



Par **Éric Cervera** et **Jean-Christophe Guinet**, commissaires aux comptes



Le commissaire aux comptes et le contrôle interne

La conception d'un contrôle interne efficace relève de la direction...
et conduit le commissaire aux comptes à orienter la nature et l'étendue des vérifications
qu'il réalisera lors de son audit des comptes.

L'EXPERTISE DU CHIFFRE

Perceptible au sein des grandes entreprises, le contrôle interne est généralement plus difficile à entrevoir dans les PME notamment compte tenu de l'absence de procédures écrites. Les objectifs et l'apport du contrôle interne sont aussi souvent méconnus en dehors de la communauté financière (experts-comptables, commissaires aux comptes et plus largement les services administratifs et financiers). On oublie cependant que, quelle que soit la taille de l'entité (entreprise ou association), la conception d'un contrôle interne efficace est indispensable à une bonne gouvernance.

Le tissu économique français se caractérise par la présence de nombreuses petites et moyennes entreprises. Dans ces dernières, un expert-comptable est généralement présent avec une mission contractuelle de présentation des comptes : il révise puis établit les comptes annuels, les déclarations fiscales et conseille le chef d'entreprise. Un commissaire aux comptes est quant à lui désigné soit volontairement, soit pour répondre à une obligation légale (du fait de la forme juridique de l'entité ou du dépassement de seuils). Contrairement aux idées reçues, les missions exécutées par les deux professionnels sont complémentaires et répondent à des objectifs différents. Parmi les missions confiées au commissaire aux comptes, l'une d'entre elles est généralement connue du public : certifier

que les comptes annuels sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière et du patrimoine de l'entité (article L.823-9 Code commerce)

Quelle relation entre la mission du commissaire aux comptes et le contrôle interne ?

La connaissance de l'entité, de son organisation et l'appréciation de son contrôle interne constituent le fondement de l'approche par les risques que doit adopter le commissaire aux comptes tout au long de sa mission pour certifier les comptes.

La démarche d'audit du commissaire aux comptes est encadrée par un corps de normes : les « NEP » normes d'exercice professionnel. Elles sont homologuées par le H3C (haut conseil du commissariat aux comptes), publiées au Journal Officiel et figurent dans le Code de commerce.

Nombre d'entre elles font référence au contrôle interne aux différentes étapes de la mission ; elles stipulent notamment que le commissaire aux comptes :
- prend connaissance des éléments du contrôle interne pertinents pour l'audit ;
- peut être en mesure d'apprécier (dans la petite entreprise) l'implication du dirigeant dans le processus d'autorisation et de contrôle des opérations, ce qui peut constituer un élément du contrôle

interne pertinent pour l'audit ;

- teste les procédures quand il estime que les contrôles de l'entité permettent de limiter le risque d'anomalies ;
 - présente à la direction, responsable de l'élaboration des comptes, les observations et recommandations qu'il juge nécessaires concernant l'amélioration des procédures ;
 - communique par écrit les faiblesses significatives qu'il a relevées ;
 - demande au dirigeant, des déclarations écrites par lesquelles il déclare que les contrôles destinés à prévenir et à détecter les erreurs et les fraudes ont été conçus et mis en œuvre.
- Une norme spécifique a même été élaborée : elle autorise le professionnel à réaliser des consultations portant sur le contrôle interne.

Pourquoi un contrôle interne ?

Le contrôle interne n'a d'autre finalité que de rationaliser le pilotage et la gestion de l'entreprise au quotidien mais aussi tout particulièrement dans les phases périlleuses de développement et de croissance. Il peut être décrit comme un processus mis en œuvre par la direction afin de satisfaire les objectifs suivants :
- assurer la fiabilité de l'information financière : les comptes traduisent correctement les opérations ;
- optimiser la performance : les processus sont décrits pour être appliqués afin d'accroître la performance de l'entreprise et de prévenir les erreurs et la fraude ;
- respecter les lois et réglementations



en vigueur ;

- préserver l'intégrité des décisions prises par le management.

Ces objectifs, intégrés dans la gestion des grands groupes, le sont aussi dans le contrôle des activités des petites entités.

Ainsi, l'évaluation par le commissaire aux comptes du risque d'anomalies dans les comptes dépend de son appréciation de l'efficacité du contrôle interne.

La démarche du commissaire aux comptes

Le commissaire aux comptes prend connaissance de l'entité, de son organisation et de ses procédures de contrôle interne quelle que soit sa taille. Il identifie les sources de risques d'anomalies significatives dans les comptes. Il peut déjà, à ce stade, relever une absence de contrôle pour prévenir des anomalies ou l'existence d'un contrôle inefficace. Il identifie les contrôles de l'entité sur lesquels il envisage de s'appuyer pour fonder son opinion puis les teste. Suivant les conclusions de ses tests, le commissaire aux comptes définit la nature et l'étendue des contrôles qu'il mettra en œuvre.

Place du contrôle interne dans la mission

Les tests de procédures sont en principe réalisés avant la clôture de l'exercice, au cours d'une intervention intérimaire « intérim » planifiée au cours du dernier trimestre de l'exercice.

Lors de cette étape dédiée au contrôle interne, le commissaire aux comptes teste les procédures. Il vérifie au moyen de sondages que les contrôles sont effectivement mis en œuvre et qu'ils le sont régulièrement et suivant leur conception par la direction. Il n'est pas rare qu'il conclut qu'ils ne sont en fait pas correctement exécutés ou ne le sont pas comme les procédures le prévoient. Le dirigeant n'est pas toujours en mesure de vérifier, faute de disponibilité, le respect des procédures qu'il a conçues.

Le commissaire aux comptes conclut sur l'efficacité du contrôle interne afin d'orienter la nature et l'étendue des vérifications qu'il réalisera lors de son audit des comptes.

Une appréciation favorable permettra un allègement de ses travaux tandis qu'une appréciation négative le conduira à renforcer ses contrôles.

Cette intervention placée en amont

de l'arrêté des comptes conduit le professionnel à jouer un rôle actif dans l'élaboration de l'information comptable et financière, sans pour autant remettre en cause la mission de conseil de l'expert-comptable de l'entité. Ses conclusions et recommandations sur le contrôle interne conduisent à améliorer les processus. Son entretien avec la direction pourra le conduire à identifier de nouvelles stratégies mises en œuvre et à s'interroger sur de possibles répercussions sur la présentation des comptes et/ou sur l'équilibre financier. L'examen de l'activité après une période de neuf à dix mois permet d'appréhender les conditions d'exploitation de l'exercice mais aussi d'anticiper de possibles difficultés opérationnelles, de trésorerie ou concernant des choix comptables.

Cette démarche, engagée bien avant la clôture des comptes, se veut vertueuse : elle prévient de possibles sources de désaccords afin que des solutions soient recherchées pour ne pas compromettre la certification des comptes.

Avec l'attention qu'il porte au contrôle interne et à l'entreprise, le commissaire aux comptes confirme son rôle de créateur de confiance. ■

Échéancier

• **Employeurs occupant au moins 50 salariés :** relevé des contrats de travail conclus ou rompus en décembre 2015 à transmettre à la Direction de l'animation de la recherche, des études et des statistiques (DARES).

• **Assujettis à la TVA réalisant des opérations intracommunautaires :** dépôt auprès des douanes de la déclaration d'échanges de biens et de la déclaration européenne des services pour les opérations intervenues en décembre 2015.

• **Tous contribuables :** paiement des impositions mises en recouvrement le 30 novembre 2015.

• **Sociétés soumises à l'impôt sur les sociétés ayant clos leur exercice le 30 septembre 2015 :** télépaiement du solde de l'impôt sur les sociétés, de la contribution sociale ainsi que, le cas échéant, de la contribution exceptionnelle.

8 janvier 2016

13 janvier 2016

15 janvier 2016