / plus de 5 ans) ;
- la valeur résiduelle de rachat du matériel à la fin du contrat de crédit-bail ;
- les amortissements économiques qui auraient été passés au titre de l'exercice si le bien avait été acheté ;
- les amortissements économiques cumulés qui auraient été passés au titre des exercices antérieurs si le bien avait été acheté.

Les engagements de retraite contractés par l'entreprise ne sont pas évoqués. De plus, il est nécessaire de noter si ceux-ci sont ou non provisionnés dans les comptes de l'exercice.

L'incidence des évolutions fiscales dérogatoires sur le résultat de l'exercice et sur les capitaux propres devrait apparaître.

L'information concernant la prise en compte en consolidation de la Société Automobile dans les comptes de TACOTS S.A. selon la méthode de l'intégration globale ne figure pas dans l'annexe.

La liste des filiales et participations avec indication pour chacune d'entre elles de la part de capital détenue, du montant des capitaux propres et du résultat du dernier exercice clos a été oubliée.

## 5. Conclusion

Nous notons que l'annexe nécessite la collecte de nombreuses informations dont certaines peuvent échapper à l'audit pur et simple des comptes. Ainsi, il est absolument nécessaire lors de l'établissement d'un programme de contrôle par section, de détailler les informations qu'il faudra collecter pour une analyse de l'annexe relativement rapide.

En synthèse, les questions à se poser pour juger de la pertinence de l'information présentée peuvent être synthétisées à l'aide de ce questionnaire.

# La pratique de l'Audit et du Contrôle Interne

1. RÈGLES ET MÉTHODES COMPTABLES					
Thème	N/A ou N/S	OUI	NON	Remarques	
<b>Méthodes d'évaluation, calcul des amortissements, dépréciations et provisions :</b> – identification des règles et principes comptables appliqués en accord avec les comptes de l'entreprise					
– mode et méthodes d'évaluation appliqués aux divers postes du bilan et du compte de résultat en accord avec les comptes de l'entreprise					
– méthodes utilisées pour le calcul des amortissements et des provisions : montants par catégories en distinguant ceux qui ont été pratiqués pour l'application de la législation fiscale					
<b>Changement de méthode, dérogations :</b> – mention de la dérogation à l'application d'une prescription comptable lorsque celle-ci se révèle impropre à donner une image fidèle, avec indication des motifs et de son influence sur le patrimoine, la situation financière et le résultat de l'entreprise					
– Informations requises en cas : - de changement de méthode ou de réglementation, - de changement d'estimation, de modalités d'application ou d'options fiscales,					
- erreurs corrigées au cours de l'exercice					
<b>Informations complémentaires pour donner l'image fidèle (événements significatifs, événements postérieurs...)</b> – circonstances qui empêchent de comparer d'un exercice à l'autre certains postes du bilan et du compte de résultat et les moyens qui permettent d'en assurer la comparaison					

2. INFORMATIONS RELATIVES AU BILAN					
Thème	N/A ou N/S	OUI	NON	Remarques	
<b>Etat de l'actif immobilisé :</b> – mouvements ayant affecté les divers postes de l'actif immobilisé					
<b>Etat des amortissements</b>					
<b>Etat des provisions</b>					
<b>Etat des créances et des dettes :</b> – créances classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance, en distinguant les créances à 1 an au plus – dettes classées selon la durée restant à courir jusqu'à leur échéance, en distinguant les dettes à 1 an au plus, à plus d'1 an et 5 ans au plus et à plus de 5 ans					
<b>Etat des stocks</b>					
<b>Frais d'établissement :</b> – éléments constitutifs des frais d'établissement					
<b>Frais de recherche et de développement :</b> – éléments constitutifs des frais de développement immobilisés					
– éventuelles dérogations en matière de frais de recherche et développement, aux règles d'amortissement sur une durée maximale de 5 ans					
<b>Fonds commercial :</b> – éléments constitutifs du fonds commercial					
<b>Charges à payer / produits à recevoir :</b> – Charges et produits constatés d'avance					
<b>Composition du capital social :</b> – nombre et valeur nominale des actions, parts sociales et autres titres composant le capital social, regroupés par catégories selon les droits qu'ils confèrent avec indication de ceux qui ont été créés ou remboursés pendant l'exercice					
<b>Variation des capitaux propres</b>					
<b>Variation des réserves réglementées</b>					
<b>Éléments relatifs à plusieurs postes du bilan :</b> – postes de bilan concernés également par un élément d'actif ou de passif imputé à un autre poste					
<b>Écart de conversion créances-dettes monnaie étrangère :</b> – nature, montant et traitement comptable des écarts de conversion en monnaie nationale d'éléments exprimés en devises étrangères					
<b>Autres éléments du bilan :</b> – modalités d'amortissement des primes de remboursement d'emprunt					
– intérêts de capitaux empruntés pour financer la fabrication d'une immobilisation inclus dans le coût de production					
– pour chaque poste du bilan concernant les éléments fongibles de l'actif circulant, indication de la différence entre l'évaluation figurant au bilan et celle qui résulterait des derniers prix de marchés connus à la clôture des comptes					
<b>Toute autre information supplémentaire jugée significative (précisez) :</b>					

## Chapitre 17 : Le contrôle de l'Annexe

3. INFORMATIONS RELATIVES AU COMPTE DE RÉSULTAT				
Thème	N/A ou N/S	OUI	NON	Remarques
<b>Ventilation du chiffre d'affaires :</b> – ventilation du montant net du chiffre d'affaires par secteur d'activité et par marché géographique				
<b>Honoraires des commisaires aux comptes</b> – montant total des honoraires des commisaires aux comptes figurant au compte de résultat de l'exercice, en séparant les honoraires facturés au titre du contrôle légal des comptes de ceux facturés au titre des conseils et prestations de services entrant dans les diligences directement liées à la mission de contrôle légal des comptes				
<b>Transfert de charges</b>				
<b>Charges et produits exceptionnels</b>				
<b>Participation des salariés</b>				
<b>Ventilation de l'impôt sur les bénéfices :</b> – ventilation de l'impôt entre la partie imputable aux éléments exceptionnels du résultat et la partie imputable aux autres éléments, avec indication de la méthode utilisée				
<b>Charges, produits sur exercices antérieurs (2)</b>				
<b>Toute autre information supplémentaire jugée significative (précisez) :</b>				

4. ENGAGEMENTS FINANCIERS ET AUTRES INFORMATIONS				
Thème	N/A ou N/S	OUI	NON	Remarques
<b>Avals, cautions</b>				
<b>Crédit-bail</b>				
<b>Effets escomptés, affacturage</b>				
<b>Dettes garanties par des sûretés réelles</b>				
<b>Incidence évaluations fiscales dérogatoires :</b> – indication sommaire de la mesure dans laquelle le résultat de l'exercice a été affecté par l'application des dispositions fiscales et des conséquences qui en résultent sur les postes de capitaux propres				
<b>Accroissement et allègements de la dette future d'impôt :</b> – indication des accroissements et des allègements de la dette future d'impôt provenant des décalages dans le temps entre le régime fiscal et le traitement comptable de produits ou de charges et, lorsqu'ils sont d'un montant exceptionnel, de ceux dont la réalisation est éventuelle				
<b>Rémunération des dirigeants :</b> – montant des avances et des crédits alloués aux dirigeants sociaux avec l'indication des conditions consenties et des remboursements effectués pendant l'exercice – montant des rémunérations allouées au titre de l'exercice aux membres des organes d'administration, de direction et de surveillance à raison de leurs fonctions : ces informations sont données de façon globale pour chaque catégorie				
<b>Effectif moyen :</b> – ventilation par catégorie de l'effectif moyen, salarié d'une part, mis à disposition de l'entreprise d'autre part, et l'effectif employé à temps partiel,...				
<b>Identité des sociétés mères consolidant comptes société :</b> – identité de toutes les sociétés établissant des comptes consolidés dans lesquels les comptes annuels de l'entité sont intégrés selon la méthode de l'intégration globale				
<b>Liste des filiales et participations :</b> – liste des filiales et participations avec indication, pour chacune d'elles, des éléments suivants : valeur brute et nette des titres ; part du capital détenu directement ou par prête-nom ; montant des capitaux propres et du résultat du dernier exercice clos (les titres d'une société émettrice représentant moins de 1 % du capital social d'une société détentrice peuvent être regroupés) ; avance, avails & cautions ; chiffre d'affaires de l'exercice ; dividendes distribués				
<b>Postes concernant les entreprises liées et les participations :</b> – fraction des immobilisations financières, des créances et dettes ainsi que des charges et produits financiers concernant les entreprises liées				
<b>Intégration fiscale : modalités répartition impôt /économie réalisée</b>				
<b>Montant des engagements de retraite et avantages similaires :</b> – montant des engagements de l'entreprise en matière de pension, de complément de retraite, d'indemnités et d'allocations en raison du départ à la retraite ou avantages similaires des membres ou associés de son personnel et de ses mandataires sociaux				
<b>Nombre d'heures DIF</b> – indication du volume d'heures de formation cumulé correspondant aux droits acquis au titre du DIF (selon les attestations annuelles), avec indication du volume d'heures de formation n'ayant pas donné lieu à demande				
<b>Toute autre information supplémentaire jugée significative (précisez) :</b>				



# **Le contrôle des situations intermédiaires**

La société « MIP » S.A. (Micro Informatique Professionnelle) est une entreprise récente, filiale d'un grand groupe international. Son matériel performant lui a permis de s'octroyer une part de marché non négligeable. Le matériel est entièrement importé des États-Unis. Chaque micro est réceptionné entier, puis démonté pour récupérer les pièces détachées. « MIP » S.A. se trouve ainsi des composants à meilleur prix. Les micros sont remontés avec une composante supplémentaire de manière à offrir à la clientèle une gamme de produits assez large. La société vient d'établir une situation au 30 juin N.

Vous disposez donc des éléments suivants : Bilan et Compte de résultat au 30 juin N, ainsi que des documents prévisionnels concernant l'exercice N établis par la société.

Vous êtes commissaire aux comptes de « MIP » S.A. et vous devez signer l'attestation relative au rapport semestriel. Vous préférez établir un programme de travail à vos collaborateurs afin de vous faire une opinion précise sur la situation au 30 juin N. Quelles sont les procédures que vous allez mettre en œuvre ?

## 1. Bilan

ACTIF	Brut	Au 30/06/N Amortiss et provis	Net	Au 31/12 précédent Net
Capital souscrit non appelé				
Immobilisations incorporelles				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets, licences, marques, procédés, droits et valeurs similaires				
Fonds commercial (1)				
Autres				
Avances et acomptes				
Immobilisations corporelles				
Terrains				
Constructions	3 998 967	1 391 245	2 607 722	2 142 437
Immobilisations financières (2)				
Participations				
Créances rattachées à des participations				
Autres titres immobilisés				
Prêts				
Autres	37 042		37 042	35 738
<b>ACTIF IMMOBILISE</b>	<b>4 036 009</b>	<b>1 391 245</b>	<b>2 644 764</b>	<b>2 178 175</b>
Stocks et encours :				
Matières premières et approvisionnements				
Encours de production (biens et services)				
Produits intermédiaires et finis	31 471 800	4 836 586	26 635 214	17 772 600
Marchandises				
Avances et acomptes versés sur commandes				
Créances d'exploitation (3)				
Créances clients et créances rattachées	33 874 413	1 830 824	32 043 589	34 931 175
Autres	62 893		62 893	1 092 670
Créances diverses (3)	1 263 248		1 263 248	3 613 230
Capital souscrit appelé				
Valeurs mobilières de placement (4)				
Disponibilités	153 395		153 395	3 751 182
Charges constatées d'avance (3)	479 708		479 708	401 358
<b>ACTIF CIRCULANT</b>	<b>67 305 457</b>	<b>6 667 410</b>	<b>60 638 047</b>	<b>61 562 215</b>
Charges à répartir sur plusieurs exercices	3 874 031		3 874 031	4 734 927
Primes de remboursement des obligations				
Écarts de conversion actif	5 548		5 548	8 465
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>75 221 045</b>	<b>8 058 655</b>	<b>67 162 390</b>	<b>68 483 782</b>

PASSIF	Au 30/06/N-1	Au 31/12 précédent
Capital	20 500 000	20 500 000
Primes d'émission, de fusion, d'apport		
Écarts de réévaluation		
Réserves		
Réserve légale		
Réserves statutaires ou contractuelles		
Réserves réglementées		
Autres		
Report à nouveau	-3 324 566	
Résultat de l'exercice : bénéfice ou perte	-1 262 709	-3 324 566
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
<b>TOTAL</b>	<b>15 912 725</b>	<b>17 175 434</b>
Provisions pour risques	2 231 158	839 965
Provisions pour charges		211 500
<b>TOTAL</b>	<b>2 231 158</b>	<b>1 051 465</b>
Dettes financières (1) :		
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit (2)	16 936 222	15 950 332
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commandes en cours	370 216	1 176 020
Dettes d'exploitation (1) :		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	26 743 168	25 378 612
Dettes fiscales et sociales	2 227 116	3 984 311
Autres	2 153 343	2 203 375
Dettes diverses (1) :		
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Dettes fiscales (impôts sur les bénéfices)		
Autres	115 176	1 099 246
Produits constatés d'avance (1)	319 008	452 402
<b>TOTAL</b>	<b>48 864 249</b>	<b>50 244 298</b>
Écarts de conversion passif	154 258	12 585

## 2. Compte de résultat

	Au 30/06/N	Au 31/12 précédent
Ventes de marchandises		
Production vendue		
Ventes	36 742 748	73 662 651
Travaux		
Prestations de services	4 866 386	5 879 655
Produits des activités annexes	629 796	1 135 221
<i>Montant net du chiffre d'affaires (dont à l'exportation)</i>	42 238 930	80 677 527
Production stockée		
Encours de production de biens		
Encours de production de services		
Produits	9 825 986	2 069 536
Production immobilisée	834 195	649 369
Subventions d'exploitation		
Reprises sur amortissements		
Reprises sur provisions		
Sur immobilisations		
Sur actif circulant	409 388	
Pour risques et charges	468 000	1 050 000
Transferts de charges		5 343 375
Autres produits		
<b>TOTAL DES PRODUITS D'EXPLOITATION</b>	<b>53 776 499</b>	<b>89 789 807</b>
<i>Charges d'exploitation</i>		
Coûts d'achat des marchandises vendues		
Achats de marchandises		
Variation des stocks		
Consommations en prov. des tiers		
Achats de mat. prem. et autres approv.	35 290 573	52 349 465
Variation des stocks		
Achats de sous-traitance	1 042 897	5 613 939
Achats non stockés de mat. et fournit.	240 363	418 947
Services extérieurs		
Personnel extérieur	344 133	1 194 226
Loyers en crédit-bail mobilier	30 286	63 190
Loyers en crédit-bail immobilier	5 234 807	13 932 585
Autres		
Impôts, taxes et versements assimilés		
Sur rémunérations	178 988	321 785
Autres	259 340	359 558
Charges de personnel		
Salaires et traitements	4 183 177	8 941 383
Charges sociales	1 488 420	3 262 201
Dotations aux amortissements		
Sur immobilisations	485 839	978 754
Sur charges à répartir	860 896	608 448
Dotations aux provisions		
Sur immobilisations		
Sur actif circulant	2 282 283	2 442 563
Pour risques et charges	1 650 610	1 043 000
Autres charges	261 107	491 772
<b>Total des charges d'exploitation</b>	<b>53 833 719</b>	<b>92 021 816</b>

<i>Produits financiers</i>		
De participations		
D'autres valeurs mobilières et créances de l'actif immobilisé		
Autres intérêts et produits assimilés	205 593	147 459
Reprises sur prov. et transferts de charges	8 465	
Défauts positifs de change	88 934	51 834
Produits nets sur cession de VMP		
Total	302 992	199 293
<i>Charges financières</i>		
Dotations aux amortissements		
Dotations aux provisions		
– Sur éléments financiers	5 548	8 465
– Pour risques et charges		
Intérêts et charges assimilées	1 115 734	1 592 212
Défauts négatifs de change	305 735	1 628 465
Charges nettes sur cession de VMP		
Total	1 427 017	3 229 142
<b>RÉSULTAT FINANCIER</b>	<b>-1 124 025</b>	<b>-3 029 849</b>
<i>Produits exceptionnels</i>		
Sur opérations de gestion	9 866	510 165
Sur opérations en capital		
Produits de cessions d'éléments d'actif		
Subvention d'investissements virés au résultat		
Autres		
Reprises sur provisions exceptionnelles		1 500 000
Transferts de charges exceptionnelles		
Total	9 866	2 010 165
<i>Charges exceptionnelles</i>		
Sur opérations de gestion	14 150	18 809
Sur opérations en capital		
– Val. compt. élém. immobil. et finan. cédés	77 180	54 064
– Autres charges		
Dotations aux provisions réglementées		
Dotations aux amortissements except.		
Dotations aux autres provisions except.		
Total	91 330	72 873
<b>RÉSULTAT EXCEPTIONNEL</b>	<b>-81 464</b>	<b>1 937 292</b>
<b>RÉSULTAT NET DE LA PÉRIODE</b>	<b>-1 262 709</b>	<b>-3 324 566</b>

## 3. Résultat prévisionnel N

### 1. Hypothèses retenues

La société continuera de commercialiser ses produits actuels, tout en recherchant une complémentarité auprès d'autres fournisseurs.

Une légère amélioration de la marge brute est due au développement des ventes auprès de l'Administration et des Grands Groupes internationaux

## **2. Résultat prévu**

Le résultat net budgété demeure du même ordre de grandeur qu'en N-1.

## **3. Méthodes comptables**

Le budget N a été établi en tenant compte de méthodes comptables identiques à celles utilisées en N-1.

### ***Compte de résultat prévisionnel***

	<i>Exercice prévisionnel N</i>	<i>Exercice prévisionnel N-1</i>
Chiffre d'affaires	92 342	80 677
Résultat d'exploitation	-500	-2 232
Résultat financier	-2 600	-3 030
<b>Résultat courant</b>	<b>-3 100</b>	<b>-5 262</b>
Autres éléments		
<b>RÉSULTAT NET</b>	<b>-3 100</b>	<b>-3 325</b>

## **CORRIGÉ**

## **Le contrôle des situations intermédiaires**

Les travaux du commissaire aux comptes entrent dans le champ de la norme professionnelle : NEP-2410. Examen limité de comptes intermédiaires

Lorsqu'il conduit un examen limité de comptes intermédiaires, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures moins étendues que celles requises pour un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification.

L'examen limité de comptes intermédiaires consiste essentiellement, pour le commissaire aux comptes, à s'entretenir avec la direction et à mettre en œuvre des procédures analytiques.

Il obtient l'assurance, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives.

Cette assurance, qualifiée d'assurance modérée, lui permet de formuler une conclusion selon laquelle il n'a pas relevé d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires, pris dans leur ensemble.

## 4. Programme de travail

1) Par entretiens avec la direction, comprendre :

- l'évolution des procédures mises en place pour identifier les risques de fraude dans l'entité et pour y répondre ;
- leur connaissance éventuelle de fraudes avérées, suspectées ou simplement alléguées concernant l'entité ;
- l'évolution des procédures conçues et mises en œuvre dans l'entité visant à assurer le respect des textes légaux et réglementaires ;
- la survenance, jusqu'à une date aussi rapprochée que possible, de la date de signature de son rapport d'examen limité, d'événements postérieurs à la clôture de la période ;
- des changements comptables survenus au cours de la période contrôlée ;
- des opérations non courantes, en raison de leur importance ou de leur nature, ou complexes réalisées au cours de la période contrôlée ;
- des hypothèses retenues pour procéder aux estimations comptables, des intentions de la direction et de la capacité de l'entité à mener à bien les actions envisagées ;
- des faits ou événements susceptibles de remettre en cause la continuité d'exploitation de l'entité, et, le cas échéant, des plans d'actions qu'elle a définis pour l'avenir de l'entité.

2) Examiner PV des Conseils d'Administration et des Assemblées.

3) Faire le suivi des domaines sensibles relevés lors de la certification des derniers comptes annuels :

- évaluation et provisions ;
- événements postérieurs ;
- passifs éventuels ;
- engagements hors bilan ;
- points de contrôle interne relevés ;
- les anomalies corrigées ou non.

- 4) Procéder à un examen de synthèse selon les étapes suivantes :
  - comparaison avec le compte de résultat prévisionnel et explication des écarts ;
  - analyse des variations avec les données de l’exercice précédent ;
  - contrôle de la concordance des données chiffrées avec la comptabilité ;
  - vérification des explications contenues dans le rapport semestriel nécessaires à la compréhension du tableau ;
  - examen des situations éventuelles postérieures aux données semestrielles ;
  - contrôle de la cohérence des informations fournies avec la connaissance de l’entreprise.
- 5) Apprécier l’existence un risque de continuité d’exploitation.
- 6) Vérifier que les comptes présentés comportent, a minima, un bilan, un compte de résultat et des annexes.
- 7) Vérifier que la structure des comptes est identique à celle des comptes annuels.
- 8) Apprécier et contrôler l’information financière fournie :
  - les commentaires des données chiffrées relatives au chiffre d’affaires et aux résultats de la société au cours du semestre écoulé ;
  - la description de l’activité de la société au cours de l’exercice ;
  - l’énoncé des événements importants survenus au cours du semestre écoulé ;
  - l’évolution prévisible de l’activité au cours de l’exercice ;
  - le cas échéant, la justification d’acomptes sur dividendes par référence au résultat net du semestre et au report à nouveau antérieur.
- 9) Obtenir une lettre d’affirmation de la direction.

## **5. Conclusion générale sur le contrôle des situations intermédiaires**

La revue analytique (qui constate les évolutions des différents postes du bilan et du compte de résultat au 30 juin (année N) par rapport au 30 juin (année N-1) doit être faite de façon approfondie. Toutes les variations significatives doivent pouvoir être expliquées par le chef comptable. Il est nécessaire d’aller discuter avec lui pour connaître les grandes options prises par l’entreprise

et qui peuvent avoir une influence notable sur les chiffres. Par exemple, si le compte fournisseurs d'immobilisations a fortement augmenté par rapport à l'année précédente, cela correspond certainement à une politique d'investissement décidée par la société ; si les frais financiers ont augmenté, l'entreprise a peut-être contracté des emprunts ou s'est fait accorder un découvert bancaire. Toutes évolutions « anormales » doivent pouvoir trouver une explication, sinon on peut suspecter une erreur qu'il conviendrait alors de faire corriger.



# **Le contrôle des états prévisionnels/Budget**

La SITH est une société anonyme dont l'activité est traditionnellement l'étude et le montage d'installations thermiques et de climatisation, et qui conclut depuis peu des contrats d'entretien.

Grâce à un réseau d'agences, la SITH est présente sur tout le territoire national ainsi qu'à l'étranger.

En N, elle a réalisé un chiffre d'affaires de 135 M€, dont 10 % à l'exportation, ce qui est une très légère régression par rapport à N-1 (140 M€).

Le bénéfice net est de 1 M€ en N.

La SITH est d'autant plus sensible à la conjoncture nationale du bâtiment que ses débouchés à l'exportation se sont refermés notamment en raison de l'instabilité de certains pays du monde arabe.

Vous êtes le chargé de dossier de SITH, et vous venez de recevoir les documents prévisionnels ou budget de la SITH promis lors du final.

Vous devez établir un programme de travail pour votre assistant qui va vérifier ces documents ; auparavant, vous définirez le canevas d'approche pour l'audit des comptes prévisionnels/budget.

## CORRIGÉ

### Le contrôle des états prévisionnels/Budget

#### 1. Canevas d’approche

L’approche concernant le contrôle des états prévisionnels s’articule autour des trois volets suivants :

- 1) Examen de la démarche prévisionnelle (prise de connaissance des systèmes de prévision de l’entreprise).
- 2) Contrôle des données.
- 3) Contrôle du traitement et des états de synthèse.

La prise de connaissance des systèmes de prévision de l’entreprise repose sur :

- la connaissance générale de l’entreprise ;
- la description de l’outil prévisionnel ;
- l’évaluation de l’outil prévisionnel.

<b>Objectifs</b>	<b>Moyens</b>
<p><b>I. PRISE DE CONNAISSANCE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Connaissance générale de l'entreprise.</li> </ul> <p>La prise de connaissance de l'entreprise est fondamentale pour l'appréciation des risques et l'orientation des contrôles : elle n'est pas propre à ce type d'investigation mais certaines de ses composantes doivent à cette occasion être parfaitement appréhendées : le secteur d'activité, la structure financière et « industrielle » de l'entreprise.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Description de l'outil prévisionnel.</li> </ul> <p>Cette analyse a pour objectif d'apprécier la qualité du contrôle interne inhérente au système mis en place.</p> <p>Une attention particulière doit être portée aux principes d'évaluation et de présentation retenus.</p>	<p>Se fonder sur les éléments documentant le dossier permanent avant de collecter l'information complémentaire requise pour asseoir tout jugement notamment sur :</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) les hypothèses de vente :</li> <li>– les ressources humaines,</li> <li>– la structure économique de la profession,</li> <li>– le marché servi,</li> <li>– la concurrence ;</li> </ol> <ol style="list-style-type: none"> <li>2) la structure des coûts ;</li> <li>3) les plans de financement.</li> </ol> <ul style="list-style-type: none"> <li>– Prendre connaissance des procédures en vigueur (entretiens, examen de manuels de procédures).</li> <li>– Établir un diagramme logique.</li> <li>– Identifier les forces et faiblesses de contrôle interne notamment au regard de : <ul style="list-style-type: none"> <li>• la documentation des prévisions,</li> <li>• l'identification des grandeurs caractéristiques,</li> <li>• la collecte et la consolidation des données,</li> <li>• l'approbation aux différents stades de décision/cohérence,</li> <li>• la possibilité de simulation.</li> </ul> </li> <li>– Contrôler les principes comptables retenus.</li> </ul> <p>Examiner les procédures d'analyse des écarts entre prévisions et réalisations.</p>

<p>– Évaluation de l'outil prévisionnel.</p> <p>Le système doit fonctionner comme il a été décrit : en particulier, le calendrier budgétaire, s'il n'est pas respecté, correspond à une accélération finale du processus (peut-être au détriment de sa qualité).</p> <p>Il existe sur le marché des progiciels permettant des consolidations budgétaires, par activité et/ou zone géographique pour les sociétés internationales.</p>	<p>– Des contrôles appropriés doivent permettre de vérifier notamment :</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• l'application des principes comptables,</li> <li>• la supervision des travaux,</li> <li>• le fonctionnement des principaux contrôles destinés à prévenir ou détecter les erreurs,</li> <li>• l'analyse des écarts entre prévisions et réalisations.</li> </ul> <p>– Formuler des recommandations afin d'améliorer le processus.</p>
---	--

## II. CONTRÔLE DES DONNÉES

Les grandeurs caractéristiques sont les facteurs qui conditionnent l'activité et les résultats futurs de l'entreprise.

L'opinion de l'auditeur ne portera que sur le caractère « raisonnable » des hypothèses, sur leur fondement et leur cohérence ; encore ne faut-il s'attacher qu'à celles qui correspondent à des montants significatifs dans les comptes prévisionnels.

– En fonction de l'expérience passée de l'entreprise, isoler :

- les facteurs externes,
- les paramètres internes.

– Rechercher les éléments susceptibles d'avoir une incidence sur ces grandeurs caractéristiques.

– Obtenir la liste des sources d'informations utilisées pour formuler les principales hypothèses, vérifier sa pertinence et contrôler l'utilisation.

– S'assurer de l'absence de contradiction entre les diverses hypothèses.

– Rapprocher l'évolution assise sur les hypothèses de l'expérience passée.

– Pour les hypothèses sensibles, procéder si possible à une simulation.

– Considérer les risques de remise en cause des hypothèses choisies.

### **III. CONTRÔLE DU TRAITEMENT ET DES ÉTATS DE SYNTHÈSE**

Les états de synthèse résultent de l'agrégation de prévisions issues de divers départements, divisions, usines ou services ; trois types de contrôles seront effectués à ce niveau de synthèse :

- les vérifications arithmétiques ;
  - les contrôles de cohérence globale et des retraitements éventuels au niveau centralisateur ;
  - l'examen de la confection finale des états.
- Les documents prévisionnels destinés à être diffusés ont vocation à éclairer le lecteur de ces documents sur l'évolution prévue de l'entreprise.

La lettre de confirmation permet de recueillir l'engagement de la direction sur :

- la sincérité des hypothèses retenues ;
- l'exactitude des informations communiquées.

En précisant notamment que les comptes prévisionnels reflètent le résultat et la situation financière la plus probable et que les principes d'évaluation et méthodes de présentation utilisés sont identiques à ceux mis en œuvre pour l'arrêté des comptes.

- Des contrôles matériels doivent être réalisés pour suivre la remontée d'informations :
  - exhaustivité,
  - exactitude à chaque phase de regroupement.
- Les retraitements significatifs observés doivent être documentés et justifiés.
- Les comptes prévisionnels doivent refléter les hypothèses retenues et une information en annexe doit être fournie.
- La forme comparative est requise et les différences significatives doivent être commentées.

- Une lettre de confirmation peut être demandée si cela s'avère utile.
- Elle doit a priori s'articuler autour des mentions suivantes :
  - responsabilité des dirigeants,
  - absence de restriction d'information,
  - déclaration relative aux événements postérieurs.

## 2. Contrôles à effectuer

### 1. Points généraux

- Les documents et les rapports d'analyse suivants ont-ils été établis ?
- La situation de l'actif réalisable et disponible et du passif exigible au 31 décembre N OUI NON
- Le tableau de financement de l'exercice N OUI NON
- Le compte de résultat prévisionnel N+1 OUI NON
- Le plan de financement prévisionnel N+1 OUI NON
- La situation au 30.6.N+1 OUI NON
- Éventuellement, le compte de résultat prévisionnel révisé de N+1 OUI NON

### 2. Le contrôle des documents

#### a) La situation de l'actif et du passif

- Comporte-t-elle pour chaque poste, les chiffres des deux semestres précédents ? OUI NON
- Certains postes du bilan ont-ils été retraités ? OUI NON
- Les retraitements font-ils l'objet d'un tableau de passage ? OUI NON
- Sont-ils justifiés ? OUI NON
- Les règles de présentation et les méthodes utilisées sont-elles identiques d'une période à l'autre ? OUI NON
- La situation fait-elle apparaître la situation de trésorerie ? OUI NON

– Le rapport d'analyse commente-t-il le document ?	OUI	NON
– Décrit-il les conventions comptables lorsqu'elles sont différentes de celles des comptes sociaux ?	OUI	NON
– Décrit-il les changements de méthodes comptables ?	OUI	NON

**b) Le tableau de financement**

– Comporte-t-il pour chaque poste le chiffre de l'exercice et celui de l'exercice précédent ?	OUI	NON
– Les règles de présentation et les méthodes utilisées sont-elles identiques d'une période à l'autre ?	OUI	NON
– Si le tableau de financement n'est pas conforme aux modèles du plan comptable, s'est-on assuré de la pertinence de la présentation ?	OUI	NON
– A-t-il été contrôlé avec les comptes annuels ?	OUI	NON
– Le rapport d'analyse commente-t-il le document ?	OUI	NON

**c) Le compte de résultat prévisionnel**

– La présentation du compte de résultat prévisionnel est-elle analogue à celle du compte de résultat de l'exercice social ?	OUI	NON
– Dans le cas contraire, a-t-on présenté un tableau de passage ?	OUI	NON
– Comporte-t-il pour chaque poste le chiffre de l'exercice et celui de l'exercice précédent ?	OUI	NON
– Le rapport d'analyse commente-t-il le document ?	OUI	NON

- Décrit-il les conventions comptables lorsqu'elles sont différentes de celles des comptes sociaux ? OUI NON
  - Décrit-il les changements de méthodes comptables ? OUI NON
  - Comporte-t-il des indications relatives aux hypothèses retenues et justifie-t-il la cohérence et la pertinence de celles-ci ? OUI NON

**d) Le plan de financement prévisionnel**

- S'est-on assuré de la liaison entre le compte de résultat prévisionnel et le plan de financement prévisionnel ? OUI NON
  - Comporte-t-il pour chaque poste le chiffre de l'exercice et celui de l'exercice précédent ? OUI NON
  - Le rapport d'analyse commente-t-il le document ? OUI NON
  - Décrit-il les conventions comptables lorsqu'elles sont différentes de celles des comptes sociaux ? OUI NON
  - Décrit-il les changements de méthodes comptables ? OUI NON
  - Comporte-t-il des indications relatives aux hypothèses retenues et justifie-t-il la cohérence et la pertinence de celles-ci ? OUI NON

## ***Précisions sur les outils de prévention des difficultés des entreprises***

Les informations mentionnées ci-dessous sont à l'attention du comité d'entreprise et le cas échéant au conseil de surveillance. En effet, les sociétés commerciales qui comptent, à la clôture d'un exercice, au moins 300 salariés, ou qui réalisent un chiffre d'affaires d'au moins 18 millions d'euros, sont tenues d'établir des documents prévisionnels et de gestion (C. com., art. L. 232-2 et art. R. 232-2).

Le conseil d'administration, le directoire ou les gérants des sociétés mentionnées à l'article R. 232-2, selon le cas, établissent :

1) Semestriellement, dans les quatre mois qui suivent la clôture de chacun des semestres de l'exercice, la situation de l'actif réalisable et disponible, valeurs d'exploitation exclues, et du passif exigible ;

## 2) Annuellement :

- a) Le tableau de financement en même temps que les comptes annuels dans les quatre mois qui suivent la clôture de l'exercice écoulé ;
- b) Le plan de financement prévisionnel ;
- c) Le compte de résultat prévisionnel.

Le plan de financement et le compte de résultat prévisionnels sont établis au plus tard à l'expiration du quatrième mois qui suit l'ouverture de l'exercice en cours ; le compte de résultat prévisionnel est, en outre, révisé dans les quatre mois qui suivent l'ouverture du second semestre de l'exercice.

Dans le cadre de la prévention et la détection des difficultés, le Code de Commerce prévoit aussi un rôle du Président du Tribunal de Commerce. En effet, l'article L.611-2-I-II dispose que, lorsqu'il résulte de tout acte, document ou procédure, qu'une société commerciale, un GIE ou une entreprise individuelle, civile ou artisanale, connaît des difficultés de nature à compromettre la continuité de son exploitation, ses dirigeants peuvent être convoqués par le Président du Tribunal pour que soient envisagées les mesures propres à redresser sa situation.

De la même manière, l'article L. 611-2-II prévoit que lorsque les dirigeants d'une société commerciale ne procèdent pas au dépôt des comptes annuels dans les délais applicables, le Président du Tribunal peut leur adresser une injonction de le faire à bref délai sous astreinte. Si cette injonction n'est pas suivie d'effets, le Président peut alors convoquer par les soins du greffe ces entreprises puisqu'elles sont susceptibles de connaître des difficultés de nature à compromettre la continuité de leur exploitation. Les pouvoirs d'investigation propres au Président du Tribunal sont donc assez larges quant à leur domaine et à leur nature.

Enfin, dans la mission continue tout au long de l'exercice du commissaire aux comptes, ce dernier a la capacité d'initier une « procédure d'alerte », s'il considère que la continuité d'exploitation est incertaine. En effet, si le commissaire aux comptes constate l'existence de faits de nature à compromettre la continuité de l'exploitation, il doit en informer le dirigeant puis, le cas échéant, le conseil d'administration. Si des mesures efficaces ne sont pas décidées pour améliorer la situation, il doit prévenir le président du tribunal de commerce ou du tribunal de grande instance, selon le cas. Enfin, un rapport spécial devra être communiqué à l'assemblée générale des actionnaires.

La procédure d'alerte se déroule ainsi par phases successives et peut être interrompue par le commissaire aux comptes à chaque phase lorsqu'il estime que des actions correctrices ont été prises ou que des solutions aux difficultés financières ont été trouvées.



# L'audit des informations environnementales

## Avertissement

Contrairement aux principaux chapitres de cet ouvrage qui correspondent à des cas, ce thème a été traité sous forme de guide méthodologique et le corrigé, par là même, intégré dans le guide.

La loi Grenelle 2 du 12 juillet 2010 portant engagement national pour l'environnement, a introduit à l'article 225 du code de commerce, de nouvelles obligations d'informations non financières dans le rapport de gestion des entreprises cotées ou dépassant certains seuils. Dans le prolongement de la loi NRE de 2001, il s'agit d'informations sociales, environnementales et sociétales qui devront faire l'objet d'une certification par un tiers indépendant. Ces dispositions s'inscrivent dans le mouvement international vers l'intégration des données financières et extra-financières. Son décret d'application du 24 avril 2012 étant relativement récent, il a semblé prématûr de bâtir un cas, faute d'illustrations suffisantes et de recul.

En revanche il est apparu opportun d'éclairer tant les contrôleurs que les préparateurs de rapport sur les caractéristiques afférentes à cette nouvelle communication. En effet **les informations sociales, environnementales et sociétales** doivent faire l'objet dorénavant d'une vérification par un organisme tiers indépendant qui atteste de la présence des informations requises et de leur sincérité. Conformément à l'arrêté du 13 mai 2013, le tiers certificateur est appelé à « délivrer un avis motivé sur la sincérité des informations », assorti éventuellement de réserves.

Nous aborderons donc successivement :

- une description du cadre normatif : Ce qu'il faut savoir ;
- une trame de contrôle : Comment s'y prendre.

# 1. Ce qu'il faut savoir

## 1. Contexte réglementaire

Désormais donc la réglementation a étendu les obligations, pour les entreprises, de publier dans leur rapport de gestion des informations sur les « conséquences sociales et environnementales de leur activité et sur leurs engagements sociétaux en faveur du développement durable ».

Les principales évolutions par rapport à la loi NRE sont les suivantes :

- extension progressive des obligations aux sociétés non cotées dont le nombre moyen de salariés est supérieur à 500 ;
- léger élargissement des thématiques sur lesquelles les sociétés doivent publier des informations (accidents du travail, égalité de traitement, respect des conventions de l’OIT<sup>1</sup>, loyauté des pratiques notamment) ;
- obligation de reporting sur le périmètre financier consolidé intégrant les filiales étrangères ;
- obligation de vérification par un organisme tiers indépendant avec une attestation de présence de ces informations et un avis sur leur sincérité.

Cet article 225 (cœur du dispositif) est complété par :

- l’article 75 : obligation de publier un bilan des émissions de carbone et un plan d’actions de réduction avant le 31 décembre 2012 pour les entreprises de plus de 500 employés, (décret du 11 juillet 2011) ;
- l’article 228 I et II : expérimentation de l’affichage environnemental des produits depuis le 1<sup>er</sup> juillet 2011 et obligation d’affichage du contenu carbone des prestations de transport, (décret du 24 octobre 2011) ;
- l’article 224 : obligation pour les sociétés de gestion de présenter « l’information relative à la prise en compte des critères sociaux, environnementaux et de qualité de gouvernance [ESG] dans leur politique d’investissement ».

Ces mesures des performances sociales et environnementales doivent permettre aux entreprises :

- en interne, de réduire les risques d’erreur lors des prises de décisions pour l’amélioration de l’efficacité opérationnelle ;
- en externe, d’améliorer la crédibilité des informations pour les investisseurs et autres parties prenantes.

---

<sup>1</sup> OIT : Organisation Internationale du Travail

## **2. Quelles sont les sociétés soumises aux nouvelles obligations<sup>2</sup> ?**

- Toutes les sociétés dont les titres sont cotés sur un marché réglementé et enregistrées au registre du commerce français, y compris les filiales de groupes étrangers cotés en France.
- Les sociétés françaises et les filiales françaises de groupes étrangers SA ou SCA non cotées, dépassant les seuils fixés par le décret. Ces seuils doivent s'entendre par société (comptes sociaux) et non de manière consolidée.

## **3. Quelles informations sont demandées dans le décret ?**

### ***Environnement***

<b>Thèmes</b>	<b>Sous-thèmes</b>
Politique générale en matière environnementale	<ul style="list-style-type: none"> <li>– L'organisation de la société pour prendre en compte les questions environnementales et, le cas échéant, les démarches d'évaluation ou de certification en matière d'environnement.</li> <li>– Les actions de formation et d'information des salariés menées en matière de protection de l'environnement.</li> <li>– Les moyens consacrés à la prévention des risques environnementaux et des pollutions.</li> <li>– Le montant des provisions et garanties pour risques en matière d'environnement, sous réserve que cette information ne soit pas de nature à causer un préjudice sérieux à la société dans un litige en cours.</li> </ul>
Pollution et gestion des déchets	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Les mesures de prévention, de réduction ou de réparation de rejets dans l'air, l'eau et le sol affectant gravement l'environnement.</li> <li>– Les mesures de prévention, de recyclage et d'élimination des déchets.</li> <li>– La prise en compte des nuisances sonores et de toute autre forme de pollution spécifique à une activité.</li> </ul>

<sup>2</sup> Voir tableau synoptique en annexe du présent chapitre

Utilisation durable des ressources	<ul style="list-style-type: none"> <li>– La consommation d'eau et l'approvisionnement en eau en fonction des contraintes locales.</li> <li>– La consommation de matières premières et les mesures prises pour améliorer l'efficacité de leur utilisation.</li> <li>– La consommation d'énergie, les mesures prises pour améliorer l'efficacité énergétique et le recours aux énergies renouvelables.</li> <li>– L'utilisation des sols.</li> </ul>
Changement climatique	<p>Les rejets de gaz à effet de serre.</p> <p>L'adaptation aux conséquences du changement climatique.</p>
Protection de la biodiversité	Les mesures prises pour développer la biodiversité.

### ***Sociétal***

Thèmes	Sous-thèmes
Impact territorial, économique et social de l'activité de la société	<ul style="list-style-type: none"> <li>– En matière d'emploi et de développement régional.</li> <li>– Sur les populations riveraines ou locales.</li> </ul>
Relations entretenues avec les personnes ou organisations intéressées par l'activité de l'entreprise	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Les conditions de dialogue avec ces personnes ou organisations.</li> <li>– Les actions de partenariat ou de mécénat.</li> </ul>
Sous-traitance et fournisseurs	<ul style="list-style-type: none"> <li>– La prise en compte dans la politique d'achat de la société des enjeux sociaux et environnementaux.</li> <li>– L'importance de la sous-traitance et la prise en compte dans les relations avec les fournisseurs et les sous-traitants de leur responsabilité sociale et environnementale.</li> </ul>
Loyauté des pratiques	<p>Les actions engagées pour prévenir la corruption.</p> <p>Les mesures prises en faveur de la santé et de la sécurité des consommateurs.</p>
Droits de l'Homme	Actions engagées en faveur des droits de l'Homme.

## ***Social***

<b>Thèmes</b>	<b>Sous-thèmes</b>
Emploi	<ul style="list-style-type: none"> <li>– L'effectif total et la répartition des salariés par sexe, par âge et par zone géographique.</li> <li>– Les embauches et les licenciements.</li> <li>– Les rémunérations et leur évolution.</li> </ul>
Organisation du travail	<ul style="list-style-type: none"> <li>– L'organisation du temps de travail.</li> <li>– L'absentéisme.</li> </ul>
Relations sociales	<ul style="list-style-type: none"> <li>– L'organisation du dialogue social, notamment les procédures d'information et de consultation du personnel et de négociation avec celui-ci.</li> <li>– Le bilan des accords collectifs.</li> </ul>
Santé et sécurité	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Les conditions de santé et de sécurité au travail.</li> <li>– Le bilan des accords signés avec les organisations syndicales ou les représentants du personnel en matière de santé et de sécurité au travail.</li> <li>– Les accidents du travail, notamment leur fréquence et leur gravité, ainsi que les maladies professionnelles.</li> </ul>
Formation	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Les politiques mises en œuvre en matière de formation.</li> <li>– Le nombre total d'heures de formation.</li> </ul>
Diversité et égalité des chances /égalité de traitement	<ul style="list-style-type: none"> <li>– La politique mise en œuvre et les mesures prises en faveur de l'égalité entre les femmes et les hommes.</li> <li>– La politique mise en œuvre et les mesures prises en faveur de l'emploi et de l'insertion des personnes handicapées.</li> <li>– La politique mise en œuvre et les mesures prises en faveur de la lutte contre les discriminations.</li> </ul>
Promotion et respect des stipulations des conventions fondamentales de l'OIT relatives	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Au respect de la liberté d'association et du droit de négociation collective.</li> <li>– À l'élimination des discriminations en matière d'emploi et de profession.</li> <li>– À l'élimination du travail forcé ou obligatoire.</li> <li>– À l'abolition effective du travail des enfants.</li> </ul>

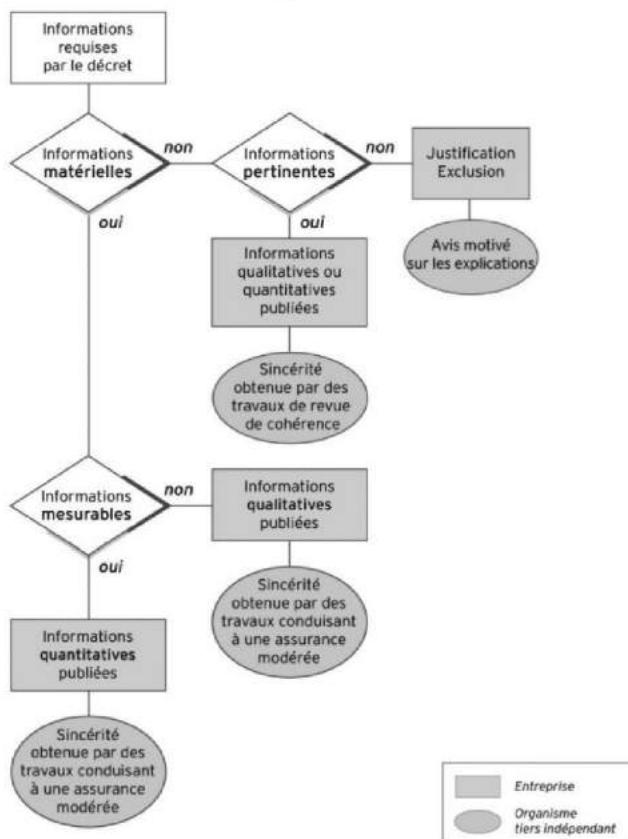
Ces informations peuvent être traduites en assertions qualitatives ou en indicateurs quantitatifs.

#### **4. Sur quel périmètre les informations doivent-elles porter ?**

Lorsque la société établit des comptes consolidés, les informations fournies sont consolidées et portent sur :

- la société elle-même ;
- ses filiales dont elle détient plus de la moitié du capital ;
- les sociétés dont elle détient le contrôle au sens de l'article L. 233-3 (majorité directe ou indirecte des droits de vote dans les assemblées générales ou fraction des droits de vote supérieure à 40 % sans qu'aucun autre actionnaire n'en détienne une fraction supérieure).

#### **5. Sur quelles thématiques est-il nécessaire de fournir des informations quantitatives ou qualitatives ?**



Une information peut être considérée comme matérielle si elle répond positivement aux 3 questions suivantes :

1. L'information est-elle porteuse de risques ou d'opportunités financières significatives pour l'entreprise ?
2. L'information est-elle fréquemment reprise dans les pratiques sectorielles ?
3. L'information est-elle sensible pour la société et les parties prenantes ?

Les 10 à 15 informations répondant le mieux à ces 3 questions doivent être considérées comme matérielles.

L'évaluation du caractère matériel et pertinent d'une information comporte néanmoins une part de jugement subjectif du vérificateur.

### **6. Où doivent figurer les informations ?**

Les informations environnementales, sociales et sociétales concernées par le décret d'application de l'article 225 doivent figurer dans le rapport de gestion ou dans le document de référence s'il tient lieu de rapport de gestion, établi par le conseil d'administration.

## **2. Comment s'y prendre**

### Analyse de risques et planning

1. Analyse de risques et planning
  - a) Analyse du caractère significatif (quantitatif et qualitatif)
  - b) Revue des procédures et analyse des risques
  - c) Stratégie d'audit et planning
2. Tests & Contrôles
  - a) Audits d'entités et sites
  - b) Revue des assertions
3. Conclusion & Reporting
  - a) Résumé des écarts relevés et des corrections demandées (meeting de clôture)
  - b) Conclusions et validations
  - c) Avis d'assurance et lettre d'observations et de recommandations

## **1. Analyse de risques et planning**

### **a) Analyse du caractère significatif (quantitatif et qualitatif)**

#### **Pourquoi faire cette analyse ?**

- Parce que la réglementation n'impose pas de communiquer sur toutes les thématiques : « Il indique, [...], celles qui, eu égard à la nature des activités ou à l'organisation de la société, ne peuvent être produites ou ne paraissent pas pertinentes, en fournissant toutes explications utiles ».
- Parce que les entreprises n'ont concrètement pas les ressources, humaines et/ou financières de reporter sur l'ensemble des sujets RSE.
- Parce que toutes les entreprises le font, d'une manière plus ou moins formelle, et plus ou moins pertinente, pour prioriser leurs enjeux RSE.
- Parce que ça permet de ne pas diluer les messages et se concentrer de manière pertinente sur les informations attendues par les parties prenantes.

#### **Du point de vue de l'auditeur**

- Parce qu'il est impossible de tout vérifier dans le moindre détail, vu les contraintes de calendrier (laps de temps réduit entre la fin de l'exercice de reporting et l'échéance réglementaire de publication)... et de budget alloué.
- Il faut donc mettre en cohérence le temps passé lors de l'audit et les enjeux/risques associés à l'information publiée.
- L'analyse de matérialité, c'est donc la première base d'une analyse de risques, permettant de dessiner un premier cadre de la mission d'audit.

#### **Quels éléments peut-on considérer pour évaluer le caractère significatif**

- Exigences réglementaires locales.
- Politiques et priorités du Groupe.
- IIRC guidelines<sup>3</sup> / GRI<sup>4</sup>.

---

<sup>3</sup> International Integrated Reporting Council

<sup>4</sup> Global Reporting Initiative

- Guidelines professionnelles (WBCSD, Transparency International, BLIHR, IPIECA,...).
- Revue de data/trends (Transparency International, AIE, INSEE, Banque Mondiale...).
- Bonnes pratiques du secteur.
- Attentes des parties prenantes, notamment :
  - communauté financière (actionnaires, investisseurs ou analystes),
  - agences de notations,
  - clients (exigences contractuelles, audits sur la supply chain...).
- Événements / Actualités :
  - revue de presse,
  - outils type Google Trends,
  - jugement du client (niveau management).

#### **Analyse du caractère significatif – Que retenir ?**

- Plusieurs bonnes réponses possibles.
- Part de subjectivité.
- Nécessité de bien comprendre le business et les enjeux associés de l'entreprise.
- Nécessité de converger vers des analyses de matérialité harmonisées et partagées (entreprises/auditeurs).
- Vigilance sur la non-présence de sujets considérés.

#### **b) Revue des procédures et analyse des risques**

Une revue des procédures doit s'assurer du caractère approprié du reporting en place.

- Que doit contenir un référentiel de reporting ?
- Contexte.
- Objectifs du reporting.
- Acteurs du reporting et responsabilités (contribution/validation/contrôle interne).
- Calendrier de reporting.
- Description du périmètre de reporting et des règles d'inclusion/exclusion d'entités.

– Liste des indicateurs et fiches associées avec :

- définition de l’indicateur,
- unité,
- précision sur le scope,
- risques d’erreur,
- méthodologie de calcul, collecte + variantes si pertinent,
- sources d’information,
- outil de collecte,
- fréquence du reporting.

◆ ***Des risques à identifier pour adapter la mission d’audit***

Quels types de risques associés à un reporting RSE ?

- Risques de non-exhaustivité de périmètre.
- Risques d’interprétation des définitions en interne.
- Risques de confusions entre définitions internes et réglementation locale.
- Risques de fiabilité des process de remontée.
- Risques de fraude.

◆ ***Cas pratique : grille d’entretien pour analyse de risques dans un groupe international***

**Contexte**

- Entreprises entrant dans le périmètre de la nouvelle loi.
- Crise économique, impliquant une négociation âpre sur les coûts.
- Quelques éléments d’information à collecter au préalable.
- Revue documentaire (articles de presse, outils de communication internes et externes...).
- Éléments de contexte global :
  - un historique sur le reporting RSE et les éventuels audits,
  - une liste des sites partout dans le monde,
  - un examen des acquisitions/cessions chaque année récente dans le monde.

### Éléments supplémentaires à collecter durant l'entretien

- Filiales à l'étranger :
  - degré d'autonomie des filiales à l'étranger en isolant les plus importantes,
  - processus de validation des informations envoyées au siège.
- Process/Outils :
  - pas de contrôle réellement fait (validation faite de manière quasi automatique),
  - DRH Filiales pas identifiés comme acteurs du reporting mais sollicités l'année dernière pour corriger les erreurs « d'interprétation » d'où les variations significatives constatées sur les indicateurs RH l'année dernière (car pas de définition des indicateurs RH très précises),
  - un outil de reporting sur Excel (4 colonnes : libellé, définition, unité, valeur à renseigner) qui sert aussi de protocole de reporting,
  - un outil de reporting ayant fait l'objet d'une remise à plat récemment avec un prestataire externe afin d'automatiser les contrôles,
  - taux de couverture des données reportées pas suivi mais demande ponctuelle faite l'année précédente.

### c) Stratégie d'audit et planning

#### ◆ *Quelles sont les composantes d'une stratégie d'audit ?*

- Équipe d'auditeurs identifiée.
- Planning d'audit ajusté et validé par l'entreprise contrôlée.
- Staffing réalisé en conséquence.
- Feuille de route détaillée, reprenant les conclusions de l'analyse de risques :
  - échéances de l'audit (deadline identifiée pour remise de l'avis),
  - sites, entités à auditer,
  - interlocuteurs clients identifiés sur chaque thématique,
  - nature des travaux à réaliser,
  - points d'attention éventuels (identifiés l'année précédente ou au cours des entretiens menés au préalable cette année).

◆ *Quels types de travaux à mener selon les sujets ?*

– Sujet significatif :

- revue analytique,
- revue documentaire,
- entretiens,
- tests de détails.

– Sujet pertinent :

- revue de cohérence (connaissance du secteur, ordre de grandeur, ratio...),
- entretiens.

– Sujet non pertinent mais publication d’éléments :

- relecture pour s’assurer de la cohérence.

## **2. Tests & Contrôles**

### **a) Audits d’entités et sites**

◆ *Audits d’entités et sites*

Pour quoi faire ?

◆ *Pour l’entreprise*

- Fiabiliser ses données et améliorer le reporting.
- Donner de l’importance au reporting (pression aux sites).
- Accompagner le partage de bonnes pratiques en interne et externe.

◆ *Pour l’auditeur*

- Acquérir de l’expertise sur le fonctionnement d’une entreprise, d’un site industriel, d’un process.
- Étendre son expertise sur les enjeux RSE.
- Comprendre les réalités des enjeux business.

◆ ***Audits d'entités et sites***

- Préparer son audit.

**Des interlocuteurs prêts et disponibles**

- S'assurer de la disponibilité des personnes clés à rencontrer :

- identification en amont des personnes à rencontrer,
- planning d'audit.

- S'assurer d'une bonne compréhension des enjeux et du déroulement de l'audit pour éviter malentendus et assurer disponibilité des données.

◆ ***Un auditeur averti***

- Avoir une idée des principaux enjeux du site

- « Poids » du site par rapport au Groupe pour les différents indicateurs, informations glanées via le Groupe et revue de presse...

◆ ***Audits d'entités et sites***

- Exécuter l'audit

**Tests qualitatifs**

- Comprendre périmètre, flux, sources...
- Comprendre la méthode utilisée, les hypothèses utilisées.
- Comprendre les acteurs impliqués.
- Comprendre à quoi servent ces chiffres (reporting uniquement, utilisation interne, demande des autorités...).
- Vérifier que les choix effectués correspondent aux définitions du protocole de reporting.
- Les contrôles internes existants.

**Tests quantitatifs**

- Les chiffres ont-ils l'air corrects ?

- ordre de grandeur,
- variations N/N-1,

- ratio pertinents,
- cohérence avec les niveaux d’activités.
- Les chiffres sont-ils cohérents ?
  - avec les chiffres Groupes,
  - avec les rapports internes ou transmis aux autorités.
- Tests de détail :
  - revue des calculs,
  - revue des données sources utilisées.

### b) Revue des assertions

#### Objectif :

- Revoir la présence des informations dans le rapport annuel et la sincérité des informations qualitatives :

#### Un processus itératif :

- Vérifier la complétude du rapport (sujets traités).
- Vérifier la sincérité des informations qualitatives :
  - à travers des entretiens avec les personnes clés,
  - à travers une revue de presse.
- Vérifier la clarté des informations publiées et leur formulation.
- Vérifier les chiffres audités.
- Vérifier les notes méthodologiques, si pertinent.
- Vérifier la bonne prise en compte des modifications.

### **3. Conclusion & Reporting**

#### **a) Résumé des écarts relevés et des corrections demandées (meeting de clôture)**

1) Les formaliser :

- identifier la nature et la cause ;
- évaluer l'impact.

2) Communiquer ces observations à l'entreprise, et éventuellement demander des corrections.

3) Suivre les corrections jusqu'à une version stable.

#### **b) Conclusions et validations**

- Décider des conclusions de l'audit (réserve ? refus de certifier ?).
- Identifier les informations nécessitant d'être précisées dans le rapport (commentaire ou réserve).

#### **c) Avis d'assurance et lettre d'observation et de recommandation**

– La lettre d'observations et de recommandations doit contenir :

- un retour sur les travaux réalisés,
- un retour sur les observations importantes et les conclusions,
- des recommandations hiérarchisées,
- des points précis à suivre lors du prochain contrôle.

– Elle doit être :

- réaliste par rapport aux moyens de l'entreprise,
- compréhensible,
- acceptée (c'est-à-dire susceptible d'entraîner l'adhésion pour des améliorations).

## ***Annexe***

Le calendrier de présentation et de vérification des données RSE est reproduit dans le tableau ci-dessous.

### ***Informations sociales, environnementales et sociétales (« RSE »)***

<b>Sociétés concernées par l'article L.225-102-1 du Code de commerce</b>	<b>Présentation des informations</b>	<b>Vérification par un organisme tiers indépendant</b>	
		<b>Attestation de présence des informations</b>	<b>Avis sur les informations</b>
Sociétés dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé	Exercice ouvert après le 31/12/2011*	Exercice ouvert Exercice ouvert après le 31/12/2011	Exercice ouvert Exercice ouvert après le 31/12/2011
SA/SCA non cotées dont le total du bilan ou le montant net du chiffre d'affaires dépasse 1 milliard d'euros et dont le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est supérieur à 5 000	Exercice ouvert après le 31/12/2011*	Exercice ouvert Exercice ouvert après le 31/12/2011	Exercice clos au 31/12/2016
SA/SCA non cotées dont le total du bilan ou le montant net du chiffre d'affaires dépasse 400 millions d'euros et dont le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est supérieur à 2 000	Exercice ouvert après le 31/12/2012	Exercice ouvert Exercice ouvert après le 31/12/2012	Exercice clos au 31/12/2016
SA/SCAnon cotées dont le total du bilan ou le montant net du chiffre d'affaires dépasse 100 millions d'euros et dont le nombre moyen de salariés permanents employés au cours de l'exercice est supérieur à 500	Exercice ouvert après le 31/12/2013	Exercice ouvert Exercice ouvert après le 31/12/2013	Exercice clos au 31/12/2016

\* obligation pour la société de justifier, le cas échéant, les raisons pour lesquelles elle s'est trouvée dans l'impossibilité de fournir certaines des informations.

# **La rédaction d'un rapport de revue limitée**

La banque MAJOT-FERNINCK, banque d'affaires spécialisée dans la prise de participations, vous a chargé d'opérer une revue limitée des états financiers de la Société des Instruments de Levage Handler (S.I.L.H.). Cette société importe d'Allemagne et des États-Unis des grues de levage hydrauliques destinées à être installées sur des camions.

La société monte les grues sur les camions et en assure le service après-vente. Elle possède un réseau de distribution important constitué essentiellement de revendeurs de matériel de travaux Publics.

Elle est possédée à 95 % par M. Jean-Pierre Couteau qui l'a créée en N-30 et qui jusqu'en N-26 a réussi à développer sa société. Depuis cette date, concurrence nationale et élévation des taux de change ont fait constater à la société de telles pertes que les bénéfices mis en réserves ont été entièrement absorbés.

M. Philippe Pyriaud, Directeur du Département Industrie de la banque d'affaires, vous a mandaté par le fait qu'il considère que cette société peut être rentable à terme et que le prix de vente des actions de M. Couteau fondé sur leur valeur nette comptable paraît raisonnable.

La Société S.I.L.H. clôture son exercice le 31 décembre N et il vous a été remis les états financiers le 12 mars N+1 avec mission de finir votre révision et présenter un rapport avant le 9 avril.

Il est convenu, que n'ayant pas assisté à l'inventaire physique, vous ne serez pas dans la capacité de certifier la sincérité du chiffre des stocks au bilan. Néanmoins, il vous est demandé d'examiner le bien-fondé de l'évaluation des valeurs d'exploitation. De même, il est entendu que pour des questions de délais, aucune circularisation des banques, clients, fournisseurs, ou tiers divers ne pourra être faite.

En ce qui concerne les immobilisations corporelles, une expertise en a été faite par un cabinet spécialisé, le Cabinet Blondel. La banque d'affaires serait plus intéressée par votre opinion sur les taux d'amortissement qui ont été précédemment utilisés par la société.

D'une manière générale, le rapport que désire la banque devra faire ressortir les modifications nécessaires à apporter au bilan et leur incidence sur la valeur nette comptable et surtout les détails les plus significatifs sur le contenu des postes importants (tels que détail des dettes financières, etc.).

La mission ayant été effectuée par vous-même, assisté de quatre collaborateurs, vous vous devez donc de rédiger ce rapport. Pour vous aider, vous avez :

- le bilan de la société, tel qu'il vous a été remis par la S.I.L.H. (Annexe 1) ;
- la synthèse de la révision que vous avez effectuée ; des contrôles effectués ; ajustements proposés et détail des postes.

Cette synthèse a été faite sur la base des papiers de travail qui ont été établis par vos collaborateurs et que vous avez contrôlés (Annexe 2).

## **1. Annexe 1 : Bilan actif et bilan passif**

**Bilan actif**

	31/12/N			31/12/N-1
	Brut	Amortissements et provisions	Net	Net
Capital souscrit non appelé				
Frais d'établissement				
Frais de recherche et de développement				
Concessions, brevets et droits similaires				
Fonds commercial				
Autres immobilisations incorporelles				
Avances et acomptes				
Terrains	320 000		320 000	320 000
Constructions	680 000	175 000	505 000	522 000
Installations techniques	906 296	349 986	556 310	623 420
Autres immobilisations corporelles	1 285 532	480 795	804 737	998 232
Immobilisations en cours				
Avances et acomptes				
Participations				
Créances rattachées à des participations				
Autres titres immobilisés				
Prêts	1 529 801	650 000	879 801	940 230
Autres immobilisations financières	18 300		18 300	18 300
<b>TOTAL I</b>	<b>4 739 929</b>	<b>1 655 781</b>	<b>3 084 148</b>	<b>3 422 182</b>
Matières premières, approvisionnements	1 008 981	255 825	753 156	772 140
Encours de production de biens				
Encours de production de services				
Produits intermédiaires et finis				
Marchandises	3 298 850		3 298 850	3 020 330
Avances et acomptes versés sur commande				
Clients et comptes rattachés	4 446 630	110 156	4 336 474	4 520 340
Autres créances	793 592		793 592	650 820
Capital souscrit et appelé : non versé				
Valeurs mobilières de placement	64 704	28 519	36 185	52 321
Disponibilités	3 939		3 939	3 129
Charges constatées d'avance	21 381		21 381	14 128
<b>TOTAL II</b>	<b>9 638 077</b>	<b>394 500</b>	<b>9 243 577</b>	<b>9 033 208</b>
Charges à répartir sur plusieurs exercices				
Prime de remboursement des obligations				
Écarts de conversion actif	305 872		305 872	
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>14 683 878</b>	<b>2 050 281</b>	<b>12 633 597</b>	<b>12 455 390</b>

***Bilan passif***

	<b>31/12/N</b>	<b>31/12/N-1</b>
Capital social ou individuel	1 800 000	
Prime d'émission, de fusion,...		
Écarts de réévaluation		
Réserve légale	180 000	
Réserves statutaires		
Autres réserves		
Report à nouveau	-166 678	
Résultat de l'exercice	-312 720	
Subventions d'investissement		
Provisions réglementées		
<b>TOTAL I</b>	<b>1 500 602</b>	<b>1 813 323</b>
Provisions pour risques	305 872	
Provisions pour charges	17 400	
<b>TOTAL II</b>	<b>323 272</b>	<b>15 600</b>
Emprunts obligataires convertibles		
Autres emprunts obligataires		
Emprunts et dettes auprès des établissements de crédit	1 208 507	
Emprunts et dettes financières divers		
Avances et acomptes reçus sur commande en cours		
Dettes fournisseurs et comptes rattachés	7 552 818	
Dettes fiscales et sociales	1 782 402	
Dettes sur immobilisations et comptes rattachés		
Autres dettes	265 996	
Produits constatés d'avance		
<b>TOTAL III</b>	<b>10 809 723</b>	<b>10 626 467</b>
Écart de conversion passif		
<b>TOTAL GÉNÉRAL</b>	<b>12 633 597</b>	<b>12 455 390</b>

## **2. Annexe 2 : Notes de synthèse sur le contrôle des comptes du bilan en annexe 1**

### **1. Immobilisations**

La revue de l'évaluation par le Cabinet Blondel a permis de voir que les immobilisations étaient essentiellement constituées de terrains, constructions (amortis à 2,5 % linéaires), d'installations et de matériel industriel (amortis à 20 % en mode linéaire).

Les locaux d'implantation sont situés à Béziers et la S.I.L.H. en est propriétaire. Le matériel de bureau et les véhicules sont amortis à des taux de 10 ou 20 % linéaires.

La société a abandonné l'amortissement dégressif à la clôture de l'exercice. L'effet a été de diminuer, selon vos calculs, de 150 632,78 euros la dotation aux amortissements de l'exercice.

La politique de la société en matière de capitalisation des réparations ou d'entretien, est de ne passer en charges que les montants de faible valeur et d'immobiliser les autres.

En ce qui concerne les instruments de démonstration de levage, ils sont portés en stocks et non en immobilisations.

Les camions sur lesquels les grues sont montées, sont eux immobilisés et amortis sur 4 et 5 ans.

### **2. Prêts**

Organismes 1 % construction	117 004
Prêt entreprise BASTIDE	1 124 600
Divers	288 197
Provision en dépréciation	<u>(650 000)</u>
	879 801

#### **a) Entreprise BASTIDE**

Il s'agit d'une entreprise individuelle en liquidation (ordonnée par le Tribunal de Toulouse le 22 septembre N) dans laquelle la S.I.L.H. était intervenue dans l'exploitation.

Nous n'avons pas obtenu de bilan audité mais, selon M. Couteau, il est prévu de récupérer 25 % du prêt.

Ajustement correspondant à prévoir — bien qu'hypothétique.

#### b) Prêts divers

Correspond à un prêt à l'un des revendeurs agent commercial, à la suite du non-remboursement d'une créance.

Contrôle convention du 7 décembre N qui a transformé cette créance en un prêt de 288 197,02 euros remboursable en 48 mensualités (du 31.01.N+1 au 31.12.N+4) - 5 % intérêt, hypothèque de 2<sup>e</sup> rang puis de 1<sup>er</sup> rang sur immeuble du revendeur.

Au 31.12.N :

- Part à +1 an 216 000 ;
- Part à -1 an 72 197,02.

### **3. Autres immobilisations financières**

Peu significatif — rien à signaler

### **4. Stocks**

Grues et Instruments Levage Handler	1 882 731,26
Grues Funker	774 119,33
Grues et Instruments de levage d'occasion	642 000,00
Pièces détachées	<u>1 008 981,00</u>
	4 307 831,59
Provision pièces détachées	(255 825,00)
	4 052 006,59

Conclusions sur travail effectué

#### a) Contrôle quantités

Impossibilité d'assistance à l'inventaire physique mais contrôle par sondage de l'inventaire permanent et rapprochement des mouvements depuis la date d'inventaire. Pas d'anomalies.

### b) Contrôle de l'évaluation

Principe de l'évaluation :

Tous les articles sont évalués au plus bas du prix de revient, ou au cours du jour.

Méthode FIFO :

Pour le cours du jour, utilisation des tarifs fournisseurs des derniers mois. Si le cours du jour est inférieur au prix d'achat, une provision est constituée facture par facture.

Contrôles détaillés effectués sur tous les types de stocks. Conclusion positive, si ce n'est :

- la constatation de la non-inclusion du coût des droits de douane dans la valorisation des grues Funker. Ce qui a pour effet une minoration de 112 000 euros ;
- la surestimation de ces mêmes grues de 118 000 euros, la baisse du dollar US n'ayant pas été prise en considération dans la comparaison des cours du jour.

### c) Cut-off

Certaines grues Funker n'ont pas été incluses dans les stocks.

La S.I.L.H. rentre en effet en stock les marchandises que lorsqu'elles sont dédouanées et non à la date d'expédition des États-Unis.

Un montant de 271 819 euros, relatif à une facture de décembre N, dédouané en janvier N+1, aurait pu être porté en stock en transit. Autres contrôles : tous positifs.

### d) Dépréciation

Aucune dépréciation des articles à rotation lente.

La provision de 256 825 euros correspond à la différence entre le prix de revient des marchandises et leur cours du jour.

La provision pour les pièces « à rotation lente » serait de 132 000 euros,

## 5. Clients et comptes rattachés

Comme convenu avec la Banque Majot-Ferninck, aucune circularisation n'est faite, mais d'autres procédures de vérification ont été utilisées (règlement ultérieur de la créance, bon de livraison).

Tous les effets ont été portés à l'escompte (au 31 déc N : 1 961 518,50 €).

Les clients se décomposent en :

– Clients (non douteux)	4 152 811,43 (dont 128 264,23 de créiteurs)	
– Clients douteux		<u>165 555,00</u>
		4 318 366,43

Ratio Règlement client =  $(4 318 + 1 961) / (20 552 / 360) = 110$  jours.

Sondage effectué :

– Clients importants	39	1 948 730,69
– Au hasard	14	<u>271 688,17</u>
		2 220 418,86

soit 51,8 % des clients débiteurs non douteux contrôlés, aucune anomalie rencontrée.

Le contrôle sur les clients douteux a révélé :

– Provision à constituer sur créances anciennes	134 000
– Complément de provisions sur clients douteux	<u>16 000</u>
	150 000

L'actualisation des créances et dettes en devises a été faite par la société au taux en vigueur au 31 décembre N et a entraîné une perte de 305 872,10 euros qui a été constatée dans les états financiers de la société.

## 6. Autres créances

Fournisseurs débiteurs	2 081,60
Ristournes à recevoir	191 103,87
Avances acomptes personnels	11 080,00
Excédent versement I.S.	108 001,14
TVA récupérable	444 147,17
Divers	<u>37 178,00</u>
	793 591,78

Contrôle fait avec pièces justificatives.

L'excédent d'impôts pourra être remboursé en N+1 à la société, sous déduction de 141 761 € à reverser à la suite de l'inspection fiscale et du versement de 1 000 euros imputable sur l'impôt des 2 prochains exercices.

## **7. Valeurs mobilières de placement**

- Contrôlés physiquement.
- Valorisés au prix de revient
- Provision pour dépréciation déterminée par différence entre prix de revient et le cours moyen du mois de décembre N.

## **8. Banque, chèques postaux, caisse**

- Rapprochements vérifiés
- Pointage avec livre

Pas d'anomalies sur ces faibles montants

## **9. Capitaux propres**

Capital composé de 18 000 actions de 100 euros, entièrement libérées.

Selon les statuts : 5 actions de garantie doivent être possédées par chaque administrateur.

- Dividende de 5 % du capital
- Réserve légale intégralement dotée.

## **10. Provision pour risques et charges**

La provision pour risques couvre la perte de change sur les comptes clients.

La provision sur charges est justifiée en totalité et est à un niveau suffisant.

## **11. Dettes financières**

La vérification en a été faite avec les contrats. Ils se décomposent comme suit :

- 1) Emprunt Crédit Hôtelier n° 1 accordé pour financer l'achat en juin N-1 de 4 véhicules Peugeot. Montant initial : 170 000 euros, remboursable jusqu'au 5 juin N+1 par traite mensuelle de 8 058,10 euros (soit 48 348,60) - Intérêt de 3,70 %.
- 2) Emprunt Crédit Hôtelier n° 2 contracté en juin N, pour financer camion diesel Steyr - Montant initial 100 000 euros, remboursable par traite trimestrielle de 8 333 euros jusqu'au 5 juin N+3. — Agios payables tous les 3 mois au taux de 3,05 % : à plus d'un an : 49 998 euros, à moins d'un an : 33 332,60 euros.
- 3) Emprunt Crédit Hôtelier n° 3, dans le cadre d'un financement de 300 000 euros pour des véhicules Mercedes, remboursables par traites trimestrielles de 42 737 euros. Les intérêts sont calculés au taux de 3,05 % l'an (à plus d'un an : 41 492,20 euros, à moins d'un an : 154 230,30 euros).

Tous les emprunts sont garantis par la constitution d'un gage ou d'un nantissement sur les biens dont ils ont permis le financement.

- 4) Crédits court terme : 200 000 €.

Les lignes de crédit court terme sont renouvelables tous les 3 mois. Le taux d'intérêt pratiqué est proche de 5 %.

- 5) Banques créditrices : 681 107 €

Le contrôle des rapprochements bancaires n'a révélé aucune anomalie.

## **12. Dettes fiscales et sociales**

– TVA à payer (contrôlée avec la déclaration)	761 968
représente les opérations de septembre, octobre, novembre et décembre N - payable les 23 février, 23 mars, 23 avril, 23 mai N+1	
– Impôts sur les sociétés	141 761
suite à l'inspection fiscale de N.	
– TVA due sur importations :	193 840

• matérialisée par des effets acceptés payables à 120 jours. Les contrôles effectués sur ce poste, avec relevés bancaires et pièces justificatives n'ont pas montré d'anomalie.	
• organismes sociaux	366 833,47
(cotisations des derniers mois du trimestre)	
• provision pour congés payés	<u>318 000,00</u>
	1 782 402,47

Le contrôle des règlements comptabilisés sur N+1 a fait apparaître deux anomalies :

– insuffisance des provisions sur gratifications les charges sociales n'ayant pas été prises en compte	15 000
insuffisance de provision de l'impôt foncier de Béziers	<u>10 000</u>
	25 000

### **13. Dettes fournisseurs et comptes rattachés**

Ratio règlement fournisseurs :  $7\ 552 / (14\ 041/360) = 193$  jours

- Comprend 142 000 euros de factures à recevoir.
- Pas de compte spécial effets : les effets acceptés étant inclus dans les comptes fournisseurs.
- Pas de circularisation mais contrôle de la véracité portant sur :

• 5 gros comptes fournisseurs d'un total	5 143 652,64
• 5 comptes choisis au hasard	<u>199 538,96</u>
	5 343 191,60 soit 72 % du solde.

- Cut-off testé, et il a révélé que 68 000 euros d'achats hors taxes, entrés en stock, n'ont pas été provisionnés.
- Les principales factures comptabilisées sur N+1 ont été examinées — pas d'autres anomalies.

**14. Autres créanciers**

Clients créditeurs	128 264,23
Provisions diverses	75 720,00
Créditeurs divers	<u>62 011,44</u>
	265 995,67

Contrôle satisfaisant.

**15. Engagements****a) Engagements reçus**

Actions de garantie	3 000
Hypothèque de 2 <sup>e</sup> rang sur un ensemble appartenant à un agent commercial de la société	<u>300 000</u>
	303 000

**b) Engagements donnés**

Effets remis à l'escompte non échus (contrôlés avec relevés de Banque)	1 961 518,59
Nantissement du matériel financé par le Crédit Hôtelier	<u>570 000,00</u>
	2 531 518,59

**c) Engagements réciproques**

Contrat de crédit-bail mobilier 216 325 euros avec mensualités de 19 830 F payables en N+1  
— Pas de commande en cours

## 16. Situation fiscale

Inspection fiscale en N — faite pour les exercices de N-4 à N-1. La comptabilisation de ces redressements fiscaux a été contrôlée.

Au 31 décembre N, les pertes fiscales reportables se décomposaient comme suit :

– Perte prescriptive en N+5	69 078,78
– Perte reportable sans limitation	<u>63 459,61</u>
	132 538,39

## CORRIGÉ

### La rédaction d'un rapport de revue limitée

#### 1. Rapport sur le bilan au 31 décembre N

Monsieur Ph. Pyriau  
Directeur du Département  
Industrie  
Banque Majot-Feminck  
33, bd Saint Victoire  
75000 Paris

Le 7 avril N+1

Monsieur,

À votre demande et en vue d'une éventuelle prise de participation par votre société dans le capital de la Société des Instruments de Levage Handler (S.I.L.H.), vous nous avez confié la mission d'examiner le bilan de cette société arrêté au 31 décembre N pour en déterminer sa sincérité et permettre le calcul d'une valeur nette comptable.

Compte tenu de la date de notre intervention, et comme nous en étions convenus, notre examen a dû être limité de la manière suivante :

- Nous n'avons pas contrôlé les comptes d'immobilisations, ces dernières ayant fait l'objet d'une évaluation par des experts.
- Nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique des stocks qui s'est déroulé le 31 décembre N et en l'absence de la tenue d'un inventaire permanent, nous n'avons pu nous assurer des existants en stock à cette même date.

- c) Nous avons estimé impossible de procéder efficacement à une circularisation des banques, clients, fournisseurs et tiers divers pour obtenir confirmation du solde de leurs comptes au 31 décembre N, le temps imparti à notre mission ne nous permettant pas d'obtenir et d'exploiter les réponses en temps voulu.
- d) Nous avons cependant mis en œuvre les procédures d'audit que nous avons jugées nécessaires, conformément aux normes d'audit généralement admises. Nous avons ainsi pu déterminer un certain nombre d'ajustements qui devraient être apportés au bilan au 31 décembre N. Les ajustements les plus significatifs dont le détail figure en annexe 2, ont pour effet de réduire la situation nette comptable de la société de 575 000 euros. Compte tenu de ces rectifications, la situation nette ajustée de la société s'établit à 925 602 euros au 31 décembre N, comme il est indiqué en annexe 3. Nous pensons que, sous réserve de l'existence des quantités en stock au 31 décembre N, et sur la base de l'expertise des immobilisations réalisées par le Cabinet Blondel, cette situation nette ajustée peut être prise en considération lors de la négociation de votre prise de participation.

Néanmoins, nous tenons à vous préciser certains points qui nous paraissent essentiels dans le cas d'une éventuelle prise de participation :

- notre examen des comptes qui s'est achevé le 5 avril N+1, s'est limité aux documents comptables qui nous ont été présentés et la valeur nette comptable, telle qu'elle ressort en annexe 2 ne tient évidemment pas compte d'éventuels passifs (tels que l'impôt dû au titre d'un redressement fiscal, dans la mesure où le dernier exercice clos est susceptible d'être vérifié) ou des engagements résultant de contrats commerciaux ou sociaux dont nous n'avons pas eu la communication ;
- nous pensons par ailleurs que, préalablement à toute prise de participation, il serait indispensable de prendre connaissance des contrats engageant la Société et, au cas où votre négociation aboutirait, de prévoir une clause préservant votre Société de passifs éventuels (passifs antérieurs à la prise de participation, qui se révéleraient au cours des prochains exercices).

Le rapport ci-joint fait état des diverses analyses qui sont à l'origine de nos appréciations et un sommaire détaillé regroupe les différents points examinés dans ce rapport.

Nous sommes, bien sûr, prêts à vous fournir de plus amples informations que celles consignées dans ce rapport, si vous le jugez nécessaire, et vous prions d'agréer Monsieur, l'expression de notre considération distinguée.

## **1. Bilan actif**

### **a) Immobilisations**

Les immobilisations comprennent :

- les terrains, constructions, agencements, matériel, outillage et mobilier des locaux d'exploitation (bureaux, entrepôts de stockage et de montage) situés à Béziers, dont la société est propriétaire. Ces immobilisations ont été expertisées par le Cabinet Blondel.
- du matériel de transport, essentiellement constitué de camions, destinés à porter les grues et autres instruments de levage, de démonstration.

Les immobilisations sont amorties selon le système de l'amortissement linéaire basé sur la durée d'utilisation estimée. Les taux utilisés sont les suivants :

– constructions	2,5 % linéaires
– installations et matériel industriel	20 % linéaire
– matériel de transport	20 et 25 % linéaire
– mobilier et matériel de bureau	10 et 20 % linéaires

Les coûts d'entretien, réparations, renouvellement et améliorations importantes sont immobilisés.

À la clôture de l'exercice N, la société a abandonné la méthode dégressive pour le matériel. La dotation aux amortissements de l'exercice N a été limitée à la dotation minimale déterminée de façon telle que les amortissements cumulés au 31 décembre N soient au moins égaux aux amortissements qui auraient été pratiqués si la méthode linéaire avait été suivie depuis l'acquisition des biens. Cette procédure est contraire aux principes comptables.

Si la méthode dégressive avait été pratiquée à la clôture de l'exercice N, la charge d'amortissement aurait été supérieure de 50 632,78 euros et la valeur nette du matériel au 31 décembre N aurait été inférieure du même montant.

Dans la mesure où nous n'avons pas procédé à une évaluation des immobilisations qui pourrait, le cas échéant, révéler une valeur supérieure à celle inscrite en comptabilité, nous n'avons pas tenu compte de cette insuffisance d'amortissements dans le tableau des ajustements présentés en annexe 2.

### b) Prêts et autres valeurs immobilisées

Au 31 décembre N, ce poste s'analysait comme suit :

1) Organismes de construction	117 004,12
2) Entreprise Bastide	1 124 600,00
3) Autres prêts	<u>288 197,00</u>
	1 529 801,12
À déduire : provision pour le prêt à l'entreprise Bastide	<u>(650 000,00)</u>
	879 801,12

2.1 Les prêts aux organismes de construction correspondent aux investissements effectués par la société dans la construction en vertu de la législation fiscale en vigueur.

2.2 L'entreprise Bastide est une entreprise individuelle, cliente de la société dont la liquidation a été ordonnée par le Tribunal de Toulouse le 22 septembre N. Depuis plusieurs années, la société était intervenue dans l'exploitation de cette entreprise qu'elle savait en difficulté.

Bien que nous n'ayons pas pu obtenir de bilan certifié de cette entreprise au 31 décembre N, la Direction de la société nous a informés que les évaluations sont telles qu'elle pense ne récupérer que le quart de la créance qu'elle peut avoir sur l'entreprise Bastide.

Un complément de provision pour dépréciation de 200 000 euros devait donc être constitué à la clôture de N (cf. annexe 2).

Nous tenons à préciser que cette estimation est de caractère approximatif et que le montant exact de la perte résultant finalement de cette opération ne pourra être connu avec certitude que lorsque le bilan de liquidation Bastide, sera établi sous forme définitive.

2.3. Autres prêts. Un des agents commerciaux de la Société n'ayant pu faire face au règlement de sa créance, il a été décidé par une convention signée le 7 décembre N de transformer cette créance en un prêt de 288 197,02, remboursable en 48 mensualités du 31 janvier N+1 au 31 décembre N+4. Ce prêt qui porte un intérêt de 5 % l'an est garanti par une hypothèque de deuxième puis de premier rang, sur un ensemble immobilier possédé par cet agent.

### c) Stocks

Les stocks se décomposent ainsi au 31 décembre N :

	<i>Montant brut</i>	<i>Provision pour dépréciation</i>	<i>Valeur nette</i>
Grues et instruments de levage Handler	1 882 731,26	1 882 731,26	
Grues Funker	774 119,33	774 119,33	
Grues et instruments de levage d'occasion	642 000,00	642 000,00	
Pièces détachées	1 008 981,00	256 825,00	752 156,00
	4 307 831,59	256 825,00	4 051 006,59

#### ◆ Contrôle des quantités

Ayant été mandaté le 12 mars N+1, nous n'avons pas assisté à l'inventaire physique qui s'est déroulé le 31 décembre N.

Néanmoins, les sondages que nous avons pu effectuer sur l'inventaire permanent et l'analyse des mouvements qui ont pu avoir lieu entre la date de clôture de l'exercice et nos contrôles n'ont pas révélé d'anomalies quant à la véracité des quantités en stock du 31 décembre N.

#### ◆ Contrôle de l'évaluation

Les principes d'évaluation de la Société sont les suivants :

Les grues, instruments de levage, ou pièces détachées sont évalués au plus bas du prix de revient ou du cours du jour. Le prix de revient est déterminé suivant la méthode dite « FIFO ».

Le cours du jour est déterminé par référence aux tarifs des principaux fournisseurs applicables durant le dernier mois de l'exercice. Le cours du jour est comparé au prix de revient des derniers achats correspondant aux quantités en stock à la clôture de l'exercice. Lorsque le cours du jour est inférieur au prix d'achat, une provision, appréciée facture par facture, est constituée pour la différence.

Aucune provision pour dépréciation n'est constituée pour les produits qui seraient périmés ou à rotation lente. La seule provision constituée au 31 décembre N (256 825 euros) résulte de la comparaison du prix d'achat et du « cours du jour » des marchandises, suivant la méthode détaillée ci-dessus.

Les sondages que nous avons effectués ont porté essentiellement sur la vérification de l'évaluation de stocks et de l'exactitude des états détaillés d'inventaire au 31 décembre N.

En conclusion de nos travaux, nous voudrions formuler les remarques suivantes :

1) Les stocks de grues et instruments de levage Handler ont été sous-estimés à la suite de la non-inclusion dans les coûts de valorisation des droits de douane.

2) Les stocks de grues Funker ont été surestimés par le fait qu'il n'a pas été tenu compte lors de la comparaison des coûts d'achats et du cours du jour, de la baisse du dollar. La comparaison qui a été effectuée s'est en effet effectuée par rapport au tarif en dollars et non en euros.

Dans la mesure où ces différences se compensent, nous pensons qu'il n'y a pas lieu de proposer d'ajustements en la matière.

3) La Société considérant que le transfert de propriété de marchandises achetées à l'étranger s'effectue lors de leur dédouanement, 271 879 euros d'achats de grues à Funker SA, facturées en décembre N et dédouanées en janvier N+1, n'ont pas été portées en stock en transit. Cette erreur, n'ayant pas d'incidence sur la situation nette n'a pas été portée en annexe 2.

4) Aucune provision pour dépréciation n'étant constituée pour les articles à rotation lente, il y aurait lieu, après discussion avec la Direction de la société de constituer une provision de 132 000 euros. Cette provision concerne certaines pièces détachées pour lesquelles aucune sortie n'a été enregistrée depuis plus d'un an (cf. annexe 2).

#### d) Clients

Les soldes des comptes clients au 31 décembre N se présentaient comme suit :

	<i>Débiteurs</i>	<i>Créditeurs</i>	<i>Net</i>
Clients (clients douteux exclus)	4 281 075,66	128 264,23	4 152 811,43
Clients douteux	165 555,00		165 555,00
	4 446 630,66	128 264,23	4 318 366,43
<i>Moins</i> Provision pour créances douteuses			(110 156,00)
			4 208 210,43

Compte tenu des effets remis à l'escompte et non échus, qui figurent en engagements hors bilan pour un montant de 1 961 518,59 euros, les créances dues par les clients au 31 décembre N représentent 110 jours de ventes.

Étant donné la durée limitée qui s'imposait à notre intervention, nous avons jugé impossible de procéder efficacement à une circularisation des clients pour obtenir confirmation du solde de leurs comptes au 31 décembre N. En revanche, nous avons effectué un certain nombre de vérifications approfondies que nous détaillons ci-dessous.

Pour les clients non considérés comme douteux, nous avons vérifié par sondage la justification des soldes au 31 décembre N et le recouvrement des créances en N+1. Nos sondages ont porté tant sur des comptes présentant un solde important que sur des comptes choisis au hasard. L'étendue de nos sondages se résume ainsi :

	<i>Nombre de comptes</i>	<i>Valeur totale</i>
Clients présentant un solde important	39	1 948 730,69
Clients choisis au hasard	14	272 688,17
<b>TOTAL</b>	<b>53</b>	<b>2 221 418,86</b>

Pourcentage de l'échantillon par rapport au

total des soldes débiteurs non douteux                    51,8 %                    (4 281 075,66 euros)

Nous nous sommes assurés que les effets escomptés et non échus au 31 décembre N étaient payés en N+1. Nous avons remarqué que quelques effets, de montants parfois importants, avaient été refusés par certaines banques. Toutefois, nous n'avons pas de raison de penser que ces effets présentent un risque substantiel de perte pour la société.

Nous avons effectué un certain nombre de sondages visant à vérifier que les opérations effectuées à une date proche du 31 décembre N étaient comptabilisées dans l'exercice approprié.

Nous avons enfin déterminé si le niveau de provisions constituées pour les clients douteux était satisfaisant, compte tenu des possibilités de recouvrement existantes.

En conclusion de nos travaux sur les comptes clients, nous proposons les ajustements suivants :

Provisions à constituer avec des créances anciennes dont le recouvrement est douteux	134 000
Complément de provisions sur les clients douteux	<u>16 000</u>
Effet net des ajustements proposés	
Diminution des comptes clients (cf. annexe 3)	150 000

### e) Actualisation des créances et des dettes en devises étrangères

L'actualisation des dettes et créances en devises étrangères s'est faite au cours de change effectif au 31 décembre N.

Il en est résulté l'enregistrement d'un écart de change défavorable de 305 872,10 euros entièrement provisionné.

### f) Autres créances

Ce poste inclut les éléments suivants :

Ristournes fournisseurs à recevoir	191 103,87
Excédent de versements d'impôt sur les sociétés	108 001,14
TVA à récupérer	444 147,17
Divers	<u>50 339,60</u>
	793 591,78

L'excédent de versements d'impôts sur les sociétés pourra être remboursé en N+1 à la Société à la demande de celle-ci, sous déduction du montant à reverser à l'Administration suite à l'inspection fiscale (cf. 13 et 21) et du versement forfaitaire de 3 000 euros qui ne pourra être qu'imputé sur l'impôt de l'un des deux prochains exercices.

La TVA à récupérer sera déduite de la taxe à verser sur les opérations de N+1.

Les ristournes fournisseurs ont été récupérées en totalité début N+1 et sont correctement comptabilisées à la date du 31.12.N.

### g) Valeurs mobilières de placement

La valeur brute inscrite au bilan (64 704,89 euros) correspond au prix de revient des titres détenus dans le portefeuille de la Société. Nous en avons vérifié l'existence, soit par l'examen matériel de ces titres, soit par l'examen des certificats d'actions ou d'autres pièces justificatives appropriées.

Conformément aux principes comptables généralement admis en la matière, la provision pour dépréciation apparaissant au bilan pour 28 519,84 euros a été déterminée par différence entre le prix de revient et le cours moyen du mois de décembre N, lorsque celui-ci s'est révélé inférieur.

## 2. Bilan passif

### a) Capital social

Le capital social, qui s'élève à 1 800 000 euros au 31 décembre N est constitué de 18 000 actions de 100 euros chacune, entièrement souscrites et libérées.

Nous avons vérifié la composition du capital social par l'examen du registre des titres.

L'examen des statuts révèle que chaque administrateur doit posséder cinq actions de garantie et qu'un dividende fixé à 5 % du capital doit être distribué chaque année si les résultats le permettent.

Aucune autre clause particulière n'a attiré notre attention.

### b) Réserve légale

La réserve légale, qui présente un solde de 180 000 euros, a atteint le niveau maximal fixé par la loi à 10 % du montant du capital social.

### c) Emprunts et dettes auprès des Établissements de crédit

Ce poste comprend les éléments suivants :

Emprunts	327 400
Banques créditrices	681 107
Ligne de crédit CT	<u>200 000</u>
	1 208 507

Les emprunts à plus et moins d'un an s'établissent comme suit au 31 décembre N :

	<i>Plus d'un an</i>	<i>Moins d'un an</i>
Emprunt Crédit Hôtelier n° 1		48 348,60
Emprunt Crédit Hôtelier n° 2	49 998,00	33 332,00
Emprunt Crédit Hôtelier n° 3	<u>41 492,20</u>	<u>154 230,30</u>
	91 490,20	235 910,90

L'emprunt Crédit Hôtelier n° 1 a été octroyé pour financer l'achat, en juin N-1 de 4 véhicules Peugeot. D'un montant initial de 170 000 euros, il est remboursable jusqu'au 5 juin N+1 par traite mensuelle de 8 058,10 euros. L'intérêt nominal de cet emprunt est de 3,70 %.

L'emprunt Crédit Hôtelier n° 2 est relatif au financement de l'acquisition en juin N d'un camion diesel Steyr. D'un montant de 100 000 euros, il est remboursable par traites trimestrielles de 8 333 euros jusqu'au 5 juin N+3. Les agios sont payables tous les trois mois au taux de 3,05 % l'an.

Le dernier emprunt a été accordé le 5 juin N dans le cadre d'un financement de 300 000 euros, pour des véhicules Mercedes. Cet emprunt est remboursable par traites trimestrielles de 42 737 euros. Les intérêts sont calculés au taux de 3,05 % l'an.

Tous ces emprunts sont garantis par la constitution d'un gage ou d'un nantissement sur les biens dont ils ont permis le financement.

Les lignes de crédit court terme sont renouvelables tous les 3 mois. Le taux d'intérêt pratiqué au 31 décembre N était proche de 5 %. Les intérêts relatifs à ces opérations sont correctement provisionnés.

Il semble qu'aucun élément de l'actif de la société n'ait été affecté en garantie des découverts bancaires.

Le délai imparti à notre mission ne nous a pas permis de procéder à une circularisation des banques.

Nous avons contrôlé l'ensemble des états de rapprochement effectués par la société au 31 décembre N et vérifié l'apurement des écritures en rapprochement à cette date. Nous avons examiné les transactions effectuées à une date proche de la date de clôture afin de nous assurer de leur enregistrement correct dans les comptes.

#### d) Fournisseurs

Les soldes créditeurs des comptes fournisseurs, qui totalisent 7 410 817,60 euros au 31 décembre N, représentent environ 190 jours d'approvisionnement. La société ne tenant pas de comptes « effets à payer » séparés, les soldes des comptes fournisseurs incluent aussi bien les factures en instance de paiement que les effets acceptés et non encore échus.

Le délai imparti à notre mission ne nous a pas permis de procéder à une circularisation des comptes fournisseurs.

Nous avons vérifié par sondages la justification des soldes au 31 décembre N et les règlements intervenus en N+1. Nos sondages ont porté tant sur des comptes présentant un solde important que sur des comptes choisis au hasard. L'étendue de nos sondages se résume ainsi :

	<i>Nombre</i>	<i>Valeur totale</i>
Nombre de fournisseurs importants	5	5 143 652,64
Fournisseurs choisis au hasard	<u>10</u>	<u>199 538,96</u>
	15	5 343 191,60

Pourcentage de l'échantillon par rapport au total des soldes créditeurs : 72 %

Nous avons effectué un certain nombre de sondages visant à vérifier que les opérations effectuées à une date proche du 31/12/N, étaient comptabilisés dans l'exercice approprié.

Par ailleurs, nous avons examiné par sondages les factures reçues des fournisseurs et comptabilisées en N+1, afin de nous assurer qu'il ne s'agissait pas d'achats imputables à l'exercice N.

Enfin, nous avons obtenu confirmation verbale de la part des responsables des services intéressés qu'il n'y avait pas de factures en litige qui ne soient comptabilisées au 31 décembre N.

En conclusion de nos contrôles sur ce poste, nous avons relevé que deux factures, enregistrées en N+1 et représentant un montant total hors taxes de 68 000 euros auraient dû être comptabilisées au 31 décembre N, les marchandises concernées étant considérées comme reçues et incluses dans les stocks à cette date (cf. annexe 2).

### e) Dettes fiscales et sociales

Ce poste se décompose de la façon suivante :

TVA due sur importations	193 840
TVA à payer	761 968
Impôt sur les sociétés	141 761
Organismes sociaux	366 833
Provision pour congés payés	<u>318 000</u>
	1 782 402

Le solde de TVA à payer inclut essentiellement la TVA due sur les opérations de septembre, octobre, novembre et décembre 1986, payée par obligations cautionnées échues respectivement aux 23 février, 23 mars, 23 avril et 23 mai N+1.

Le poste « Impôt sur les Sociétés » correspond au montant de l'impôt sur les sociétés à reverser au Trésor Public.

La TVA due sur importations de marchandises est matérialisée par des effets acceptés payables à 120 jours. Nous avons vérifié l'ensemble des montants inclus sous cette rubrique avec les effets retournés par les banques à l'échéance. Nous avons contrôlé la comptabilisation des intérêts relatifs à ces opérations.

Le solde dû aux organismes sociaux correspond aux cotisations relatives au dernier mois ou au dernier trimestre de l'année N. Ces dettes ont été normalement réglées au début de N+1.

Nous avons contrôlé par sondages les soldes inclus sous ces rubriques par l'examen des pièces justificatives appropriées et la vérification des calculs arithmétiques.

Nous avons effectué certains contrôles sur les paiements intervenus dans les premiers mois de l'exercice N+1 afin de nous assurer que toutes les charges imputables à l'exercice N avaient été comptabilisées au 31 décembre.

Les résultats de nos travaux montrent :

1) une insuffisance de provision pour les gratifications, les charges sociales n'ayant pas été prises en compte	15 000
2) une insuffisance de provision sur l'impôt foncier de Béziers	<u>10 000</u>
soit une sous-estimation totale de	25 000 (cf. annexe 2)

**f) Autres dettes**

Ce poste comprend les éléments suivants au 31 décembre N :

Clients créiteurs	128 265
Provisions diverses	75 720
Créditeurs divers	<u>62 011</u>
	265 995

**g) Engagements reçus**

Les principaux engagements reçus sont présentés ci-dessous :

- Actions de garantie des administrateurs	3 000
- Hypothèque de 2 <sup>e</sup> rang sur un ensemble immobilier appartenant à l'entreprise Bastide	<u>300 000</u>
	303 000

**h) Engagements donnés**

Les engagements donnés par la société sont essentiellement les suivants :

Effets remis à l'escompte et non échus	1 961 518,59
Dettes assorties de garantie :	
Nantissement du matériel financé par le Crédit Hôtelier	<u>570 000,00</u>
	2 531 518,59

**i) Engagements réciproques**

Au 31 décembre N, la société dispose d'engagements de crédit-bail mobilier pour un montant total de 216 325 euros, correspondant aux dernières locations et aux valeurs de rachat du matériel concerné payables en N+1.

De l'avis de la Direction de la société, il n'y a pas de commandes d'immobilisations en cours au 31 décembre N.

**j) Situation fiscale**

En N, la Société a fait l'objet d'une inspection par l'Administration fiscale, portant sur les opérations des exercices N-4 à N-1 inclus soumises aux taxes sur le chiffre d'affaires et aux impôts directs et assimilés (impôt sur les sociétés, participation au financement de la formation professionnelle continue, CFE, CVAE). Les redressements fiscaux découlant de cet examen ont été comptabilisés au 31 décembre N (cf. 12).

Au 31 décembre N, la Société dispose de déficits fiscaux reportables sur les exercices ultérieurs pour un montant total de 132 538,39 euros.

### **3. Ajustements proposés au bilan au 31 décembre N**

	<i>§ du rapport</i>	<i>Augmentation ou (diminution) de</i>		
		<i>Actif</i>	<i>Passif</i>	<i>Situation nette</i>
Complément de provision sur la créance Bastide	2	(200 000)		(200 000)
Complément de provision par dépréciation des stocks	3	(132 000)		(132 000)
Ajustement sur les comptes clients : complément de provisions et redressements divers	4	(150 000)		(150 000)
Factures fournisseurs non enregistrées	11		68 000	(68 000)
Sous-estimation des charges à payer	12		25 000	(25 000)
<b>Effet net des ajustements proposés</b>		<b>(482 000)</b>	<b>93 000</b>	<b>(575 000)</b>

### **4. Situation nette comptable ajustée au 31 décembre N**

Situation nette d'après le bilan non ajusté présenté en annexe 1 :

– Capital social et réserves (avant résultat N)	1 813 322
– Perte de l'exercice N	<u>(312 720)</u>
<b>Capitaux propres avant ajustements</b>	<b>1 500 602</b>
Effet net des ajustements proposés (annexe 2)	<u>(575 000)</u>
<b>Capitaux propres ajustés</b>	<b>925 602</b>

#### **Nota bene**

Le rapport présenté ci-dessus est un rapport de revue limitée. Ce type de rapport est émis dans le cadre d'un audit contractuel quand une maison mère veut mieux connaître les comptes d'une

filiale dont elle a peu ou pas le contrôle par exemple, ou dans le cadre d'un audit d'acquisition (pour la partie comptable).

Il est à noter qu'il ne faut pas confondre ce type de rapport avec l'examen limité couvert par la norme professionnelle du commissaire aux comptes NEP-2410 - Examen limité de comptes intermédiaires en application de dispositions légales ou réglementaires.

Lorsqu'il conduit un examen limité de comptes intermédiaires, le commissaire aux comptes met en œuvre des procédures moins étendues que celles requises pour un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification. L'examen limité de comptes intermédiaires consiste essentiellement, pour le commissaire aux comptes, à s'entretenir avec la direction et à mettre en œuvre des procédures analytiques.

Il obtient l'assurance, moins élevée que celle obtenue dans le cadre d'un audit des comptes réalisé pour les besoins de la certification, que les comptes intermédiaires ne comportent pas d'anomalies significatives. Cette assurance, qualifiée d'assurance modérée, lui permet de formuler une conclusion selon laquelle il n'a pas relevé d'anomalies significatives dans les comptes intermédiaires, pris dans leur ensemble.

# Les attestations du commissaire aux comptes

Ce chapitre se présente sous forme de quiz. Y ont été regroupées diverses questions afférentes aux diligences des commissaires aux comptes autres que celles liées à la certification des comptes.

	OUI	NON
1. Le CAC doit-il établir une attestation après réception d'un document établi par l'entreprise	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
2. Toute attestation doit-elle être couverte par une lettre de mission ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3. Une attestation de concordance d'un chiffre avec les comptes est-elle possible :		
3.1. avant l'arrêté des comptes ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3.2. entre la date d'arrêté et le rapport sur les comptes ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
3.3. entre la date du rapport sur les comptes et l'AGO d'approbation des comptes ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4. Attestation CICE : une telle attestation demandée, lorsque le CICE fait l'objet d'un préfinancement par un établissement bancaire, porte-t-elle sur :		
4.1. le montant estimé du CICE calculé par l'entité ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.2. son statut fiscal ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
4.3. l'éligibilité ou non de l'entité à la qualité de PME au sens européen ?	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

<sup>5</sup> Voir pour plus de détail la note d'information de la CNCL

<sup>6</sup> Crédit d'impôt pour la compétitivité et l'emploi en vigueur depuis le 1<sup>er</sup> janvier 2013

## Corrigé

### Les attestations du Commissaire aux Comptes

**1. OUI :** Le CAC ne peut établir son attestation que si le client a établi un document qui respecte les règles suivantes :

- a. Présentation des informations objet de l’attestation et du contexte d’établissement de l’attestation
- a. Daté et signé par un membre de la direction

**2. OUI**

**3.1. NON**

**3.2. OUI** avec mention « étant précisé que le rapport sur les comptes annuels n’a pas encore été établi... »

**3.3. OUI** avec mention « étant précisé que les comptes n’ont pas encore été approuvés »

**4.1. OUI**

**4.2. OUI**

**4.3. OUI**

# Les obligations diverses du commissaire aux comptes

Ce chapitre se présente sous forme de quiz.

OUI      NON

1. Non-dépôt au greffe des comptes

2. En cas de non-établissement des comptes dans les SA ou SAS

2.1. Y a-t-il des irrégularités ?

2.2. Le CAC doit-il les mentionner ?

3. Conventions réglementées : 3 étapes sont recommandées par l'AMF

– motiver la décision d'autorisation

– reprendre les motifs dans le PV du Conseil

– porter ces motifs à la connaissance du CAC

3.1. Cette motivation est-elle obligatoire ?

3.2. Le CAC doit-il reprendre ces motifs (s'ils sont explicites)

dans le rapport spécial ?

3.3. Si ces trois principes ne sont pas respectés, le CAC doit-il faire une

observation dans le rapport spécial ?

- 3.4. Si un expert indépendant a été nommé (en cas d’impact significatif d’une Convention réglementée sur le bilan ou les résultats de la société ou du Groupe), le CAC doit-il faire état de cette expertise indépendante ?
4. Quand une convention réglementée se poursuit après la cessation de fonctions de direction et/ou d’administration, faut-il continuer à informer les actionnaires ?
5. En cas de tacite reconduction d’une convention réglementée, faut-il considérer cette dernière comme une nouvelle convention ?
6. La société a autorisé une convention avec un administrateur qu’elle considère comme réglementée. Le CAC considère que cette convention est courante. Doit-il la mentionner dans le rapport spécial ?
7. Faut-il une résolution par convention ?
8. Le vote concerne-t-il les conventions anciennes qui se poursuivent ?
9. Une convention rejetée par l’AG est-elle valable ?
10. Le CAC est-il tenu de répondre en AG à une question afférente à des éclaircissements sur le contenu du rapport spécial ?

## Corrigé

### Les obligations diverses du commissaire aux comptes

1. **NON** cependant, lorsque le CAC est avisé par un courrier du greffe du non-dépôt des comptes, il communique avec son client et documente son dossier.

	<b>La société indique avoir déposé ses comptes dans l'intervalle</b>	<b>La société indique qu'elle va procéder à la régularisation</b>	<b>La société indique qu'elle n'entend pas procéder à la régularisation</b>
Diligences	Obtenir récépissé	Demander récépissé quand disponible	
Révélation	OUI (en indiquant la régularisation)	OUI	OUI
Communication à l'organe compétent	Non systématique si récépissé obtenu	Non systématique si récépissé obtenu	OUI
Communication à l'AG	Non systématique, si irrégularité régularisée	Non systématique, si irrégularité régularisée	OUI

**2.1. OUI****2.2. OUI****3.1. OUI** pour les sociétés anonymes**3.2. OUI****3.3. OUI****3.4. OUI** mais le CAC ne rend pas publics les éléments contenus dans le rapport de l'expert indépendant**4. NON** l'obligation cesse à compter de l'exercice ouvert après celui au cours duquel a pris fin le mandat**5. OUI...** et donc respecter la procédure d'autorisation préalable et d'approbation**6. OUI** puisque la société a décidé que cette convention était réglementée. S'il s'agit d'une erreur de sa part, le déclassement de la convention ne peut intervenir que sur initiative du conseil d'administration**7. OUI** notamment pour respecter les dispositions relatives à l'absence de vote des actionnaires concernés... mais pas toujours respectée !**8. NON** elles ne sont relatées dans le rapport spécial que pour information**9. OUI****10. OUI**



# La certification du commissaire aux comptes

**Question n° 1 :** Quelle est la date de signature des rapports du CAC ?

**Question n° 2 :** Quels sont les types de sociétés par actions ?

**Question n° 3 :** Quel est l'organe de gestion de la SA, SCA, SARL, SNC, SAS, GIE qui arrête les comptes et établit le rapport de gestion ?

**Question n° 4 :** Quel est l'organe qui approuve les comptes de la SA ?

**Question n° 5 :** Est-il possible d'effectuer une mission d'audit ou d'examen limité de comptes en tant qu'expert-comptable ?

**Question n° 6 :** Le CAC peut-il établir d'autres rapports que ceux sur la certification des comptes annuels/consolidés ?

**Question n° 7 :** Quels sont les travaux de bouclage des comptes définitifs vs comptes audités ?

**Question n° 8 :** Quels sont les travaux de contrôle des notes annexes ?

**Question n° 9 :** Quelles sont les sociétés concernées par le tableau des filiales et participations ?

**Question n° 10 :** Périmètre, contenu et contrôles à effectuer sur les documents prévisionnels (Loi du 1er mars 1984 sur la prévention des difficultés des entreprises, cf. § 3709 et s. MFLC2013).

**Question n° 11 :** Une société holding n'établit pas les documents prévisionnels car elle n'a pas de salariés, ni de comité d'entreprise.

Est-ce acceptable ?

**Question n° 12 :** Une société n'a pas établi ses comptes prévisionnels dans les délais. Que faire ?

**Question n° 13 :** Les informations relatives aux délais de paiement :

**Cas n° 1 :** ne sont pas présentées dans le rapport de gestion ;

**Cas n° 2 :** sont présentées mais ne concordent pas avec les comptes annuels.

**Question n° 14 :** La société aurait dû se prononcer cette année sur une augmentation de capital réservée aux salariés dans le cadre de l'obligation triennale.

Cette augmentation de capital n'a cependant pas été proposée. Quel impact pour le rapport ?

**Question n° 15 :** Le rapport de gestion mentionne que la société a acquis 50 % d'une autre société. Que faire ?

**Question n° 16 :** Quel exercice le CAC nommé par l'AG du 25 juin N certifie-t-il ?

**Question n° 17 :** À quoi sert une observation en 1<sup>re</sup> partie du rapport sur les comptes annuels ?

**Question n° 18 :** Qu'est-ce qu'une irrégularité ?

## Corrigé

### La mission de certification des comptes

#### Réponse n° 1 :

Dans tous les cas, à la fin des travaux et après l'arrêté des comptes et :

- dans les SA non cotée, SCA, SARL, SNC : au moins 15 jours avant la date de l'AGO ;
- dans les SA cotées (actions) : au moins 21 jours avant la date de l'AGO et au maximum 4 mois à compter de la clôture des comptes ;
- dans les SAS/SASU : se référer aux statuts.

**Attention :** faire signer la lettre d'affirmation à la date d'émission du rapport.

#### Réponse n° 2 :

- SA (société anonyme)
- SCA (société en commandite par actions) - rare
- SAS (société par actions simplifiée) – désormais la plus courante

#### Réponse n° 3 :

- SA : le conseil d'administration ou le directoire
- SCA/SARL/SNC : le gérant ou la gérance

- SAS : le président (ou autre forme décidée)
- GIE : administrateur (s) ou un conseil d'

**Réponse n° 4 :** L'Assemblée générale

**Réponse n° 5 :**

### Commissariat aux comptes

- Mission légale
- Durée = 6 exercices
- Interdiction de tenir et d'élaborer des comptes (indépendance)

**Réponse n° 6 :**

- Vérifier que les points d'audit relevés ont été pris en compte, notamment :
  - enregistrement des ajustements et reclassements,
  - apurement des points en suspens.

**Réponse n° 8 :**

- Les comptes annuels comprennent le bilan, le compte de résultat et l'annexe, qui forment un tout indissociable (art. L.123-12 du Code de commerce et art. 130-1 du PCG).
- Un certain nombre d'informations ont un caractère obligatoire ; cependant, deux facteurs doivent être pris en considération lors de la revue de l'annexe :
  - principe de l'importance significative,
  - critère d'utilité pour les utilisateurs.

En conclusion : relever les anomalies de présentation ou de méthode, les erreurs ou omissions.

**Réponse n° 9 :**

L'annexe doit comprendre la liste des sociétés dans lesquelles la société détient au moins 10 % des actions (les titres représentant moins de 1 % du capital social de la société détentrice peuvent être regroupés)

=> *le tableau des filiales et participations doit être intégré dans l'annexe*

Quel contenu ?

Dénomination sociale, % détenu, capital social, capitaux propres, résultat, valeur brute et valeur nette des titres, prêts et avances consentis, cautions et avals donnés, CA HT, dividendes encaissés, numéro SIREN, siège social

**Réponse n° 10 :**

Qui est concerné ?

Pour l'essentiel, sociétés commerciales et personnes morales de droit privé non commerçantes exerçant une activité économique de plus de 300 salariés ou CA de plus de 18 M€ (non cumulatifs)

Quel contenu ?

=> 4 tableaux accompagnés d'un rapport d'analyse doivent être établis dans les 4 mois de clôture : tableau de financement N et N-1, état de l'actif réalisable et disponible et du passif





