

Louvain School of Management

La certification du contrôle interne

Quel peut être l'apport de la certification du contrôle interne par un commissaire ?

Auteur : Collin Victoria
Promoteur(s) : Bénédicte Vessié
Année académique 2023-2024
Master en Sciences de gestion – Révisorat et expertise comptable

Declaration Regarding AI Tool Usage in Master's Thesis

During the preparation of this master's thesis, I utilized ChatGPT for the following purpose:

1. Rephrase some sentences I wasn't happy with. The AI helped me and gave me ideas for wording, without creating the content.
2. Correct the spelling of some paragraphs to be sure.
3. Ask for synonyms to avoid redundancy and vary the vocabulary used.

After using ChatGPT, I diligently reviewed and edited the content produced by the tool. I take full responsibility for the final content presented in this thesis.

By signing this declaration, I affirm that the content of this master's thesis reflects my original work, augmented by the responsible use of AI.

COLLIN VICTORIA

Signé le 21 mai 2024

Confidentialité

Les entretiens mobilisés dans ce mémoire ont été conduits sous engagement de confidentialité ; en conséquence, les retranscriptions intégrales, initialement présentées en annexe 19, ont été retirées et ne sont plus accessibles.

Toute information permettant une identification directe ou indirecte des personnes interrogées a été strictement caviardée, y compris les noms, fonctions et références aux entités ou organisations concernées.

Ces choix visent à respecter les engagements éthiques pris lors de la conduite des entretiens.

Résumé

L'évolution constante du métier des réviseurs d'entreprises pose question. Est-ce qu'à l'avenir, le professionnel du chiffre ne deviendra pas un professionnel de l'assurance ? En effet, ce métier tend à certifier de plus en plus d'informations non financières.

Cela représente un gage de qualité et de confiance pour l'ensemble des parties prenantes.

Les différences dans le rôle des auditeurs selon les pays sont évidentes, notamment en ce qui concerne le contrôle interne, qui est traité de manière variable par les commissaires des différents pays. Cette étude vise à répondre à la question suivante : " Quel peut être l'apport de la certification du contrôle interne par un commissaire ? " L'objectif est de comprendre la valeur ajoutée de cette certification par rapport aux contraintes qu'elle peut engendrer pour les sociétés.

Pour répondre à cette question, une revue de la littérature a été entreprise pour établir un cadre théorique. Ensuite, les rapports de différents pays ont été examinés pour comparer et comprendre les différences dans les informations à fournir aussi bien par les entreprises que par les commissaires. Enfin, des questionnaires ont été envoyés et des entretiens ont été menés auprès de réviseurs d'entreprises belges afin de recueillir différents points de vue sur le sujet et identifier les tendances émergentes.

Après analyse des diverses opinions, il apparaît que la certification du contrôle interne pourrait présenter une contrainte supérieure par rapport à la plus-value qu'elle apporte, tant pour les entreprises que pour les commissaires. Cette conclusion rejoint les constatations de pays ayant mis en place cette certification, tels que la France, qui est revenue sur cette pratique en l'annulant.

Je tenais tout d'abord à remercier ma promotrice, Madame Bénédicte Vessié pour son soutien et sa disponibilité, ainsi que pour ses précieux conseils tout au long de l'élaboration de mon mémoire.

Je souhaite également remercier Victor Collin et Tom Callens pour la relecture de ce mémoire et également mon entourage pour son soutien tout au long de la réalisation de ce mémoire.

Finalement, je tenais également à remercier les réviseurs d'entreprises qui ont consacré du temps à répondre aux questionnaires et à participer aux entretiens.

Table des matières

Introduction	1
Revue littéraire	2
1. Contrôle interne	2
1.1. Définition.....	2
1.2. Évolution du référentiel COSO	3
1.3. Comparatif COSO/AMF.....	5
1.4. Limites du contrôle interne.....	5
2. Contrôle externe	7
2.1. Définition du contrôle externe	7
2.2. Normes internationales (ISA) et normes d'exercice professionnel (NEP)	7
2.3. Comparaison ISA 200/NEP 200	7
3. Nomination d'un commissaire	9
4. Mission du commissaire	10
4.1. Opinion du commissaire : comparaison ISA 700/NEP 700.....	10
5. Utilisation du contrôle interne dans le contrôle externe (ISA 315)	11
5.1. Les différents seuils	11
6. Communication des faiblesses du contrôle interne	13
7. Les comités d'audit	14
8. ISAE 3000	15
9. Les rapports émis par les entreprises et les commissaires	16
9.1. Les rapports Belges	16
9.2. Les rapports Français	16
9.2.1. Évolution de la réforme du rapport du président sur le contrôle interne	16
9.2.2. Modifications appliquées.....	19
10. La certification du contrôle interne par les États-Unis	21
Partie pratique – méthode mixte	22
1. Étude comparative	23
1.1. Méthodologie.....	23
1.2. Comparaison des rapports.....	24
1.2.1. Rapport annuel/financier.....	24
1.2.2. Rapport du commissaire	25
2. Hypothèses	28
3. Étude quantitative	29

3.1. Méthodologie.....	29
3.2. Résultats	30
3.2.1. Introduction	30
3.2.2. Le contrôle interne.....	30
3.2.3. La certification du contrôle interne	32
3.2.4. Contraintes liées à la certification du contrôle interne.....	35
3.2.5. Synthèse.....	36
4. Étude qualitative	37
4.1. Méthodologie.....	37
4.2. Résultats	38
4.2.1. Le contrôle interne.....	38
4.2.2. La certification du contrôle interne	39
4.2.3. Les contraintes liées à la certification du contrôle interne	41
4.2.4. Synthèse	41
<i>Limitation.....</i>	42
<i>Conclusion</i>	43
<i>Bibliographie.....</i>	45

Liste des abréviations :

COSO: Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

AMF: Autorité des marchés financiers

ISA: Norme international d’audit

NEP: Norme d’exercice professionnel

IRE: Institut des réviseurs d’entreprises

CSA: Code des sociétés et des associations

Liste des tableaux :

Tableau 1 Comparaison entre le COSO et l'AMF 5

Tableau 2 Critères de nomination d'un commissaire 9

Tableau 8 Synthèse de l'étude quantitative 36

Liste des figures :

Figure 1 Résultat de l'étude quantitative..... 30

Figure 2 Résultat de l'étude quantitative..... 31

Figure 3 Résultat de l'étude quantitative..... 32

Figure 4 Résultat de l'étude quantitative..... 34

Figure 5 Résultat de l'étude quantitative..... 34

Figure 6 Résultat de l'étude quantitative..... 36

Liste des annexes :

Annexe 1 Évolution du COSO..... A

Annexe 2 17 principes du COSO 1 A

Annexe 3 Matrice des risques..... C

Annexe 4 COSO ERM 2017 C

Annexe 5 Synthèse du Cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de
contrôle interne..... C

Annexe 6 Missions des réviseurs d’entreprises F

Annexe 7 Rapport du commissaire..... F

Annexe 8 Composition du groupe de travail de l’AMF H

Annexe 9 Modification du rapport du président.....I

Annexe 10 Modification du rapport de gestion K

Annexe 11 Comparaison des rapports de gestion.....M

Annexe 12 Comparaison des autres rapports.....	N
Annexe 13 Comparaison des rapports du commissaire sur le contrôle interne.....	O
Annexe 14 Similitudes des rapports de Colruyt, Carrefour et Ab Inbev.....	P
Annexe 15 Différences des rapports de Colruyt, Carrefour et Ab Inbev.....	Q
Annexe 16 Questionnaire en français.....	R
Annexe 17 Questionnaire en néerlandais.....	X
Annexe 18 Guide d'entretien.....	DD

Introduction

L'évolution continue du métier de réviseur d'entreprises suscite un intérêt grandissant, notamment en raison de la nécessité croissante d'attester des informations non financières. Parmi les évolutions majeures de ce domaine, la certification du contrôle interne émerge comme une pratique de plus en plus contestée dans certains pays. Cette certification vise à fournir une assurance sur l'efficacité des processus de contrôle interne mis en place par les entités.

Alors que cette pratique est déjà implantée dans plusieurs pays, notamment aux États-Unis, elle soulève des interrogations en France. En effet, la France a expérimenté cette démarche avant de se rétracter, contrairement aux États-Unis qui maintiennent fermement cette pratique. Comprendre les raisons derrière ces divergences et évaluer l'impact potentiel d'une telle certification par un commissaire constituent des défis significatifs pour les acteurs du domaine de l'audit.

Quelles sont les causes de ces divergences ? Ces pratiques, déjà en vigueur dans d'autres pays, pourraient-elles faire leur apparition en Belgique à l'avenir ? Existe-t-il un meilleur système ? Ces interrogations nous guident vers la question centrale : quel peut être l'apport de la certification du contrôle interne par un réviseur d'entreprises ?

Dans cette optique, cette étude s'articule autour de plusieurs axes. Tout d'abord, elle explore la notion de contrôle interne, son importance dans la gestion des risques et la préservation de la fiabilité des informations financières. Ensuite, elle examine le rôle crucial du contrôle externe, en mettant en lumière ses interactions avec le contrôle interne et les synergies potentielles entre ces deux pratiques. Elle analyse aussi les missions et les fonctions du réviseur d'entreprises dans son mandat de commissaire.

En outre, cette étude compare les cadres législatifs et réglementaires en vigueur en Belgique et en France, afin de mettre en évidence les différences de pratiques et les spécificités de chaque contexte. Enfin, elle examine le modèle américain de certification du contrôle interne pour tâcher d'en tirer des enseignements et des perspectives pour le domaine de l'audit en Belgique.

En conclusion, cette analyse approfondie vise à offrir une vision nuancée des enjeux actuels et futurs de la certification du contrôle interne par les réviseurs d'entreprises, ainsi que des pistes de réflexion pour une éventuelle évolution de ces pratiques dans notre pays.

Revue littéraire

L'objectif de ce mémoire est de procéder à une comparaison entre les dispositifs mis en place en Belgique et en France dans le cadre de la mission du commissaire par rapport au contrôle interne. Les similitudes et les différences existantes entre ces pays seront étudiées de manière à présenter les plus-values de chaque système.

En effet, la France et la Belgique opèrent sous deux cadres législatifs distincts, chacun caractérisé par ses propres particularités légales et réglementaires. Par conséquent, les normes et les règles qui régissent la certification du commissaire sur le contrôle interne seront analysées afin de présenter l'impact et l'efficacité de chaque législation dans divers contextes.

De plus, afin de mettre en évidence les différentes particularités relatives au contrôle interne, le cas des États-Unis sera présenté brièvement et il sera comparé aux modèles français et belge.

1. Contrôle interne

1.1. Définition

Dans cette première section, le contrôle interne sera défini et contextualisé. Certains principes fondamentaux liés à la fonction de commissaire seront exposés.

Le contrôle interne représente un ensemble de mesures mises en place par une entreprise afin de réduire les risques de fraudes et d'erreurs. Il s'agit d'un processus établi par la direction, le personnel et le conseil d'administration dans le but de fournir une assurance raisonnable sur la fiabilité de l'entreprise, son efficacité et sa conformité avec les normes légales et réglementaires (IFACI, 2014).

En Belgique, les entreprises ne sont pas tenues de suivre un référentiel obligatoire pour le contrôle interne, mais le référentiel du Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) est généralement utilisé comme ligne directrice. En revanche, en France, la définition du contrôle interne est basée sur les directives de l'Autorité des marchés financiers (AMF).

Les contenus de ces textes seront analysés afin de mettre en évidence les similitudes, et de déterminer si les deux pays ont une perception et une approche similaires du contrôle interne.

1.2. Évolution du référentiel COSO

Le COSO est une organisation mondiale à but non lucratif qui se consacre à l'amélioration de la gouvernance d'entreprise et à la gestion des risques organisationnels. Il propose un référentiel normalisé pour cadrer et structurer le contrôle interne au sein des organisations.

Créé en 1992, son objectif initial était de lutter contre les fraudes en se basant sur trois grands principes : la pression, l'opportunité et la rationalisation (Cressey, 1950). Cela se traduit par une approche intégrée qui ne se limite pas uniquement au contrôle, mais qui constitue plutôt une vision globale des opérations. Ce COSO portait le nom de « COSO 1 ».

En 2004, il évolue pour devenir le « COSO ERM » (Enterprise Risk Management) ou COSO 2. Cette nouvelle vision met davantage l'accent sur la gestion des risques et la gouvernance. Contrairement au COSO 1 qui se concentrait principalement sur la prévention des fraudes, le COSO 2 élargit son champ d'application pour inclure la gestion proactive des risques dans tous les aspects de l'entreprise.

Une nouvelle version du COSO 1 apparaît en 2013 (Annexe 1) à la suite de l'émergence de nouveaux risques tels que la criminalité, ainsi que des changements dans la société et les entreprises.

Avec l'avènement de la technologie, l'externalisation croissante et les attentes accrues en matière de gouvernance, il était impératif d'adapter le cadre COSO pour refléter ces évolutions (Vessié, 2022). Cette mise à jour du COSO 1 n'efface pas le COSO ERM, les 2 référentiels persistent toujours.

La dernière version du COSO 1 se base sur 3 objectifs (IFACI, 2014) ;

- Les objectifs opérationnels : ils englobent l'efficacité et l'efficience des opérations, y compris la performance opérationnelle et financière ainsi que la préservation des actifs.
- Les objectifs de fiabilité des informations financières : ils reprennent le reporting interne et externe, financier et extra financier, visant la fiabilité, durabilité et pertinence des informations financières.
- Les objectifs de conformité : ils concernent le respect des lois et règlements applicables à l'entité.

Il comprend également 5 composantes : (Annexe 2)

1. L'environnement de contrôle

L'environnement de contrôle constitue la base de la construction du contrôle interne. C'est dans cette composante que l'entreprise va déterminer son aversion aux risques. En d'autres termes, il s'agit du niveau de risque qu'une entreprise est prête à accepter et qui orientera le niveau de son contrôle interne.

2. L'évaluation des risques

Cette composante vise à estimer et identifier au mieux les risques auxquels l'entreprise peut être confrontée. Une fois ceux-ci identifiés, un classement est établi grâce à la matrice des risques. (Annexe 3) Cette matrice comprend des facteurs qui évaluent sa probabilité et son impact. Grâce à cette analyse, l'entreprise peut établir des plans d'action qui permettent de maîtriser les risques des plus insupportables au plus insignifiants. Cela peut prendre la forme d'actions de prévention afin de diminuer la probabilité ou d'actions de protection qui influencent l'impact.

3. Les activités de contrôle

Il s'agit de l'établissement de dispositifs afin de limiter les risques juste après les avoir évalués. Cette composante assure que le contrôle soit positionné de manière efficace, de manière à garantir la mise en place et l'application adéquate des mesures de gestion des risques par l'organisation.

4. L'information et la communication

Pour garantir l'efficacité du contrôle interne, il est essentiel que l'information soit pertinente et fiable. La communication, à la fois interne et externe, est d'une importance cruciale pour assurer la réactivité des entreprises face aux changements.

5. Pilotage

Il veille à la validité et à l'amélioration du système de contrôle interne. Il englobe l'évaluation continue ou ponctuelle des cinq composantes du contrôle interne ainsi que la surveillance de leur mise en œuvre.

La dernière mise à jour en date relative au COSO ERM de 2004 a eu lieu en 2017 (Annexe 4), et s'intitule « Le management des risques de l'entreprise - Une démarche intégrée à la stratégie et à la performance ». Cette nouvelle adaptation précise l'importance du management des risques dans la planification stratégique et dans l'intégration de la stratégie à travers l'organisation. (IFACI, 2017).

Celle-ci présente cinq composantes interdépendantes :

- Gouvernance et culture
- Stratégie et définition des objectifs
- Performance, revue et amendement
- Information
- Communication et reporting.

1.3. Comparatif COSO/AMF

Après avoir pris connaissance du COSO, de son évolution et des adaptations dont il a fait l'objet, il sera comparé au référentiel promulgué par l'AMF au niveau du contrôle interne en France. (Annexe 5)

Aspect	COSO	AMF
Définition	Relativement similaire : opérationnel, reporting, conformité	
Objectifs	3	4 dont 2 similaires au COSO (la conformité aux lois et règlements et la fiabilité des informations financières)
Environnement de contrôle	Similaire	
Evaluation/gestion des risques	Similaire	
Information et communication	Communication interne et externe	Communication interne
La surveillance du système de contrôle interne et de son fonctionnement	Similaire	

Tableau 1 Comparaison entre le COSO et l'AMF

En conclusion, après avoir comparé les référentiels applicables en Belgique et en France au niveau du contrôle interne, les notions restent relativement similaires malgré quelques différences qui sont principalement dues à l'utilisation d'un vocabulaire différent. (AMF, 2010, p.6)

1.4. Limites du contrôle interne

Le top management, ou la haute direction, est responsable de la mise en place du contrôle interne au sein de l'entreprise. Dans ce contexte, il est essentiel de comprendre le concept « d'override of control », également connu sous le nom de « contournement des contrôles ».

Ce phénomène se produit lorsqu'un individu au sein de l'entreprise, tel qu'un membre de la direction, utilise délibérément son autorité ou son pouvoir pour contourner les contrôles internes

et les procédures établies. Cette action peut créer un risque significatif pour l'entreprise, car elle est souvent motivée par des intentions frauduleuses ou inappropriées. En conséquence, l'override of control peut compromettre l'efficacité du système de contrôle interne et peut entraîner des conséquences néfastes telles que des pertes financières, des dommages à la réputation de l'entreprise et des violations des lois et réglementations (AICPA, 2016).

De même, le principe de séparation des fonctions est essentiel lors de la mise en place d'un système de contrôle interne. Son objectif principal est de prévenir les abus de pouvoir ou la manipulation des contrôles établis au sein d'une entreprise. Ce principe consiste à répartir les tâches et les responsabilités de manière à ce qu'aucun individu ne détienne un contrôle excessif sur une seule fonction ou processus. Il s'agit de définir clairement les responsabilités de chaque employé ou département afin d'éviter les conflits d'intérêts et les opportunités de fraude. (Hans Wilmots, 2002, p.49 & Vessié, 2022)

Il convient de noter que 4 fonctions sont généralement considérées comme incompatibles et doivent être séparées :

- La fonction de disposition, qui autorise les transactions ou les décisions importantes
- La fonction de conservation, qui assure la garde des actifs de l'entreprise
- La fonction d'enregistrement, qui enregistre les transactions dans les comptes
- La fonction du contrôle, qui surveille et évalue l'efficacité des contrôles internes

2. Contrôle externe

2.1. Définition du contrôle externe

On peut définir le contrôle externe comme l'examen, par une personne compétente et indépendante de l'entreprise contrôlée, des documents financiers essentiellement en vue d'en attester la sincérité et la régularité (Vessié, 2022). Cette personne est dénommée différemment en fonction du pays dans lequel elle travaille.

En Belgique, cette tâche est confiée à un réviseur d'entreprises. Dans le cadre de son travail, il peut agir soit en tant que commissaire (contrôle légal), soit en tant que réviseur (contrôle contractuel). Lorsqu'il intervient en qualité de commissaire, son rôle est défini par la loi, il est chargé de réaliser un audit légal des comptes d'une entreprise. S'il agit comme réviseur d'entreprises, son intervention est basée sur un contrat avec l'entreprise et il ne relève pas d'une obligation légale spécifique. (IRE, 2020)

En France, le terme de réviseur d'entreprises est remplacé par celui de commissaire aux comptes (CAC). De la même manière qu'en Belgique, il intervient dans le cadre de missions légales afin de certifier les comptes annuels d'une entreprise sur base d'un mandat de commissaire. Il a également les mêmes responsabilités de donner son avis sur des documents comptables, des stratégies financières, ou encore fournir une attestation pour le tribunal ou des financeurs. (ministère de la Justice, 2023)

2.2. Normes internationales (ISA) et normes d'exercice professionnel (NEP)

Les normes d'audit internationales permettent de clarifier certains termes liés à ce contrôle légal, car elles constituent le cadre normatif obligatoire que les commissaires belges doivent utiliser dans le cadre de leurs diligences. (Annexe 6) Pour les commissaires français, les normes d'exercice professionnel (NEP) représentent le cadre législatif des missions d'audit. (Benoît Rivière, 2011) Les ISA utilisent le terme "auditeur", tandis que les NEP utilisent le terme "commissaire". Bien que les termes diffèrent, ils désignent en réalité la même personne et la même fonction, à savoir vérifier les comptes et de garantir la fiabilité des informations financières de l'entreprise.

2.3. Comparaison ISA 200/NEP 200

La norme internationale d'audit 200 (ISA 200) expose les objectifs généraux de l'auditeur indépendant tandis que la NEP 200 a pour objectif de réguler les principes applicables à l'audit des comptes mis en œuvre dans le cadre de la certification des comptes.

L'ISA 200 et la NEP 200 convergent largement dans leurs objectifs et principes fondamentaux en matière d'audit financier.

Tout d'abord, tant l'ISA que la NEP soulignent que le but de l'audit est de renforcer la confiance des utilisateurs des états financiers en exprimant une opinion sur leur conformité au référentiel comptable applicable. Ceci est réalisé en obtenant une assurance raisonnable que les états financiers ne comportent pas d'anomalies significatives, qu'elles résultent d'erreurs ou de fraudes. Cette assurance permet à l'auditeur d'émettre une opinion sur la conformité des états financiers. (ISA 200, §3-11 & NEP 200, §1-8)

En termes de responsabilité, l'ISA 200 stipule que l'audit n'exonère ni la direction ni le gouvernement d'entreprise de leurs responsabilités. Cependant, elle ne leur impose aucune responsabilité spécifique dans le cadre de l'audit. (ISA 200, §4)

La définition de l'anomalie est également partagée entre les deux normes, définissant une anomalie comme une information financière inexacte, incomplète ou omise, pouvant résulter d'une erreur ou d'une fraude. (ISA 200 §13 & NEP 200 §3)

En ce qui concerne le principe de diligence, les deux normes insistent sur l'importance pour l'auditeur d'exercer son jugement professionnel et sa critique, tout en respectant l'indépendance et les règles éthiques applicables. (ISA 200 §14-16 & NEP 200, §6-7)

Un dernier principe commun aux 2 normes est le risque d'audit, qui est la possibilité que les auditeurs (belges et français) émettent une opinion différente s'ils avaient identifié toutes les anomalies significatives dans les comptes. Il se divise en risque d'anomalies et risque de non-détection.

Le risque d'anomalies comprend le risque inhérent (anomalies sans tenir compte du contrôle interne) et le risque lié au contrôle (anomalies non prévenues ou détectées par le contrôle interne).

Le risque de non-détection est la probabilité pour l'auditeur de ne pas repérer une anomalie significative lors de l'audit. Son objectif est de réduire ce risque en évaluant les anomalies et en mettant en place des procédures d'audit conformes aux NEP/ISA ajustées selon le niveau de risque d'anomalies estimé. (ISA 200 §13 & NEP 200 §9-12)

En somme, bien que chaque norme puisse avoir ses spécificités, l'ISA 200 et la NEP 200 partagent une vision commune sur les objectifs, les principes et les concepts clés de l'audit financier, contribuant ainsi à renforcer la confiance des utilisateurs des états financiers.

3. Nomination d'un commissaire

Ce chapitre traitera des entreprises qui sont tenues de désigner un commissaire en Belgique et en France. Les similitudes et les différences entre les deux législations seront mises en évidence.

Dans les deux pays, le commissaire est désigné par l'assemblée générale sur recommandation du conseil d'administration, conformément à l'article L225-228 du code de commerce pour la France, et à l'article 3 : 58 du CSA pour la Belgique.

Selon l'article 3 :61 du CSA belge, le mandat du commissaire est de trois ans, avec la possibilité de renouvellement. Dans les entités d'intérêt public, il est limité à trois mandats consécutifs, soit neuf ans au total.

En France, le mandat est de six ans et peut également être renouvelé (LegalPlace, 2024).

Dans les 2 pays, cette obligation de nomination découle du dépassement de certains critères, notamment le nombre moyen de travailleurs, le chiffre d'affaires annuel hors TVA et le total du bilan (Article 1:24 du CSA & République française, 2024). En Belgique, ce dépassement doit avoir lieu durant deux exercices consécutifs.

Critères	Belgique	France
Equivalent temps plein	50	50
Chiffre d'affaires HTVA	11.250.000,00 €	10.000.000,00 €
Total bilan	6.000.000,00 €	5.000.000,00 €

Tableau 2 Critères de nomination d'un commissaire

En plus de cela, l'article 3:72 du CSA belge mentionne que les petites sociétés cotées, les petites sociétés qui sont des entités d'intérêt public ainsi que les sociétés faisant partie d'un groupe tenu d'établir des comptes annuels consolidés doivent toujours nommer un commissaire.

En France, la loi L225-218 du code de commerce prévoit que « même si ces seuils ne sont pas atteints, la nomination d'un commissaire aux comptes peut être demandée en justice par un ou plusieurs actionnaires représentant au moins le dixième du capital. Sont également tenues de désigner un commissaire aux comptes, pour un mandat de trois exercices, les sociétés dont un ou plusieurs associés représentant au moins le tiers du capital en font la demande motivée auprès de la société. » Cet article a pour but de laisser l'opportunité à des structures plus petites de disposer d'un commissaire tout comme en Belgique.

Par conséquent, dans les deux pays, la nomination d'un commissaire peut se faire de manière volontaire.

4. Mission du commissaire

4.1. Opinion du commissaire : comparaison ISA 700/NEP 700

Les directives ISA 700 « Fondement de l'opinion et rapport d'audit sur les états financiers » et NEP 700 « Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés » éclaircissent le concept d'opinion dans le domaine de l'audit financier.

L'objectif principal d'une opinion est de fournir un jugement sur la conformité des états financiers au référentiel comptable applicable. Pour émettre une opinion, l'auditeur doit déterminer s'il a obtenu une assurance raisonnable quant à l'absence d'anomalies significatives, qu'elles résultent de fraudes ou d'erreurs (IRE 2009).

L'ISA 700 distingue :

- D'une part, une opinion non modifiée, est établit lorsque les états financiers sont conformes à un référentiel comptable applicable. (ISA 700, §16)
- D'autre part, une opinion est considérée comme modifiée soit en présence d'anomalies significatives dans les états financiers, soit lorsque l'auditeur ne peut pas obtenir suffisamment d'éléments probants et appropriés pour conclure que les états financiers, dans leur ensemble, ne comportent pas d'anomalies significatives. (ISA 700, §17)

En revanche, la NEP 700 utilise quatre termes différents pour exprimer l'opinion de l'auditeur :

- La certification sans réserve : Le commissaire a obtenu une assurance raisonnable que les comptes ne comportent pas d'anomalies significatives (NEP 700, §8)
- La certification avec réserve : Lorsque l'auditeur identifie au cours de son audit des comptes des anomalies significatives qui ne sont pas corrigées (soit lorsque les effets de ces anomalies sont clairement délimités dans les comptes, soit lorsque l'émission d'une réserve est jugée appropriée), ou en cas de limitation, lorsque l'auditeur est incapable d'effectuer toutes les procédures d'audit nécessaires. (NEP 700, §9-11)
- Le refus de certifier : Lorsque durant son audit des comptes, l'auditeur repère des anomalies significatives qui ne sont pas rectifiées (soit lorsque les conséquences de ces anomalies sur les comptes ne peuvent pas être clairement délimitées, soit lorsque l'émission d'une réserve est jugée insuffisante). (NEP 700, §12-13)
- L'impossibilité de certifier : cela se produit lorsque l'auditeur n'a pas pu réaliser toutes les procédures d'audit requises, ou lorsqu'il est incapable de formuler une opinion en raison de nombreuses incertitudes. (NEP 700, §14)

Malgré les différences de terminologies, il est important de noter que l'objectif et le résultat final demeurent les mêmes. En effet, une opinion non modifiée correspond en réalité à une certification sans réserve, tandis qu'une opinion modifiée peut se traduire par une certification avec réserve, un refus de certifier ou une impossibilité de certifier.

5. Utilisation du contrôle interne dans le contrôle externe (ISA 315).

L'ISA 315 définit les lignes directrices de l'auditeur et décrit les relations entre contrôle interne et externe. Elle stipule que l'auditeur doit « identifier et évaluer les risques d'anomalies significatives, provenant de fraudes ou résultant d'erreurs, au niveau des états financiers et des assertions, par la connaissance de l'entité et de son environnement, y compris de son contrôle interne, fournissant ainsi une base pour concevoir et mettre en œuvre des réponses aux risques évalués d'anomalies significatives. » (ISA 315, §11)

À partir de cette norme, il est possible de révéler les relations essentielles entre le contrôle interne et externe :

- Le processus débute par l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives. Les auditeurs évaluent la gestion des risques et fraudes par l'entité, en accordant une attention particulière au contrôle interne mis en place. Cette évaluation permet à l'auditeur externe de concentrer son attention sur les points présentant un plus grand risque. (ISA 315, § 28)
- L'auditeur teste le contrôle interne pour en évaluer l'efficacité. Une validation permet de réduire la portée des procédures d'audit, tandis qu'une insuffisance nécessite des tests plus approfondis. (ISA 315, §34)
- Une fois les risques identifiés et le contrôle interne évalués, les auditeurs établissent un plan d'audit. Ce plan détermine les procédures à suivre, en fonction de l'évaluation du contrôle interne. Les auditeurs choisissent soit de s'appuyer sur les procédures existantes si le contrôle interne est jugé efficace, soit de concevoir des procédures alternatives en cas d'insuffisance. (ISA 315, §35)

La NEP 315 utilisée comme référence en France rejoint entièrement la structure et les démarches de l'ISA 315.

5.1. Les différents seuils

La fonction du commissaire ne consiste pas à détecter toutes les anomalies au sein d'une entreprise, et il n'est pas tenu pour responsable de toutes les identifier. Les limites de son travail

sont définies de manière similaire par la NEP 320 et l'ISA 320, qui encadrent l'application du concept de caractère significatif lors de la réalisation d'un audit. (CNCC, 2006)

Ainsi, des seuils sont établis pour garantir une assurance raisonnable quant à la fiabilité des comptes. Le premier seuil, appelé seuil de signification, établit un montant au-delà duquel les éléments présentés dans les comptes pourraient avoir une incidence sur les décisions prises.

Le second seuil, celui de la planification, correspond à un montant, toujours inférieur au seuil de signification, utilisé par le commissaire pour déterminer la nature et l'étendue de ses travaux. Il vise à minimiser le risque que des anomalies dépassent le seuil de signification à un niveau jugé acceptable.

6. Communication des faiblesses du contrôle interne

L'ISA 265 stipule les modalités de communication des faiblesses du contrôle interne. La NEP 265, moins exhaustive que l'ISA 265, aborde néanmoins les mêmes aspects.

Cette norme oblige l'auditeur à signaler les faiblesses qu'il observe sans avoir à examiner l'ensemble du contrôle interne de l'entreprise. Il doit se concentrer sur les aspects pertinents pour son évaluation des risques d'anomalies significatives, et guider ainsi la mise en place de procédures d'audit appropriées. L'objectif n'est pas d'émettre une opinion sur l'efficacité du contrôle interne, mais de délimiter les procédures d'audit. (ISA 265, §5)

Par faiblesse, il est entendu soit qu'un contrôle a été mis en place par l'entreprise mais que celui-ci ne permet pas de prévenir, détecter ou corriger les anomalies se trouvant dans les états financiers, soit qu'aucun contrôle n'a été mis en place. (ISA 265, §6)

En cas de détection de faiblesses lors de l'audit, l'auditeur doit évaluer le caractère significatif. Si elles sont jugées comme telles, il doit les communiquer par écrit au gouvernement d'entreprise et à la direction. Ce communiqué doit inclure une description de chaque faiblesse, ses effets, et des informations contextuelles pour aider le gouvernement et la direction à comprendre la situation. (ISA 265, §11)

La notion de significativité est définie comme « une ou plusieurs faiblesse(s) qui dépendent non seulement du fait qu'une anomalie soit réellement survenue, mais aussi de la probabilité qu'elle survienne, ainsi que de son importance potentielle. » (ISA 265, §A5)

L'auditeur peut utiliser plusieurs critères pour évaluer la significativité d'une faiblesse, tels que la possibilité de fraude, le volume des transactions, ou l'importance des contrôles lors de l'établissement des états financiers. Les contrôles peuvent couvrir la prévention, la détection de fraude et les transactions importantes avec des parties liées. Il est important de noter que ces contrôles peuvent être effectués de manière indépendante ou en association les uns avec les autres. (ISA 265, §A6)

L'objectif de l'auditeur reste d'émettre une opinion sur les états financiers, et le recours au contrôle interne est un moyen d'établir des procédures d'audit efficaces. Les faiblesses signalées sont spécifiques à l'audit, et le détail peut varier en fonction de la nature, de la taille, de la complexité de l'entreprise, etc. (ISA 265, §A15) Tous les points compris dans la NEP se retrouvent dans la présente norme expliquée ci-dessus.

7. Les comités d'audit

En Belgique, il est devenu obligatoire depuis le 17 décembre 2008 pour les entreprises cotées en bourse et les entreprises financières d'établir un comité d'audit afin d'assurer une gouvernance d'entreprise solide et une supervision efficace des activités financières. Les procédures à suivre sont décrites dans l'article 7:99 §2 du Code des sociétés et des associations.

Ainsi, les sociétés cotées doivent constituer un comité d'audit au sein de leur conseil d'administration. Ce même comité doit être composé de membres non exécutifs du conseil d'administration, avec au moins un membre indépendant. Les critères d'indépendance de cet administrateur se trouvent à l'article 7:87 §1 du présent code.

En France, le Code de commerce cadre ce sujet. La création d'un comité est devenue obligatoire par l'ordonnance du 8 décembre 2008 pour les sociétés cotées et d'autres entités spéciales. Selon l'article L 823-19 du Code du commerce, le conseil d'administration a la responsabilité de déterminer la composition du comité. Celui-ci ne peut pas être composé uniquement d'administrateurs. Un administrateur qui exerce une fonction de direction ne peut pas en faire partie. Tout comme en Belgique, au moins un membre du comité doit présenter « des compétences particulières en matière financière ou comptable » et être indépendant.

Les missions reprises dans le CSA et dans le Code du commerce sont relativement similaires et reprennent : le suivi de l'élaboration et du contrôle des comptes annuels et de l'information financière, le suivi de l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques, l'examen de l'indépendance du commissaire et des recommandations quant à la nomination et la rémunération du commissaire

L'auditeur, une fois les comptes de l'entreprise analysés, examine les points d'attention avec le comité d'audit ou le conseil d'administration. Les faiblesses constatées doivent être communiquées au comité d'audit si celui-ci existe (ISA 265).

Pour les entités d'intérêts publics, les commissaires belges et français doivent, lors de leur mission émettre un rapport complémentaire destiné au comité d'audit. En cas d'absence de ce comité, le rapport est remis au conseil d'administration ou au comité de surveillance.

L'objectif premier de ce rapport complémentaire est de renforcer la valeur du contrôle légal des comptes en améliorant la communication entre les commissaires et le comité d'audit. Les informations contenues dans ce rapport sont nettement plus détaillées que celles dans le rapport d'audit. (Règlement (UE) No 537/2014, article 11 & AFEP, p.24)

8. ISAE 3000

Dans ce mémoire centré sur le contrôle interne, il est souligné la présence de l'International Standard on Assurance Engagement (ISAE) 3402. Ce standard concerne la certification du contrôle interne des prestataires de services.

Cette norme a été élaborée pour fournir une assurance aux utilisateurs de services externalisés quant à la fiabilité des contrôles internes mis en place par les prestataires de services. Elle remplace progressivement la norme SAS 70, offrant ainsi un cadre plus complet et à jour pour évaluer les contrôles internes dans un environnement d'externalisation de services.

La norme ISAE 3402 définit deux types de rapports : le rapport de type I, qui atteste de l'existence des contrôles internes à un moment donné, et le rapport de type II, qui évalue l'efficacité de ces contrôles sur une période spécifiée, généralement sur une période de six mois. (Deloitte, 2024)

Il convient de noter que l'ISAE 3402 fournit un cadre pour la réalisation et la communication des audits sur les contrôles internes. Les rapports ISAE 3402 sont souvent utilisés par les auditeurs et d'autres parties intéressées pour obtenir une assurance raisonnable sur les contrôles effectués par une entité ou un prestataire de services. Cela permet aux auditeurs de ne pas avoir à réaliser eux-mêmes ces audits. En fournissant ces rapports, les prestataires de services démontrent leur engagement envers la transparence et la qualité de leurs services. (Ducrot-Ciss, 2021)

9. Les rapports émis par les entreprises et les commissaires

9.1. Les rapports Belges

En Belgique, tant le commissaire que les entreprises ont plusieurs obligations relatives à la publication de rapports.

Tout d'abord, les entreprises doivent présenter leurs comptes annuels, c'est sur base de cette analyse que le commissaire émet son opinion et son rapport. (Annexe 7)

Les grandes sociétés sont dans l'obligation d'émettre un rapport de gestion en même temps que les comptes annuels. Il doit être établi par l'organe d'administration de l'entreprise.

Selon l'article 19 de la directive 2013/34/UE, le rapport de gestion contient un exposé fidèle de l'évolution des affaires, des résultats, de la situation de l'entreprise, ainsi qu'une description des principaux risques et incertitudes auxquels elle est confrontée.

Ce rapport comprend également une déclaration non financière et, pour les sociétés cotées, une déclaration sur le gouvernement d'entreprise, un rapport sur la rémunération et les paiements au gouvernement, conformément aux articles 3:6, 3:7 et 3:8 du CSA.

De plus, le rapport du commissaire doit indiquer si le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels et s'il a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6 du CSA.

L'ISA 720 relative aux obligations de l'auditeur au regard des autres informations oblige celui-ci à prendre connaissance des autres informations qui sont émises par la société dans le rapport de gestion. Cela vise à éliminer toutes les incohérences qui pourraient être détectées et qui pourraient entacher la crédibilité des états financiers et du rapport de l'auditeur sur ceux-ci. (ISA 720, §3)

9.2. Les rapports Français

L'élaboration de ces rapports constitue de la plus grande distinction avec le système belge. En effet, il n'existe pas de norme semblable à l'ISA 720 ci-dessus.

9.2.1. Évolution de la réforme du rapport du président sur le contrôle interne

Un changement législatif français important est entré en vigueur en 2017 et a considérablement modifié le travail du commissaire par rapport au contrôle interne.

Auparavant, les entreprises (uniquement les sociétés anonymes et les sociétés en commandite par actions dont les titres financiers sont admis aux négociations sur un marché réglementé) devaient établir un rapport du président et les commissaires devaient eux, faire un rapport de

celui-ci. Le but du rapport du commissaire était d'évaluer le contrôle interne et la gestion des risques de l'entreprise contrôlée.

Les informations demandées aux entreprises cotées étaient réparties sur plusieurs documents. Il y avait tout d'abord le rapport du président sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques. Un second rapport devait être établi, le rapport de gestion, afin de contenir les informations relatives aux risques et aux incertitudes auxquelles les sociétés pouvaient être confrontées. (Sénat, 2004)

En 2016, suite à plusieurs études de l'AMF, un besoin de simplifier les informations financières des entreprises cotées en bourse a été exprimé.

Cette clarification concerne principalement leur analyse du contrôle interne et la gestion des risques. Son but est de générer certaines modifications de lois et d'exigences requises afin de gagner en lisibilité et en pertinence.

Suite à cette volonté de clarification, le collège de l'AMF a créé un groupe de travail. (Annexe 8) La mission de ce groupe était de « de réfléchir à l'évolution du rapport du président sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques et de faire des propositions visant à rendre l'information sur la gestion et la maîtrise des risques donnée aux actionnaires et au marché plus intelligible et plus pertinente. » (AMF, 2016)

Ce groupe de travail a rapidement focalisé son attention sur plusieurs aspects clés, notamment sur la manière d'améliorer la qualité des informations, de déterminer l'emplacement approprié de chaque information dans les divers rapports, ainsi que de répartir des responsabilités entre les différents acteurs impliqués.

Le rapport du président, comme précédemment expliqué, a pour objectif de "rendre compte de l'ensemble des procédures mises en place par la société afin de maîtriser les risques résultant de son activité". Il a été instauré et rendu obligatoire par la loi de sécurité financière (LSF) du 1er août 2003 pour le président du conseil d'administration (CA) ou conseil de surveillance (CS). Il est à noter qu'un défaut d'établissement du rapport du président n'est pas passible de sanctions pénales. (AMF, 2016)

La mission du commissaire, quant à lui, consiste à formuler des observations sur celui-ci et à attester de la sincérité des informations qu'il contient. En l'absence d'anomalies dans le contenu du rapport, aucune remarque n'est formulée par le commissaire aux comptes.

Cependant, s'il identifie des inexactitudes, il est tenu de les mentionner dans son rapport.

Avant toutes modifications, le groupe de travail précise que l'Autorité des marchés financiers (AMF), par le biais de son règlement général, stipule que "le rapport de gestion doit au minimum comprendre les informations mentionnées aux articles L. 225-10031, L. 225-100-3 et au deuxième alinéa de l'article L. 225-211 du code de commerce, et, si l'émetteur est tenu d'établir des comptes consolidés, à l'article L. 225-100-2 dudit code".

En outre, l'article 20 de la directive 2013/34/UE du 26 juin 2013, relative aux états financiers annuels, aux états financiers consolidés et aux rapports y afférents, exige d'inclure une déclaration sur le gouvernement d'entreprise dans le rapport de gestion. Cette déclaration constitue une section distincte du rapport de gestion.

Suite à ces constatations, le groupe de travail a émis des propositions d'amélioration et de modifications des différents rapports. Ces propositions sont issues du « rapport du groupe de travail AMF sur le rapport du Président sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques. »

- La première proposition consiste à supprimer le rapport du président sur les informations relatives aux procédures de contrôle interne et de gestion des risques (ancienne version des articles L.225-37 et L.225-68 du code de commerce). Il est recommandé de les inclure soit dans le rapport de gestion pour les sociétés à conseil d'administration « moniste », soit dans le rapport du conseil de surveillance pour les sociétés à structure duale, les sociétés avec un directoire et un conseil de surveillance, ainsi que pour les sociétés en commandite par actions (SCA). Cependant, il est conseillé de conserver dans le rapport de gestion les informations relatives à la description des principaux risques de l'entreprise.
- La deuxième proposition est de supprimer le rapport du commissaires aux comptes sur le rapport du président. Cependant, cela ne veut pas dire que les diligences/conclusions du commissaire doivent être modifiées/supprimées. Il pourrait être préférable d'ajouter un paragraphe spécifique dans leur rapport sur les comptes annuels au lieu de faire 2 rapports distincts.
- La troisième proposition aspire à supprimer la partie sur les informations relatives à la gouvernance et à la politique de rémunération dans le rapport du président afin de les intégrer, soit dans le rapport de gestion pour les sociétés à conseil d'administration « moniste », soit dans le rapport du conseil de surveillance pour les sociétés à structure duale, les sociétés avec un directoire et un conseil de surveillance, ainsi que pour les sociétés en commandite par actions (SCA).

9.2.2. Modifications appliquées

Depuis l'ordonnance n° 2017-1162 du 12 juillet 2017, ainsi que du décret n° 2017-1174 du 18 juillet 2017 habilité par la loi sapin II du 9 décembre 2016, certains rapports ont été modifiés/supprimés. Ce sont des mesures de simplification et de clarification des obligations d'information à la charge des sociétés.

Cette réforme a notamment supprimé le rapport du président et celui du commissaire s'y référant. À la place, ce rapport a été remplacé par un rapport du conseil sur le gouvernement d'entreprise pour toutes les sociétés anonymes et SCA (cotées ou non) établi par le conseil d'administration ou le conseil de surveillance. (C. com. art. L 225-37 et L 225-68 nouv.).

À la suite de ces modifications, il a donc fallu prévoir une nouvelle répartition des informations entre le rapport de gestion (déjà existant) et le rapport sur le gouvernement d'entreprise. Ces nouvelles procédures sont à appliquer aux exercices ouverts à compter du 1er janvier 2017.

Cela signifie que certaines informations qui se trouvaient dans le rapport de gestion doivent maintenant se trouver dans le rapport de gouvernance et inversement. (Annexe 9 et 10) Ce nouveau rapport est joint au rapport de gestion. (CNCC, 2017)

Ces modifications démontrent que les propositions faites par le groupe de travail ont été prises en compte.

Une autre ordonnance va également jouer un rôle important quant aux informations à fournir. L'ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017 relative à la publication d'informations non financières par certaines grandes entreprises et certains groupes d'entreprises.

Celle-ci stipule que ces sociétés doivent insérer dans leur rapport de gestion, à partir du 1er août 2017, une déclaration de performance extra-financière. Ces informations ont pour but de montrer la manière dont les sociétés prennent en compte les conséquences sociales et environnementales de leur activité. (Article L225-102-1)

Une synthèse des modifications a été réalisée afin de comparer les principaux changements survenus en France avant et après 2017. Une comparaison a également été réalisée avec les informations contenu dans les rapports Belges. (Annexe 11-12-13)

Pour le rapport de gestion (Annexe 11), la modification la plus notable à partir de 2017 est que les informations concernant le contrôle interne et la gestion des risques sont désormais incluses dans le rapport de gestion.

En Belgique, le rapport de gestion pour les sociétés cotées va reprendre plusieurs « sous rapports » comme expliqué précédemment.

Les caractéristiques des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques sont reprises dans le rapport de déclaration de gouvernement d'entreprise qui va être joint au rapport de gestion.

Initialement, le rapport du président (Annexe 12) reprenait plusieurs aspects liés à la gouvernance d'entreprise avec une attention particulière sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques. Depuis 2017, le rapport du gouvernement d'entreprise ne contient plus d'information relative au contrôle interne et à la gestion des risques.

Ce nouveau rapport reprend désormais des informations qui se trouvaient à l'origine dans le rapport de gestion.

En Belgique, il n'y a aucun document comparatif. Les informations reprises dans le rapport français sont, en Belgique, réparties dans le rapport de gestion. (PwC, 2018)

Finalement, la France, en modifiant sa politique en 2017, a opté pour une nouvelle réglementation qui est nettement plus proche de celle adoptée en Belgique. (Annexe 13)

Initialement, le commissaire français devait produire deux rapports. Cependant, suite aux modifications intervenues en 2017, il n'est plus requis de fournir un rapport sur le contrôle interne. Désormais, il émet un unique rapport sur les états financiers.

10. La certification du contrôle interne par les États-Unis

Aux États-Unis, le système supprimé par la France en 2017 est toujours adopté. Cela signifie que le "Certified public accountant" (CPA) fournit un rapport distinct sur le contrôle interne, en plus de son opinion sur les états financiers.

Depuis 2002 avec l'adoption de la loi Sarbanes-Oxley (SOX), de nouvelles exigences et obligations sont imposées aux entreprises cotées en bourse aux États-Unis, ainsi qu'à leurs filiales, et aux entreprises étrangères cotées en bourse exerçant des activités aux États-Unis. Ces obligations influencent le travail des CPA en matière de contrôle interne.

La section 404 de la loi SOX concernant l'évaluation du contrôle interne par la direction est complexe, contestée et coûteuse à mettre en œuvre. Elle exige que tous les rapports financiers annuels incluent un rapport sur le contrôle interne, attestant de la responsabilité de la direction dans l'établissement et le maintien d'une structure de contrôle interne « adéquate ». De plus, ce rapport doit inclure une évaluation de l'efficacité de cette structure de contrôle interne par la direction, et signaler tout défaut dans ces contrôles.

Plus précisément, la section 404 exige que chaque rapport annuel contienne un rapport sur le contrôle interne, dans lequel l'entreprise doit :

- Déclarer sa responsabilité dans l'établissement et le maintien d'une structure de contrôle interne et de procédures pour la présentation des rapports financiers.
- Inclure une évaluation, à la fin de l'exercice financier le plus récent, de l'efficacité de la structure de contrôle interne et des procédures de présentation des rapports financiers.

En ce qui concerne l'évaluation du contrôle interne requise, chaque cabinet d'expertise comptable public enregistré qui prépare ou délivre un rapport de vérification doit certifier et rendre compte de l'évaluation réalisée par la direction. Cette certification doit être conforme aux normes d'engagements d'attestation émises ou adoptées par le Conseil de surveillance. Il est important de souligner que cette certification n'est pas une procédure distincte, mais constitue une partie intégrante du processus de vérification annuelle. (PCAOB, Auditing Standard No. 5).

Partie pratique – méthode mixte

Dans cette seconde partie, des avis sont récoltés et des rapports sont analysés afin de répondre à la problématique de départ, à savoir « Quel peut être l'apport de la certification du contrôle interne par un commissaire ? ».

Parmi les 3 approches d'analyse existantes (méthodes qualitative, quantitative et mixte), la méthode mixte sera utilisée. En effet, elle implique l'utilisation combinée des deux autres méthodes pour une compréhension plus approfondie.

La méthode quantitative vise à étudier un phénomène de manière statistique tandis que la méthode qualitative vise à répondre aux questions du type « pourquoi ? » et/ou « comment ? » (Grad coach, 2021)

Dans la suite de notre étude, la méthode qualitative sera appliquée au niveau de la comparaison des rapports entre les différents pays. Cette même méthode sera utilisée lors des interviews avec des professionnelles du chiffre.

Quant à la méthode quantitative, elle sera abordée dans le cadre du questionnaire réalisé. La méthodologie liée à chaque étape sera détaillée plus en profondeur dans les chapitres suivants.

1. Étude comparative

1.1. Méthodologie

Cette partie a pour objectif de comparer des rapports d'entreprises belges, françaises et américaines afin de mieux comprendre et d'illustrer les différences qui existent et les changements qui ont pu se produire.

Dans le cadre de ce mémoire, notre choix d'entreprise s'est porté sur des entreprises cotées.

Une société est qualifiée de cotée en bourse lorsqu'elle met en vente des actions au grand public, permettant ainsi à n'importe qui d'acquérir des parts de son capital. Dans ce contexte, l'entreprise est tenue de mettre à disposition de ses actionnaires des informations financières. Ce processus survient généralement lorsque des entreprises privées décident de devenir publiques, optant ainsi pour la vente d'actions de leur capital au public. (Bourse des crédits)

Selon le code des sociétés et des associations, l'article 1:11 définit une société cotée comme étant « la société dont les actions, les parts bénéficiaires ou les certificats se rapportant à ces actions sont admis aux négociations sur un marché réglementé visé à l'article 3, 7°, de la loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la directive 2014/65/UE. Le Roi peut rendre les dispositions qui s'appliquent aux sociétés cotées applicables en tout ou en partie aux sociétés dont les actions ou les certificats se rapportant à ces actions sont négociés sur un système multilatéral de négociation visé à l'article 3, 7°, de la loi du 21 novembre 2017 relative aux infrastructures des marchés d'instruments financiers et portant transposition de la directive 2014/65/UE, ou sur un système organisé de négociation au sens de l'article 3, 13°, de la loi précitée. »

Ce choix de sociétés cotées est motivé par une volonté d'étudier des sociétés parmi celles qui sont soumises aux contraintes les plus importantes et dans un souci d'accessibilité aux données françaises et américaines. En effet, alors qu'en Belgique, il y a l'obligation de publier ses comptes annuels à la Centrale des Bilans de la Banque nationale de Belgique, cela n'est pas le cas en France. Les entreprises françaises doivent déposer leurs comptes au greffe du tribunal de commerce mais peuvent demander qu'ils restent confidentiels (infonet, 2023).

Pour cette étude comparative, le choix s'est porté sur des sociétés issues du même secteur d'activité, dans le but d'assurer une comparaison adéquate.

En Belgique, la société Colruyt a été sélectionnée pour être au cœur de cette comparaison. Pour cette société, le rapport annuel de 2022/2023 sera privilégié étant donné qu'il est le plus récent

disponible. Sa clôture annuelle étant est fixée au 31 mars, il ne sera donc pas possible d'obtenir le rapport 2023/2024 dans les délais requis.

En France, le choix s'est porté sur la société Carrefour car les rapports annuels de l'entreprise sont disponibles sur son site internet. Pour cette société, les rapports financiers annuels de 2016 et de 2023 seront utilisés pour cette comparaison.

Le rapport de 2016 est sélectionné afin d'avoir la version la plus actualisée par rapport au rapport du président (supprimé en 2017). Le rapport de 2022 a été sélectionné par rapport à celui de 2017 afin d'avoir également le rapport le plus récent possible. Le risque en prenant le rapport de 2017 est que celui-ci soit encore influencé par ce qui était pratiqué antérieurement.

Pour les États-Unis, c'est la société Ab Inbev qui est choisie. L'objectif est de sélectionner une entreprise belge afin d'analyser à la fois son rapport annuel de 2022 et le rapport du commissaire belge, tout en étant cotée aux États-Unis pour accéder au rapport du commissaire américain concernant le contrôle interne.

1.2. Comparaison des rapports

Cette première partie, portant sur les différents rapports, sera subdivisée en deux sections distinctes. D'une part, une comparaison est effectuée concernant les mentions sur le contrôle interne dans les différents rapports annuels/financiers des sociétés. D'autre part, une comparaison est réalisée sur la base des rapports émis par les commissaires.

1.2.1. Rapport annuel/financier

Dans cette première section, l'accent est mis sur les similitudes et les différences observées entre les différents rapports analysés du point de vue du contrôle interne. Ces données ont été extraites des rapports annuels et financiers établis par Colruyt, Carrefour 2016, Carrefour 2022 et Ab Inbev. Chacun de ces rapports comportait une section dédiée au contrôle interne et à la gestion des risques, lesquelles ont été examinées en détail ci-dessous.

Similitudes (Annexe 14) :

Premièrement, les objectifs du contrôle interne et de la gestion des risques sont mis en évidence dans chacun des rapports, même si ceux-ci diffèrent légèrement.

Deuxièmement, tous les rapports font référence aux International Financial Reporting Standards (IFRS). Concernant le COSO, seule la mention du rapport Carrefour 2016 l'omet, préférant se référer uniquement à l'AMF.

Troisièmement, le rôle du conseil d'administration, du comité d'audit et de la direction est clairement défini dans tous les rapports.

Quatrièmement, les rapports de Colruyt et de Carrefour 2022 font référence aux 3 lignes de défense/de maîtrise. Ab Inbev et Carrefour 2016 mentionnent cependant dans leur rapport un point relatif à l'audit interne, correspondant à la 3ème ligne de défense/de maîtrise.

Enfin, certains points récurrents dont la matrice des risques, l'information et la communication, le rôle de l'audit externe, ainsi que la séparation des fonctions sont régulièrement abordés dans certains rapports.

Différences (Annexe 15) :

Tout d'abord, seul le rapport de Colruyt mentionne le niveau d'aversion au risque de l'entreprise. Celui-ci mentionne également les étapes que les différentes unités opérationnelles du groupe suivent dans le cadre du contrôle interne et de la gestion des risques. Quant au rapport de Carrefour 2016, des thèmes liés aux facteurs de risque sont évoqués.

Le rapport de Colruyt, ainsi que les deux rapports de Carrefour, mentionnent les différentes catégories de risques qu'ils ont identifiées. Les deux catégories similaires sont les risques financiers et opérationnels. De plus, les rapports de Carrefour définissent également les rôles des différentes directions présentes au sein du groupe.

Enfin, le rapport américain d'Ab Inbev comporte la certification du directeur général (CEO) et du directeur financier (CFO) par rapport à leurs responsabilités.

1.2.2. Rapport du commissaire

Cette section se concentre sur les rapports établis par les commissaires des différentes entreprises analysées ci-dessus.

Quatre rapports ont été utiles pour effectuer une comparaison sur le rôle que jouent les commissaires dans l'évaluation du contrôle interne.

Similitudes

Tout d'abord, de nombreuses similitudes sont dégagées entre le rapport du commissaire 2022 de Colruyt, le rapport des commissaires aux comptes 2022 de Carrefour et le rapport du commissaire belge d'AB Inbev 2022.

Le premier point commun se trouve dans le paragraphe relatif aux responsabilités de l'organe d'administration en Belgique /de la direction et des personnes constituant le gouvernement d'entreprise en France. Celui-ci mentionne qu'il appartient à la direction/ l'organe d'administration de mettre en place le contrôle interne qu'elle estime nécessaire à l'établissement des comptes consolidés. (Colruyt, rapport annuel 2022, p. 217 & Carrefour, rapport financier 2022, p. 453 & AB Inbev, rapport annuel 2022, p. 75).

Le rapport français de Carrefour mentionne qu'il est de la responsabilité du comité d'audit de suivre l'efficacité des systèmes de contrôle interne et de gestion des risques par rapport aux procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière.

Le deuxième point commun concerne le paragraphe relatif à la responsabilité des commissaires. Les rapports reprennent la phrase suivante : le commissaire « prend connaissance du contrôle interne pertinent pour l'audit afin de définir des procédures d'audit appropriées en la circonstance, et non dans le but d'exprimer une opinion sur l'efficacité du contrôle interne. » (Colruyt, rapport annuel 2022, p. 218 & Carrefour, rapport financier 2022, p. 454 & AB Inbev, rapport annuel 2022, p. 75).

Enfin, tous ces rapports contiennent un point par rapport à la communication que les commissaires font vis-à-vis du comité d'audit. Ceux-ci stipulent que le commissaire communique au comité d'audit les faiblesses significatives du contrôle interne (Colruyt, rapport annuel 2022, p. 219 & Carrefour, rapport financier 2022, p. 454 & AB Inbev, rapport annuel 2022, p. 76).

Différences

En ce qui concerne le rapport du commissaire de Carrefour sur les comptes consolidés pour l'exercice 2016, aucune référence n'est faite au contrôle interne.

Cela est dû au fait qu'à l'époque, le commissaire établissait un rapport sur le rapport du président. Celui-ci stipule les responsabilités du commissaire comme étant les suivantes :

- Communiquer les observations sur la base du rapport du président par rapport aux procédures de contrôle interne et de gestion des risques.
- Attester que le rapport comporte les autres informations requises par l'article L. 225-37 du Code de commerce, avec la précision qu'il ne leur appartient pas de vérifier la sincérité de ces autres informations.

Afin de parvenir à aux résultats de 2016, le commissaire doit prendre connaissance de plusieurs choses :

1. Des procédures de contrôle interne et de gestion des risques.
2. Des travaux ayant permis d'élaborer ces informations ainsi que la documentation existante.
3. S'ils détectent une déficience majeure du contrôle interne, vérifier que celle-ci fait l'objet d'une information appropriée dans le rapport du président.

Dans le cas de Carrefour, il n'y a pas d'observation formulée par rapport aux informations contenues dans le rapport du président (Carrefour, rapport financier 2016, p. 146).

AB Inbev étant cotée aux USA, il était primordial d'analyser également le rapport américain du commissaire afin de voir s'il mentionnait des éléments spécifiques au contrôle interne.

Tout d'abord, le rapport mentionne qu'en plus d'auditer les comptes consolidés de l'entreprise, ils ont également audité le contrôle interne sur la base du référentiel COSO 2013. Celui-ci n'a jamais mentionné dans les rapports de commissaire belge et français.

Il mentionne que, sur base du référentiel COSO 2013, la société a maintenu un contrôle interne efficace sur l'information financière au 31 décembre 2022.

Ensuite, le rapport mentionne également que la direction est responsable du maintien et de l'efficacité du contrôle interne. Cette même mention se retrouve dans le paragraphe lié à la responsabilité de la direction pour les rapports belges et français.

Il mentionne également pour la première fois que la mission du cabinet d'expertise comptable est d'émettre une opinion sur le contrôle interne de la société. Le rapport stipule qu'il est de la responsabilité du professionnel du chiffre d'évaluer si un contrôle interne efficace sur l'information financière a été maintenu dans tous les aspects significatifs.

Le rapport mentionne que leur audit du contrôle interne de l'information financière implique différents points :

- Comprendre le contrôle interne sur l'information financière,
- Évaluer les risques de faiblesses majeures,
- Tester et évaluer la conception et l'efficacité du contrôle interne en fonction des risques identifiés.

Le contrôle interne de l'information financière d'une entreprise vise à assurer la fiabilité des états financiers pour des tiers, conformément aux normes comptables. Il englobe les politiques et les procédures qui garantissent : (Securities and Exchange Commission 2022, p. 220-221)

- La précision et la véracité des enregistrements comptables,
- La bonne tenue des états financiers selon les normes comptables,

- La gestion autorisée des actifs de l'entreprise pour prévenir tout impact significatif sur les états financiers.

Validation complémentaire du rapport belge

Pour finir, afin de s'assurer qu'en Belgique, Colruyt n'était pas un cas isolé, nous avons analysé les rapports du commissaire des sociétés cotées suivantes :

- Ageas
- D'Ieteren group
- Melexis
- Lotus Bakeries
- Sofina
- Solvay
- UCB
- Umicore

Après avoir analysé les rapports du commissaire de ces huit entreprises, nous constatons que le rôle de celui-ci par rapport au contrôle interne est présenté de la même façon. Aucune attestation sur le contrôle interne n'a été émise pour ces sociétés.

2. Hypothèses

Sur base de la partie théorique et de cette première approche pratique, différentes hypothèses ont été élaborées dans le but de les tester auprès de réviseurs d'entreprises inscrits à l'institut des réviseurs d'entreprises (IRE) :

1. Le contrôle interne est indispensable dans une entreprise.
2. Lors de la prise de connaissance du contrôle interne, celui-ci peut présenter des lacunes.
3. La certification du contrôle interne apporterait des avantages significatifs aux entreprises et aux parties prenantes.
4. La certification du commissaire concernant le contrôle interne serait plus pertinente pour certains types d'entreprises.
5. L'émission d'un rapport sur le contrôle interne risque d'être trop coûteuse pour les entreprises.

Le questionnaire qui suit ainsi que les entretiens ont pour objectif de confirmer ou d'infirmer ces hypothèses, mais également de recueillir des informations supplémentaires sur le sujet.

3. Étude quantitative

L'étude quantitative a été réalisée en utilisant un questionnaire. (Annexes 16 et 17)

Ce questionnaire a été réalisé en français et en néerlandais afin de maximiser le taux de réponse. Cette démarche a permis de recueillir des réponses succinctes et précises, lesquelles ont été analysées pour en extraire des conclusions pertinentes. À partir de ces résultats, il sera plus pertinent de cibler les domaines à approfondir dans le cadre de notre prochaine phase d'étude qualitative.

3.1. Méthodologie

Pour cette étude quantitative, le questionnaire a été réalisé grâce à l'outil Google Form. Ce questionnaire a été envoyé à un panel de répondants relativement large afin d'optimiser les chances de réponses et de collecter des données pertinentes relatives à la certification du contrôle interne par un commissaire.

Concernant l'échantillon visé, ce questionnaire a été envoyé aux réviseurs d'entreprises qui sont inscrits à l'Institut des Réviseurs d'Entreprises (IRE). Les réponses récoltées ont permis de couvrir une large variété en contactant des réviseurs des Big Four, des cabinets d'audit internationaux en dehors des Big Four, ainsi que des cabinets de taille plus modeste n'appartenant pas à un réseau international et des sole practitioners.

Septante-huit d'entre eux ont répondu au questionnaire. Cependant, le nombre de réponses aux questions peut varier en fonction des propositions. En effet, certaines questions sont obligatoires tandis que d'autres ne le sont pas car elles découlent de la réponse donnée à la question précédente.

Avant d'analyser les résultats, la structure du Google Form et des réponses reçues se compose comme suit :

- Introduction
- Le contrôle interne
- La certification du contrôle interne
- Les contraintes liées à la certification du contrôle interne

3.2. Résultats

Cette partie comporte l'analyse des résultats obtenus grâce à au questionnaire en ligne. Cela permettra de confirmer ou d'infirmer les hypothèses citées précédemment.

3.2.1. Introduction

Dans cette première partie du questionnaire, l'objectif était d'identifier la provenance des répondants.

La répartition se fait comme suit parmi les différentes tailles des cabinets d'audit (Figure 1) :

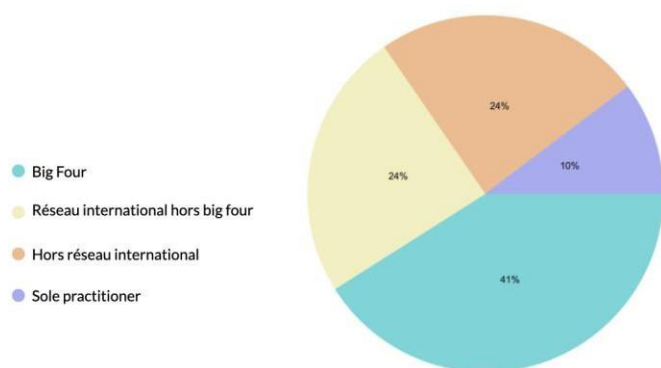


Figure 1 Résultat de l'étude quantitative

Au niveau des fonctions occupées par les répondants, on remarque quatre grandes catégories :

- 50 Partners/administrateurs/associés
- 16 Seniors managers
- 12 Directeurs

3.2.2. Le contrôle interne

Dans cette deuxième partie du questionnaire, l'attention est portée sur le contrôle interne et la perception que les répondants ont de celui-ci.

Tout d'abord, la totalité des répondants ont jugé que le contrôle interne était essentiel dans une entreprise pour plusieurs raisons.

La réponse la plus fréquente concerne la détection et la prévention des erreurs ou des fraudes. En effet, selon la majorité des protagonistes, il s'agirait de la première ligne de défense face aux différents risques rencontrés par les entreprises. Ils expliquent que le contrôle interne est primordial afin de limiter et de maîtriser les risques et les opérations de la société en question.

Un autre aspect fréquemment mentionné concerne la fiabilité du contrôle interne comme processus pour l'élaboration des informations financières et non financières. Il améliore les performances de l'entreprise tout en garantissant un niveau adéquat de qualité des données.

Il est souvent souligné que le contrôle interne offre une assurance raisonnable pour optimiser la gestion des entreprises. Cela assure en effet l'efficacité et l'efficacité des activités opérationnelles.

Enfin, le contrôle interne joue également un rôle clé dans les liens entre les différents départements d'une entreprise.

Ces différentes réponses permettent de confirmer la première hypothèse selon laquelle le contrôle interne est indispensable dans une entreprise.

Suite à ces diverses réponses, il a été demandé aux réviseurs de quantifier la fréquence à laquelle ils jugeaient que le contrôle interne au sein des entreprises auditées était bien conçu.

Le contrôle interne est généralement bien élaboré au sein des entreprises, puisque dans 47% des cas, le contrôle interne est efficace entre 75 et 100%. (Figure 2)

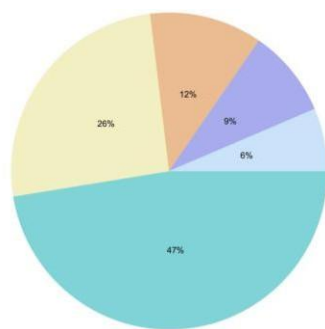


Figure 2 Résultat de l'étude quantitative

Malgré la bonne réalisation du contrôle interne, il est possible pour les professionnels du chiffre de retrouver des anomalies dans celui-ci. Les réponses obtenues à ce sujet sont mitigées. D'une part, un quart des répondants jugent qu'ils rencontrent des anomalies entre 50% et 75% du temps, et d'autre part, un autre quart des réviseurs estiment que les anomalies sont présentes moins de 25% du temps. (Figure 3)

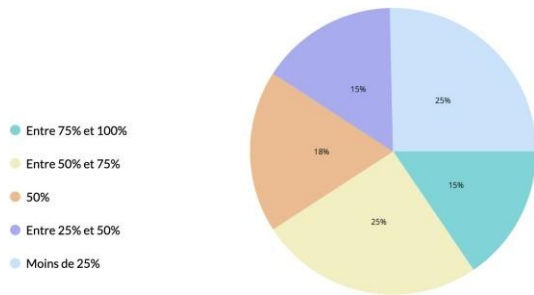


Figure 3 Résultat de l'étude quantitative

De plus, les professionnels jugent que les anomalies sont parfois significatives (87% des cas), souvent significatives (9% des cas) et jamais significatives (4% des cas).

À la suite des réponses obtenues, il est possible de valider la deuxième hypothèse, à savoir que, lors de la prise de connaissance du contrôle interne, celui-ci peut présenter des lacunes.

3.2.3. La certification du contrôle interne

Dans certains pays, en plus d'émettre une opinion sur les comptes annuels, le commissaire doit certifier le contrôle interne. Cette partie a pour objectif d'obtenir l'opinion des différents répondants sur une éventuelle certification du contrôle interne.

Les deux premières questions visent à évaluer la familiarité des réviseurs avec cette certification en leur demandant s'ils en ont déjà entendu parler et, le cas échéant, dans quel pays.

Sur 78 répondants, 48 d'entre eux ont connaissance d'autres pays qui certifient le contrôle interne. Les pays les plus souvent cités sont les États-Unis et la France, que nous avons analysés dans ce mémoire. Certains réviseurs mentionnent également le Japon et la Corée.

Ensuite, les réviseurs d'entreprises ont été interrogés sur les avantages et les inconvénients qu'ils percevaient de la certification du contrôle interne.

Selon eux, la certification du contrôle interne par un auditeur indépendant offre plusieurs avantages :

- Elle renforce la crédibilité des rapports financiers et l'efficacité opérationnelle de l'entreprise, ce qui accroît la confiance des investisseurs et car le risque de fraudes ou d'anomalies financières est réduit.
- Elle améliore la gestion des risques en identifiant et en atténuant les dangers potentiels, favorise l'adoption de meilleures pratiques et conduit souvent à des améliorations des processus et des contrôles internes.

- Elle garantit la conformité réglementaire et permet à une entreprise de se distinguer sur le marché.
- Elle contribue à accroître l'efficacité opérationnelle en proposant des recommandations pour optimiser les opérations.

Il est à noter que la certification offre une vue instantanée des contrôles internes mais elle ne garantit pas l'absence de problèmes futurs. Ainsi, la surveillance et la mise à jour continues des contrôles internes restent essentielles pour assurer leur efficacité sur le long terme.

En ce qui concerne les inconvénients de cette certification, plusieurs points reviennent régulièrement dans les réponses :

- Le coût de la certification : il implique un surplus de travail pour les entreprises, ce qui entraîne une charge administrative supplémentaire et un nombre accru de formalités.
- Aucune garantie supplémentaire : la certification pourrait nuire à l'image de l'entreprise. La publication du rapport de certification peut révéler des remarques, même mineures, potentiellement mal perçues par les parties prenantes.
- Attentes irréalistes quant à la perfection des contrôles internes de l'entreprise.
- Difficultés de tester tous les aspects d'une entreprise pour assurer une couverture suffisante. Il est difficile de se conformer à une norme commune applicable à la fois aux grandes et aux petites entreprises.
- Indépendance du commissaire : selon certains, la certification des comptes et celle du contrôle interne ont des finalités distinctes, ce qui pourrait accroître le risque d'autoévaluation étant donné que le contrôle interne est basé sur une gestion quotidienne.

Grâce à ces différentes opinions, il est possible de contester la troisième l'hypothèse « la certification du contrôle interne apporterait des avantages significatifs aux entreprises et aux parties prenantes ». Même si des avantages sont ressortis, la majorité des répondants trouve que la plus-value apportée par cette certification n'est pas suffisante par rapport aux contraintes imposées.

Ensuite, il a été demandé aux réviseurs si cette certification devait être obligatoire ou non en Belgique. 49 répondants sur 78 ont répondu être défavorable à l'obligation de la certification du contrôle interne. Certains nuancent leur propos en mentionnant que l'intérêt dépend de la taille et du secteur de l'entreprise. Pour ceux ayant répondu favorablement à la question

précédente, leurs réponses se dirigent presque à l'unanimité vers les entreprises d'intérêt public (EIP).

Ces précisions permettent de valider la quatrième hypothèse, à savoir, « la certification du commissaire concernant le contrôle interne serait plus pertinente pour certains types d'entreprises ». À travers cette hypothèse, les types d'entreprises visées sont les EIP.

Les réponses concernant l'impact de la certification du contrôle interne par le commissaire sur l'amélioration de la qualité des rapports financiers d'une entreprise sont les suivantes : 44% des personnes interrogées estiment que cela se produirait de manière modérée, 33% de manière significative, et 23% de manière marginale.

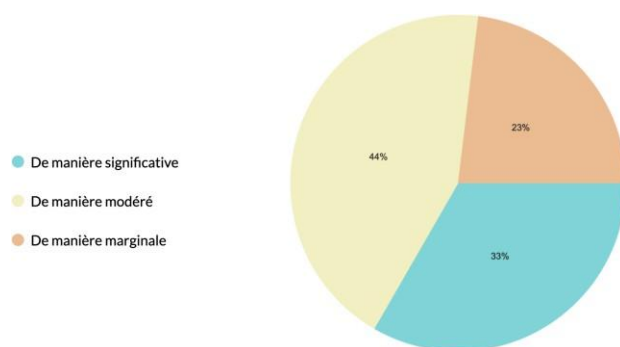


Figure 4 Résultat de l'étude quantitative

La certification du contrôle interne concerne des données non financières. Le rôle du commissaire est en constance évolution, notamment avec la certification des ESG qui concerne également des données non-financières.

Dès lors, l'avis des répondants sur les certifications d'informations non financières a été demandé.

48 professionnels sur 78 pensent cela essentiel pour le futur de la profession contre 30 personnes qui sont plutôt pessimistes à ce sujet. Les réponses sont mitigées avec un pourcentage qui vacille entre 20 et 30%. (Figure 5)

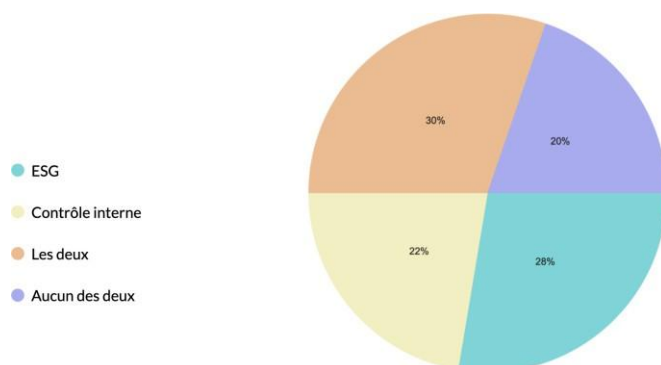


Figure 5 Résultat de l'étude quantitative

3.2.4. Contraintes liées à la certification du contrôle interne

Comme constaté ci-dessus, l'attestation du contrôle interne connaît de nombreux débats dans les pays l'ayant adopté. Le principal inconvénient perçu par les réviseurs est lié au coût que cela peut engendrer pour les entreprises.

C'est pourquoi il était intéressant d'avoir une estimation du pourcentage d'augmentation des honoraires s'ils devaient attester le contrôle interne en plus de l'audit des comptes.

Les réponses à cette question sont assez diverses :

- 15 personnes estiment 50% d'honoraires en plus
- 13 personnes estiment 25 à 30% d'honoraires en plus
- 12 personnes estiment 40% d'honoraires en plus
- 9 personnes estiment 100% d'honoraires en plus, soit le double
- 7 personnes estiment plus du double de leurs honoraires
- 4 personnes estiment 20% d'honoraires en plus
- 3 personnes estiment 60% d'honoraires en plus
- 2 personnes estiment 10% d'honoraires en plus

13 personnes n'ont pas quantifié leurs honoraires supplémentaires en nuanciant que cela dépendait d'une série de facteurs tels que la taille et le secteur des entreprises.

De plus, 48% des répondants trouvent que le prix serait disproportionné par rapport à la plus-value de la certification.

Suite à ces données, il est permis de confirmer la dernière hypothèse, à savoir que « l'émission d'un rapport sur le contrôle interne risque d'être trop coûteuse pour les entreprises ».

La dernière question portait sur la perception de l'introduction d'une réglementation concernant la certification du contrôle interne. Cette introduction est perçue comme une contrainte inutile par 50% des répondants, tandis que 38% estiment que ce n'est pas le cas. En outre, 14% ont exprimé une position nuancée, indiquant que cela dépendait de la taille de l'entreprise. Ils considèrent qu'il s'agit d'une contrainte pour les petites entreprises mais pas pour les grandes. (Figure 6)

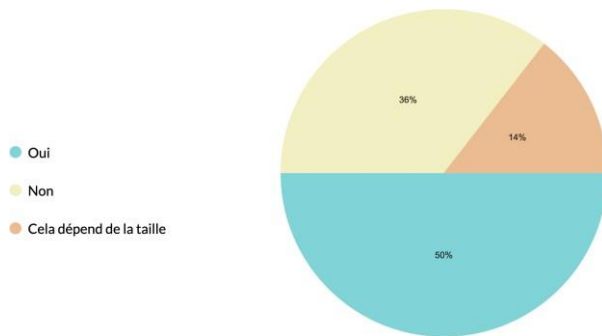


Figure 6 Résultat de l'étude quantitative

3.2.5. Synthèse

Les réponses au questionnaire qui ont été présentées ci-dessus peuvent être synthétisées comme suit :

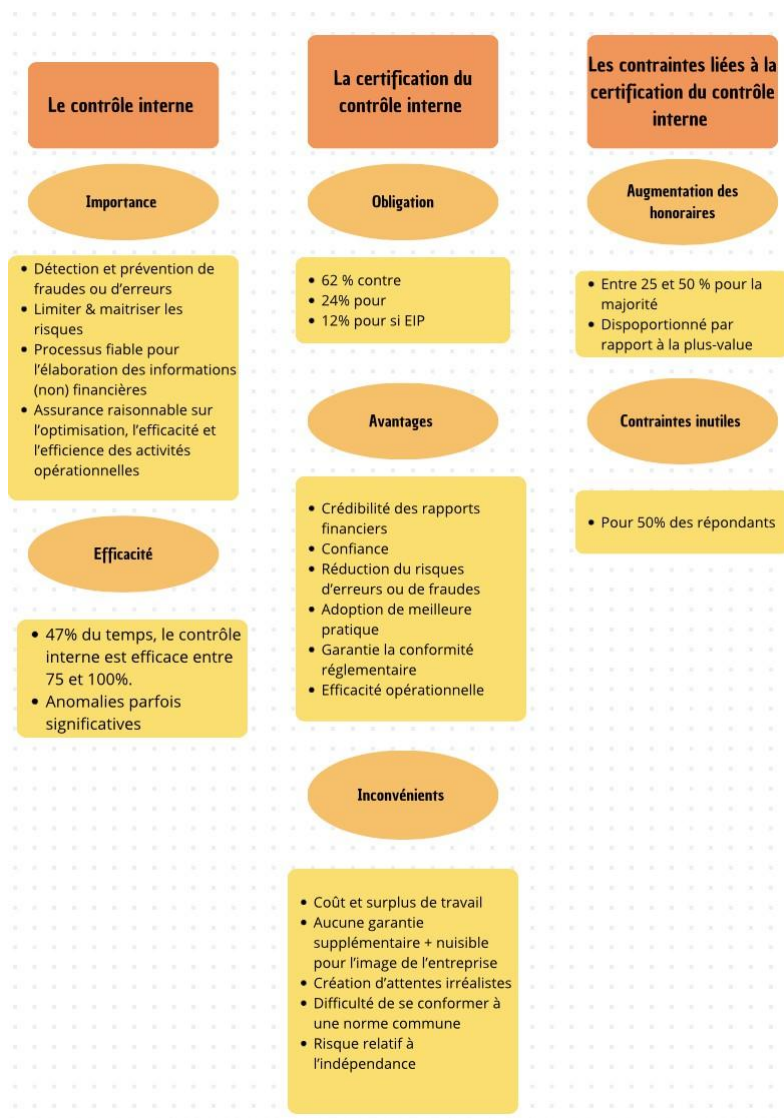


Tableau 3 Synthèse de l'étude quantitative

4. Étude qualitative

Dans la continuité de cette recherche, une étude qualitative a été menée pour éprouver la solidité des conclusions précédemment établies. Les questions posées lors de ces entretiens ont été structurées selon un guide d'entretien. (Annexe 18) Des entretiens individuels (Annexe 19) ont été conduits pour approfondir les résultats obtenus et offrir une perspective plus éclairée sur l'avenir de la profession de commissaire par rapport au contrôle interne en Belgique.

4.1. Méthodologie

Trois personnes ont été sélectionnées pour les entretiens afin d'éviter toute saturation d'informations et de permettre une analyse approfondie des réponses recueillies. Les personnes interrogées ont toutes au minimum cinq années d'expérience dans le milieu de l'audit et elles confirment avoir le recul requis pour répondre aux différentes questions.

Les entretiens ont été réalisés au sein de différents types de cabinets afin de privilégier une diversité des informations. Ainsi ont été contacté un cabinet de taille moyenne, un cabinet faisant partie des Big Four et finalement, un seul praticien.

L'échantillon se compose des personnes suivantes :

- Monsieur X, associé dans le cabinet de taille moyenne, réviseur depuis 25 ans
- Monsieur Y, réviseur d'entreprises dans une Big Four, réviseur depuis 2 ans
- Monsieur Z, seul praticien, réviseur depuis 4 ans

Étant donné le contexte de pleine saison dans le milieu de l'audit, le questionnaire a volontairement été conçu sur base de maximum 20 questions afin de ne pas surcharger les personnes interviewées.

Au sein de notre guide d'entretien, les différentes questions ont été divisées en trois parties distinctes :

- Le contrôle interne
- La certification du contrôle interne
- Les contraintes liées à la certification du contrôle interne

4.2. Résultats

4.2.1. Le contrôle interne

Les trois réviseurs sont unanimes quant à l'importance du contrôle interne. Ce dernier est essentiel pour garantir la fiabilité des processus, la réduction des risques et la prévention de fraudes. Ils estiment qu'une structure de contrôle interne minimum est indispensable dans chaque société, adaptée à la taille de celle-ci.

Monsieur Z présente la limite du contrôle interne dans certaines entreprises. Il cite l'exemple de PME qui ont à cœur d'établir un contrôle interne efficace, mais qui ne le sont jamais à 100% car il est impossible pour eux d'avoir une séparation de fonction optimale.

Les réponses des personnes interrogées divergent sur leur rôle personnel et la façon d'aborder le contrôle interne.

Monsieur X voit son rôle comme celui d'un transmetteur de recommandations et d'améliorations sur les processus de contrôle. Selon lui, il revient à l'entreprise d'implémenter des contrôles efficaces en fonction des risques identifiés. Monsieur Y décrit quant à lui son approche comme une discussion avec les organes de gouvernance d'une entreprise ou les personnes responsables de fonctions spécifiques, afin de cerner les points forts et les points faibles du contrôle interne. Il procède ensuite à une analyse cycle par cycle pour mieux comprendre son fonctionnement. Monsieur Z partage cette approche en se concentrant sur les cycles présentant les plus gros risques et ce qui est mis en place pour les contrôler. Selon lui, cette démarche permet de réduire l'échantillonnage lors de l'audit des comptes.

Monsieur X met en avant l'existence de plusieurs indicateurs clés qui soulignent l'importance du contrôle interne. Parmi ceux-ci, il mentionne le caractère familial de l'entreprise, la confusion entre la vie privée et professionnelle, ainsi que la performance globale de l'entreprise, qui servent à évaluer la qualité du contrôle interne en place.

Par rapport aux anomalies présentes dans le contrôle interne, les trois intervenants sont d'accord pour dire qu'elles sont et qu'elles seront toujours présentes dans les entreprises, mais qu'il faut distinguer ce qui est significatif de ce qu'il ne l'est pas. Le contrôle absolu n'existe pas selon Monsieur X.

Avant de parler de la certification du contrôle interne, il leur a été demandé si les avancées technologiques, telles que l'automatisation et l'intelligence artificielle (IA) pouvaient influencer le contrôle interne. Monsieur X adopte une perspective optimiste sur l'IA, la considérant comme un gain de temps et de contrôle, et il envisage un système où elle contrôlerait tout.

En revanche, Monsieur Y adopte une approche plus réticente. Il reconnaît des apports bénéfiques de l'IA mais souligne qu'elle ne devrait pas nécessairement diminuer le rôle de l'humain. Il met en garde contre une dépendance excessive à l'IA et l'importance de maintenir une analyse humaine complète.

Monsieur Z reconnaît également les avantages de l'IA en termes d'efficacité et de qualité de la documentation. Il souligne cependant des inconvénients potentiels comme le risque de se concentrer uniquement sur des tâches spécifiques au détriment de la vision globale.

4.2.2. La certification du contrôle interne

Pour la deuxième partie de l'entretien, les intervenants ont été invités à partager leur point de vue sur la certification du contrôle interne.

Les avis par rapport à cette certification divergent d'un entretien à l'autre. Tout d'abord, Monsieur X se montre plutôt réticent par rapport à cette certification. Il considère qu'elle n'est pas nécessaire si c'est dans le cadre de la certification des comptes car cela est redondant.

Monsieur Y et Z pensent tous deux que cela pourrait être intéressant mais ils nuancent leur propos.

Monsieur Z explique qu'il a déjà pris part à la certification du contrôle interne. En effet, il a un client belge dont la société mère est listée aux Etats-Unis. Il mentionne qu'il trouve cela très efficace en termes de compréhension des flux. Le client en question met en place des flow charts qui consistent à décrire les démarches, l'identification des risques et des contrôles. Il souligne également que l'audit des comptes et la certification du contrôle interne sont menés de manière concomitante, bien que le processus débute systématiquement par l'évaluation du contrôle interne.

Il insiste sur le fait que cette analyse du contrôle interne diminue les échantillonnages de l'audit des comptes.

Monsieur Y met, quant à lui, en évidence le fait que cette certification doit être faite par la même personne que celle qui audite les états financiers pour éviter que le commissaire ne sache pas réellement ce qui a été testé dans le contrôle interne.

Il mentionne également qu'il faut être vigilant et qu'il peut y avoir un risque d'auto-révision dans le cas où la certification du contrôle interne est émise avant la certification des comptes. En outre, tout comme Monsieur X, ils mettent en garde sur le fait d'attester le contrôle interne préalablement. Pour eux, s'ils attestent que le contrôle interne est impeccable mais que, lors de l'audit des comptes ultérieur, ils découvrent des erreurs, ils risquent de se retrouver dans

une position inconfortable. Ils craignent de ne pas pouvoir se rétracter, ce qui remet en question leur indépendance par rapport aux affirmations initiales.

Dans le cadre de la certification du contrôle interne, les attestations sont émises simultanément à la clôture de l'audit des comptes, ce qui réduit les risques potentiels d'application.

Monsieur Z est d'accord avec le risque d'indépendance uniquement si le professionnel participe à l'implémentation du contrôle interne. Pour lui, cela ne pose pas de problème si le professionnel reste avec "la casquette de base" qui est celle d'expert indépendant.

Tous s'accordent à dire que cette certification, si elle venait à se mettre en place, ne devrait pas être applicable à toutes les sociétés mais uniquement à certaines.

Ils estiment qu'il faudrait cibler davantage les grandes entreprises. Monsieur X et Z précisent tout de même que le terme « grandes » ne devrait pas être celui utilisé dans le Code des sociétés et des associations. Ils désignent plutôt des entreprises complexes, des entités d'intérêt public ou des entreprises qui sont des composantes significatives d'entités listées.

Un autre point abordé lors des entretiens était le rôle du réviseur par rapport aux informations non financières.

Monsieur X pense que les réviseurs ne deviendront plus des professionnels du chiffre mais des professionnels de l'assurance. Il pense que les professionnels tendent à devenir des personnes capables de donner une assurance par rapport à n'importe quel type d'information. Selon lui, un professionnel du chiffre ressent les choses et il sait comment mener des entretiens. Pour lui, ils sont les plus à même d'être les professionnels du risque.

Monsieur X et Z ont également comparé la certification du contrôle interne à celle des ESG (environnement, social et gouvernance). Ils pointent une différence majeure : pour les ESG, deux mandats distincts doivent être identifiés car il s'agit de deux missions distinctes (l'audit des comptes et la certification des ESG). En revanche, en ce qui concerne le contrôle interne, la validation a un impact direct sur les états financiers et relève du même mandat. Monsieur Y exprime une opinion légèrement différente sur ce point et il est convaincu qu'avec la certification des ESG, les grandes sociétés continueront à pratiquer le greenwashing, contrairement à la certification du contrôle interne qui, selon lui, pourrait contribuer à réduire la fraude.

4.2.3. Les contraintes liées à la certification du contrôle interne

Selon Monsieur Z, la certification du contrôle interne, en plus de l'audit des comptes, nécessite en moyenne la moitié du temps qu'il consacre à un client et entraîne généralement une augmentation des honoraires de 25%. Il estime que cette démarche apporte une plus-value significative à l'entreprise en termes de fiabilité des processus, de compréhension des risques et de mise en place de réponses adaptées. Cependant, il considère que cette valeur ajoutée n'est pas nécessairement perçue pour les parties prenantes. Pour lui, la certification des comptes, qu'elle intègre ou non le contrôle interne, aura la même valeur aux yeux des tiers.

Monsieur Y ne partage pas cet avis et stipule que cette certification peut être manipulée par les entreprises pour donner l'impression que tout est en ordre, même lorsque ce n'est pas le cas, ce qui soulève des préoccupations selon lui. De plus, les réviseurs risquent de se retrouver dans une position délicate s'ils certifient le contrôle interne et découvrent ultérieurement des fraudes, car ils pourraient être critiqués pour leur approbation antérieure.

Bien que la certification puisse être demandée par le management des grandes entreprises, il est légitime de se demander si cette responsabilité devrait être exclusivement confiée aux réviseurs. Il émet certaines réticences par rapport à cette responsabilité.

Finalement, Monsieur X exprime son opposition à une attestation spécifique du contrôle interne dans le cadre de la certification des comptes. Il estime qu'une attestation générale du contrôle interne pourrait être envisagée si elle est distincte et antérieure à la signature du commissaire aux comptes.

Il considère inutile d'avoir deux rapports distincts dans le rapport annuel, sauf si deux personnes différentes interviennent. Il souligne que l'augmentation des honoraires sera inévitable et que le risque pour lui et la portée de son attestation sera accru.

Il craint que cette évolution n'étouffe l'entrepreneuriat en ajoutant une couche de complexité supplémentaire.

4.2.4. Synthèse

En reprenant les hypothèses posées précédemment, le contrôle interne est indispensable dans une entreprise, et lors de la prise de connaissance du contrôle interne, celui-ci peut généralement présenter des lacunes, qu'elles soient significatives ou non. Ces affirmations permettent de valider les deux premières hypothèses. Concernant la troisième hypothèse relative aux avantages de cette certification, celle-ci fait débat et les réponses varient selon l'expérience des intervenants. En effet, Monsieur Z, ayant déjà travaillé sur la certification, la considère

comme une réelle plus-value, contrairement aux deux autres intervenants qui sont plutôt réticents. La quatrième hypothèse est également validée, car la certification serait plus pertinente pour les entités d'intérêt public. Cela permet également de valider la dernière hypothèse, qui est que l'émission d'un rapport sur le contrôle interne risque d'être trop coûteuse pour les entreprises, surtout pour les petites.

Limitation

Il est important de noter que nos résultats sont basés sur un échantillon limité de répondants. Il aurait été idéal, mais trop complexe dans le cadre de cette étude, d'inclure des répondants américains et français pour obtenir une vue d'ensemble plus représentative. Par conséquent, il n'est pas possible d'extrapoler ces résultats à l'ensemble de la population. Une étude plus approfondie et un échantillon plus large pourraient potentiellement conduire à des conclusions différentes. Nos analyses quantitative et qualitative ont été confrontées à cette limitation en termes de nombre d'opinions recueillies, ce qui a impacté la généralisation de nos conclusions.

Conclusion

Après avoir examiné les différentes législations et pratiques en vigueur dans les trois pays étudiés - la Belgique, la France et les États-Unis - nous avons relevé à la fois des similitudes et des différences significatives.

La France, autrefois plus proche du modèle américain, a récemment adopté des modifications qui la rapprochent désormais de la pratique belge.

L'analyse des différents rapports ainsi que les résultats des questionnaires et des entretiens permettent de répondre à la question initiale : quel peut être l'apport de la certification du contrôle interne par un commissaire ?

La réponse à cette question est envisagée par le biais des réponses aux hypothèses formulées.

1. Le contrôle interne est indispensable dans une entreprise.

Il est indéniable que le contrôle interne joue un rôle crucial au sein de toute entreprise. Les analyses ont mis en évidence ses fonctions principales, notamment la détection et la prévention des fraudes et des erreurs. Ces mécanismes permettent de limiter et de maîtriser les risques, offrant ainsi un processus fiable pour l'élaboration des informations financières et non financières. L'objectif ultime est de fournir une assurance raisonnable quant à l'optimisation, l'efficacité et l'efficience des activités opérationnelles.

2. Lors de la prise de connaissance du contrôle interne, celui-ci peut présenter des lacunes.

Les analyses révèlent que le contrôle interne au sein des entreprises révèle systématiquement des lacunes ou des anomalies. Cependant, il est important de noter que toutes ces lacunes ne sont pas nécessairement considérées comme significatives. En effet, certaines lacunes peuvent être mineures ou avoir un impact limité sur les opérations de l'entreprise. Ces lacunes peuvent être le résultat de divers facteurs tels que des processus inefficaces, des contrôles inadéquats ou des ressources limitées liées à la taille de la structure.

3. La certification du contrôle interne apporterait des avantages significatifs aux entreprises et aux parties prenantes.

La certification du contrôle interne suscite débat, malgré la mise en évidence d'avantages potentiels. Les réviseurs d'entreprises expriment une certaine réticence face à cette pratique, mettant en avant à la fois les avantages et les inconvénients associés à cette certification.

Les avantages principaux incluent l'amélioration de la crédibilité des rapports financiers, l'accroissement de la confiance accordée à l'entreprise, la diminution des risques d'erreurs ou de fraudes, ainsi que l'adoption de meilleures pratiques. Ces avantages sont davantage perçus du point de vue de la société que des parties prenantes.

En revanche, les inconvénients concernent les coûts supplémentaires et la charge de travail accrue, la création d'attentes parfois irréalistes, ainsi que le doute quant à la garantie réelle apportée. De plus, certaines voix soulignent que la certification ne fournit pas de garantie supplémentaire significative. Enfin, le risque d'atteinte à l'indépendance est un point d'inquiétude souvent soulevé.

4. La certification du commissaire concernant le contrôle interne serait plus pertinente pour certains types d'entreprises.

La pertinence de la certification du commissaire en matière de contrôle interne semble dépendre du profil de l'entreprise concernée. Alors que cette certification peut apporter certains avantages aux entités d'intérêt public ou aux organisations complexes, elle peut être moins adaptée aux petites structures.

5. L'émission d'un rapport sur le contrôle interne risque d'être trop coûteuse pour les entreprises.

La production d'un rapport sur le contrôle interne constitue un défi financier potentiel pour les entreprises. Cette contrainte financière est particulièrement contraignante pour les petites entreprises. Quant aux grandes entreprises, l'utilité d'un tel rapport est sujette à débat, la plupart des acteurs ne discernant pas clairement les avantages qui en découlent.

En conclusion, l'apport de la certification du contrôle interne par un commissaire est mitigé. Si cette certification améliore la crédibilité des informations financières et renforce la confiance des parties prenantes, ses avantages sont principalement visibles pour les entités d'intérêt public, où la transparence et la fiabilité sont cruciales. En revanche, pour les petites entreprises, les coûts et les charges de travail associés à cette certification peuvent en limiter l'intérêt, rendant cette démarche moins pertinente pour ces structures.

Bibliographie

Cours :

- Collin, V. (2023). *Déontologie et exigences légales du contrôle*. [Syllabus]. Université catholique de Louvain, Mons
- Vessié, B. (2022). *Contrôle interne et gestion des risques*. [Syllabus]. Université catholique de Louvain, Mons.
- Vessié, B. (2023). *Normes d'audit internationales*. [Syllabus]. Université catholique de Louvain, Mons.

Site internet :

- AICPA. (2016). *Management override of internal control: The Achilles' Heel of Fraud Prevention*. En ligne <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/forthepublic/auditcommitteeeffectiveness/downloadabledocuments/achilles-heel.pdf>
- Alonso, C. (2022, 5 septembre). *Qu'est-ce que le modèle COSO ? Comment gérer les risques*. GlobalSuite Solutions. <https://www.globalsuitesolutions.com/fr/que-est-ce-que-le-modele-coso-gerer-les-risques/>
- AMF (2016, Février). *Rapport sur le rapport du Président sur les procédures de contrôle interne et de gestion des risques*.
- Bercy Info. (2021, 19 Janvier). *Nommer un commissaire aux comptes : est-ce obligatoire ? Ministère de l'économie des finances et de la souveraineté industrielle et numérique*. En ligne <https://www.economie.gouv.fr/entreprises/entreprise-commissaire-compte-obligatoire>
- Boursedescredits. (s. d.). *Sociétés cotées*. En ligne <https://www.boursedescredits.com/lexique-definition-societe-cotee-4029.php#:~:text=Une%20soci%C3%A9t%C3%A9%20cot%C3%A9e%20est%20une%20Bourses%20de%20valeurs%20mobili%C3%A8res>.
- CAC Associations (2016, 22 mars). *Les règles relatives à la durée du mandat du commissaire aux comptes d'une association*. En ligne <http://cac-associations.fr/dossier/les-regles-relatives-a-la-duree-du-mandat-du-commissaire-aux-comptes-dune-association>

- CNCC. (2017, Septembre). *SA – SCA - rapport sur le gouvernement d’entreprise – rapport de gestion*. En ligne <https://doc.cncc.fr/docs/sa-sca-rapport-sur-le-gouverneme/attachments/communique-cncc-sur-le-rapport-sur-le-gouvernement-dentreprise>
- CNCC. (s. d.). *La certification et le co-CAC*. En ligne <https://www.cncc.fr/certification-co-cac.html>
- Deloitte (s. d.). *Démarche ISAE 3402 / SOC*. En ligne <https://www2.deloitte.com/fr/fr/pages/risque-compliance-et-controle-interne/solutions/isae-3402.html>
- Ducrot-Ciss, S. (2021, 17 décembre). *ISAE 3402, norme de qualité de service*. Sage Advice France. En ligne <https://www.sage.com/fr-fr/blog/certification-isae-3402/>
- H3C. (2023, août 4). *Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d’entreprise adressés aux membres de l’organe appelé à statuer sur les comptes*. En ligne <https://www.h3c.org/normes/diligences-du-commissaire-aux-comptes-relatives-au-rapport-de-gestion-aux-autres-documents-sur-la-situation-financiere-et-les-comptes-et-aux-informations-relevant-du-rapport-sur-le-gouvernement-d/#:~:text=Le%20commissaire%20aux%20comptes%20v%C3%A9rifie,cas%20%C3%A9ch%C3%A9ant%2C%20par%20les%20statuts.>
- IFACI (2014, 18 avril). *COSO 201*. En ligne <https://docs.ifaci.com/category/documentation-professionnelle-du-controle-interne-et-du-management-des-risques/coso/>
- Institut Français des Administrateurs. (2015, 22 mars). *Quelle est la composition d’un comité d’audit*. En ligne <https://www.ifa-asso.com/mediatheques/quelle-est-la-composition-du-comite-daudit/?cat=363>
- Institut Français des Administrateurs. (2018, 13 décembre). *Les rôles et missions du comité d’audit, important pour la gouvernance*. En ligne <https://www.ifa-asso.com/mediatheques/quels-sont-les-roles-et-missions-du-comite-daudit/#:~:text=%2D%20information%20du%20conseil%20%3A%20le%20comit%C3%A9,a%20jou%C3%A9%20dans%20ce%20processus.>
- IRE. (2020). *Fiches d’information relatives aux différentes missions du réviseur d’entreprises*. En ligne <https://www.ibr-ire.be/docs/default->

[source/fr/Documents/reglementation-et-publications/publications/brochures/fiches-d-information-2020/Fiches-information-missions-reviseurs-FR.pdf](https://www.ibr-ire.be/fr/Documents/reglementation-et-publications/publications/brochures/fiches-d-information-2020/Fiches-information-missions-reviseurs-FR.pdf)

- IRE. (s. d.). *Nos obligations et responsabilités*. En ligne <https://www.ibr-ire.be/fr/notre-profession/nos-obligations-responsabilit-s#:~:text=sur%20la%20profession-.Ind%C3%A9pendance,confi%C3%A9es%20par%20l%27entit%C3%A9%20contr%C3%B4l%C3%A9>
- ISA 200. (2017, 28 Novembre). *ISA 200, Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit*. En ligne <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-200-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- ISA 210. (2009, 15 Décembre). *ISA 210, Accord sur les termes des missions d'audit*. En ligne [//www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-210-FR-2016-2017-CLEAN.pdf](https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-210-FR-2016-2017-CLEAN.pdf)
- ISA 265. (2017, 28 Novembre). *ISA 265, Communication des faiblesses du contrôle interne aux personnes constituant le gouvernement d'entreprise et à la direction*. En ligne <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-265-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- ISA 315. (2017, 28 Novembre). *ISA 315 (révisé), identification et évaluation des risques d'anomalies significatives par la connaissance de l'entité et de son environnement*. En ligne <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et-recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-315-Revisee-FR-2016-2017-CLEAN.pdf>
- ISA 700. (2009, 15 Décembre). *ISA 700, fondement de l'opinion et rapport d'audit sur des états financiers*. En ligne <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/nl/Documents/regelgeving-en-publicaties/rechtsleer/normen-en-aanbevelingen/ISA-s/clarified-ISA-s/ISA-update-2015/French/ISA-700--Mars-2012.pdf>
- ISA 701. (2017, 28 Novembre). *ISA 701, Communication des points clés de l'audit dans le rapport de l'auditeur indépendant*. En ligne <https://www.ibr-ire.be/docs/default-source/fr/Documents/reglementation-et-publications/normes-et->

[recommandations/ISA/ISA-nouvelles-et-revisees/ISA-nouvelles-et-revisees-2017/ISA-701-New-FR-2016-2017-CLEAN.pdf](https://www.legalplace.fr/guides/nomination-commissaire-aux-comptes/)

- LegalPlace (2024, 26 Février). *La nomination du commissaire aux comptes*. En ligne <https://www.legalplace.fr/guides/nomination-commissaire-aux-comptes/>
- Ministère de l'économie des finances et de la souveraineté industrielle et numérique (s.d.). *Le contrôle interne*. En ligne https://www.economie.gouv.fr/files/le_controle_interne.pdf
- NEP 315. (2006, 1 Août). *NEP 315, connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives*. CNCC. En ligne <https://doc.cncc.fr/docs/nep-315>
- NEP 320. (2006, 1 Août). *NEP 320, Application de la notion de caractère significatif lors de la planification et de la réalisation d'un audit*. CNCC. EN ligne <https://doc.cncc.fr/docs/nep-320>
- NEP 700. (2018, 11 Octobre). *NEP 700. Rapports du commissaire aux comptes sur les comptes annuels et consolidés*. p.2-3. CNCC. EN ligne <https://doc.cncc.fr/docs/nep-700-rapports-du-commissaire-aux-comptes>
- NEP 9510. (2018, 1 Octobre). *NEP 9519. Diligences du commissaire aux comptes relatives au rapport de gestion, aux autres documents sur la situation financière et les comptes et aux informations relevant du rapport sur le gouvernement d'entreprise adressés aux membres de l'organe appelé à statuer sur les comptes*. CNCC. En ligne <https://doc.cncc.fr/docs/nep-9510-diligences-du-commissai-5bbe02f0eac1b>
- PCAOB. (s.d.). *Auditing Standard No. 5*. En ligne https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/Auditing_Standard_5
- PwC. (2018, 7 Février). *Rapport sur le gouvernement d'entreprise/Rapport de gestion : diligences et exemples de conclusions du CAC*. En ligne https://www.efl.fr/actualite/rapport-gouvernement-entreprise-rapport-gestion-diligences-exemples-conclusions-cac_UI-5497b4b4-92e0-4bc8-9fe9-5e7b24a9e2cc
- Sénat. (s. d.). *La loi de sécurité financière : un an après*. En ligne <https://www.senat.fr/rap/r03-431/r03-43148.html#:~:text=La%20loi%20Sarbanes%2DOxley%20a,directeur%20g%C3%A9n%C3%A9ral%20et%20directeur%20financier>

- Soumahoro, M. (2023, 16 mai). *Audit interne et externe : quelles différences ?* EDC Paris. En ligne <https://www.edcparis.edu/fr/blog/audit-interne-et-externe-queelles-differences#:~:text=Le%20r%C3%B4le%20d%27un%20auditeur,peut%20%C3%AAtre%20interne%20ou%20externe.>
- République Française. (2024, 1 Mars). *La désignation d'un commissaire aux comptes est-elle obligatoire ?* En ligne <https://entreprendre.service-public.fr/vosdroits/F31440>

Revue littéraire :

- AMF. (2010). *Cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne pour les valeurs moyennes et petites*. 6.
- Bihan, M. (2023, 24 novembre). *Opinion Marc Bihain, secrétaire général IRE, seuils*.
- Commission Corporate Gouvernance. (2020). *Le code belge de gouvernance d'entreprise 2020*.
- Cressey, D. R. (1950). "The criminal violation of financial trust". *American Sociological Review*.
- Debboub, Y. (2013). L'introduction d'une société en bourse: avantages, modalités et inconvénients. *Revue des Sciences Économiques de Gestion et de Commerce*.
- Hans, W. (2002). *Aspects pratiques de l'organisation administrative et du contrôle interne*. 49.
- Kharbach, M., Zaam, H., & El Guir, S. (2022). *Le rôle du COSO dans un contrôle interne efficace : Une étude exploratoire dans le contexte marocain*. *International Journal of Accounting, Finance, Auditing, Management and Economics*.
- Prat dit Hauret, C. (2003). *L'indépendance du commissaire aux comptes : une analyse empirique fondée sur trois composantes psychologiques du comportement*. *Comptabilité contrôle audit*. 31-58.

Texte législatif :

- Décret n° 2017-1174 du 18 juillet 2017.
- Loi du 7 décembre 2016. Article 32 à 43.
- Loi pacte n° 2019-486 du 22 mai 2019 relative à la croissance et la transformation des entreprises, article 20.
- Ordonnance n° 2008-1278 du 8 décembre 2008 transposant la directive 2006/43/CE du 17 mai 2006 et relative aux commissaires aux comptes.
- Ordonnance n° 2017-1162 du 12 juillet 2017.

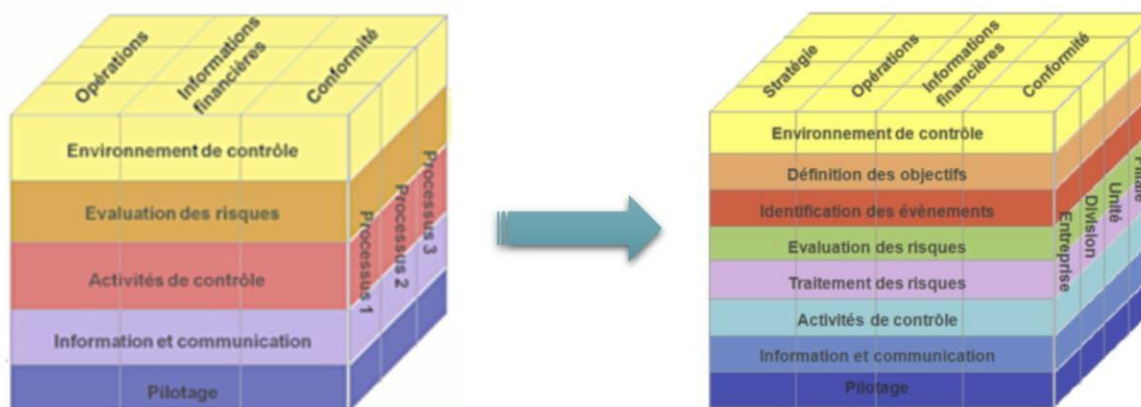
- Ordonnance n° 2017-1180 du 19 juillet 2017.
- Règlement (UE) No 537/2014, article 11.

Rapport annuels/financiers :

- AB Inbev. (2022). *Rapport annuel 2022*. 73-76, 182-183.
- AB Inbev. (2022). *Securities and exchange commission*. 198, F-1, F-2, exhibit 12.1-12.2.
- Carrefour. (2016). *Rapport financier annuel 2016*. 138-146, 245.
- Carrefour. (2022). *Rapport financier annuel 2022*. 296-305, 452-454.
- Colruyt. (2022-2023). *Rapport annuel 2022-2023*. 137-144, 214-221.

Annexes

Annexe 1 Évolution du COSO



Annexe 2 17 principes du COSO 1

Environnement de contrôle :

- 1. L'organisation démontre son engagement en faveur de l'intégrité et de valeurs éthiques.*
- 2. Le conseil d'administration fait preuve d'indépendance vis-à-vis du management. Il surveille la mise en place et le bon fonctionnement du système de contrôle interne.*
- 3. La direction, agissant sous la surveillance du conseil d'administration, définit les structures, les rattachements, ainsi que les pouvoirs et les responsabilités appropriés pour atteindre les objectifs.*
- 4. L'organisation démontre son engagement à attirer, former et fidéliser des collaborateurs compétents conformément aux objectifs.*
- 5. L'organisation instaure pour chacun un devoir de rendre compte de ses responsabilités en matière de contrôle interne.*

Évaluation des risques :

- 6. L'organisation spécifie les objectifs de façon suffisamment claire pour permettre l'identification et l'évaluation des risques associés aux objectifs.*

7. *L'organisation identifie les risques associés à la réalisation de ses objectifs dans l'ensemble de son périmètre de responsabilité et elle procède à leur analyse de façon à déterminer les modalités de gestion des risques appropriées.*
8. *L'organisation intègre le risque de fraude dans son évaluation des risques susceptibles de compromettre la réalisation des objectifs.*
9. *L'organisation identifie et évalue les changements qui pourraient avoir un impact significatif sur le système de contrôle interne.*

Activités de contrôle :

10. *L'organisation sélectionne et développe les activités de contrôle qui contribuent à ramener à des niveaux acceptables les risques associés à la réalisation des objectifs.*
11. *L'organisation sélectionne et développe des activités de contrôle général en matière de système d'information pour faciliter la réalisation des objectifs.*
12. *L'organisation met en place les activités de contrôle par le biais de directives qui précisent les objectifs poursuivis, et de procédures qui mettent en œuvre ces directives.*

Information et communication :

13. *L'organisation obtient ou génère puis utilise des informations pertinentes et de qualité pour faciliter le fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.*
14. *L'organisation communique en interne les informations nécessaires au bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne, notamment en ce qui concerne les objectifs et les responsabilités associés au contrôle interne.*
15. *L'organisation communique avec les tiers au sujet des facteurs qui affectent le bon fonctionnement des autres composantes du contrôle interne.*

Pilotage :

16. *L'organisation sélectionne, met au point et réalise des évaluations continues et/ou ponctuelles afin de vérifier si les composantes du contrôle interne sont bien mises en place et fonctionnent.*
17. *L'organisation évalue et communique les faiblesses de contrôle interne en temps voulu aux responsables des mesures correctrices, notamment à la direction générale et au conseil d'administration.*

Annexe 3 Matrice des risques

4. Très probable	Modéré	Substantiel	Insupportable	Insupportable
3. Probable	Modéré	Modéré	Substantiel	Insupportable
2. Improbable	Acceptable	Modéré	Modéré	Substantiel
1. Très improbable	Insignifiant	Acceptable	Modéré	Modéré
	1. Mineur	2. Significatif	3. Critique	4. Catastrophique

Annexe 4 COSO ERM 2017



Annexe 5 Synthèse du Cadre de référence sur les dispositifs de gestion des risques et de contrôle interne

Pour ce qui est de la définition du contrôle interne sous un point de vue français, cela va se faire grâce à l'AFM.

Selon l'AMF, la gestion des risques et le contrôle interne sont étroitement liés, étant donné qu'ils ont un rôle primordial pour s'assurer du bon fonctionnement des différentes activités de l'entreprise. L'AMF définit le contrôle interne comme étant « un ensemble de moyens, de comportements, de procédures et d'actions adaptés aux caractéristiques propres de chaque société ». Cette approche vise à garantir une gestion efficace des activités d'une entreprise et à

allouer ses ressources de façon efficiente. De plus, elle doit également faciliter une prise en compte adéquate des risques significatifs, qu'ils soient d'ordre opérationnel, financier ou liés à la conformité.

« L'AMF porte également son attention sur le fait que le contrôle interne ne reprend pas toutes les actions qui ont été entreprises par la direction telles que la stratégie de l'entreprise, les objectifs fixés par l'entreprise ou encore l'évaluation des performances. De plus, il est important de noter que le contrôle interne ne peut pas offrir une garantie totale quant à l'atteinte des objectifs de l'entreprise.

L'AMF distingue les quatre principaux objectifs suivants du contrôle interne :

- La conformité aux lois et règlements : étant donné la diversité des domaines juridiques, l'entreprise doit mettre en place une organisation permettant de connaître, surveiller, intégrer et communiquer efficacement ces règles.
- L'application des instructions et des orientations fixées par la direction générale ou le directoire : cela va permettre de clarifier les attentes envers les collaborateurs et définir leurs marges de manœuvre.
- Le bon fonctionnement des processus internes de la société notamment ceux concourant à la sauvegarde des actifs : tous les processus de la société nécessitent l'établissement de normes et d'indicateurs pour un fonctionnement efficace afin de limiter leurs vulnérabilités.
- La fiabilité des informations financières : cela va dépendre de la mise en place de procédures de contrôle interne pour une gestion adéquate des opérations.

Cet organisme reprend également cinq composantes du contrôle interne qui vont être applicables à toutes les sociétés. Cependant, en fonction des caractéristiques de la société, l'application des composantes pourra légèrement différer. (AMF, 2010, p.6)

- La première composante est une organisation qui va définir ses responsabilités et également disposer des compétences et des ressources nécessaires. Elle doit également s'appuyer sur des systèmes d'information, des procédures, des outils et des pratiques adaptés. Notons que l'application d'un dispositif de contrôle doit également prendre en

compte certains autres points primordiaux tels qu'avoir une politique des ressources humaines, des responsabilités et des pouvoirs bien définis, ou encore des pratiques admises au sein de l'entreprise.

- La deuxième composante est le fait de partager en interne les informations fiables et pertinentes. Cela va aider chaque membre de l'entreprise à remplir ses responsabilités.
- La troisième composante concerne un dispositif de gestion des risques qui va réunir ceux-ci afin de pouvoir les analyser et les prendre en compte dans la réalisation des objectifs de l'entreprise.
- La quatrième composante va mettre en place des mesures de contrôle adaptées à la nature spécifique de chaque processus. Elles sont mises en place pour garantir que les actions nécessaires sont prises pour gérer les risques pouvant influencer la réalisation des objectifs.
- La cinquième composante opte pour une surveillance permanente du contrôle interne en le soumettant à des contrôles réguliers.

Annexe 6 Missions des réviseurs d'entreprises

Mission d'assurance exclusivement réservée par ou en vertu de la loi aux réviseurs d'entreprises (a) (b)								
	Effectuée en qualité de	Niveau d'assurance	Norme spécifique applicable à la mission	Normes supplétives	Norme relative au système de gestion de la qualité	Note technique ¹	Doctrine IBR	Doctrine ICCI
Contrôle légal des comptes annuels (art. 3:58 / 3:98 / 3:99 CSA)	Commissaire ²	Assurance raisonnable	Normes ISA	Norme complémentaire (version révisée 2020)	ISQC1/ISQM (*en projet)		Doctrine	Avis FR Avis NL
Apport en nature et quasi-apport (art. 5:7/5:133 (SRL), 6:8/6:110 (SC), 7:7/7:197 (SA) et art. 7:8 CSA)	Commissaire/réviseur d'entreprises	Assurance raisonnable	Norme spécifique	Le cas échéant, complétée par des aspects utiles des Normes ISA	ISQC1/ISQM (*en projet)	✓ (*actuellement en cours de révision) Note technique	DR apport en nature DR quasi-apport Circulaire Circulaire	FR : Apport en nature Quasi-apport NL: Inbreng in natura Quasi-inbreng
Missions auprès du conseil d'entreprise (art. 3:83 CSA)	Commissaire ²	Assurance raisonnable	Norme spécifique (* actuellement en cours de révision)	(Normes ISA (+Norme complémentaire (version révisée 2020))	ISQC1/ISQM (*en projet)		Doctrine (24 bonnes pratiques)	/
ESEF	Commissaire (dans le cadre du mandat de commissaire)	Assurance raisonnable	Norme spécifique (* en projet)	Norme complémentaire (version révisée 2020)	ISQC1/ISQM (*en projet)		Doctrine	/
Test d'actif net (art. 5:142 (SRL), 6:115 (SC) CSA)	Commissaire	Assurance limitée	Norme spécifique	ISRE 2410	ISQC1/ISQM (*en projet)	✓ (*actuellement en cours de révision) Note technique	Avis Communication	Avis FR Avis NL
Test de liquidité (art. 5:143 (SRL), 6:116, § 1 (SC) CSA)	Commissaire	Assurance limitée	Norme spécifique		ISQC1/ISQM (*en projet)	✓ (*actuellement en cours de révision) Note technique	Avis Communication	Avis FR Avis NL

Annexe 7 Rapport du commissaire

Art. 3:75. § 1er. Le rapport des commissaires visé à l'article 3:74, alinéa 1er, comprend au moins les éléments suivants:

1° une introduction, qui contient au moins l'identification des comptes annuels qui font l'objet du contrôle légal et de la société soumise au contrôle légal, les intervenants dans la procédure de nomination des commissaires visés à l'article 3:58, la date de nomination des commissaires, le terme de leur mandat, le nombre d'exercices consécutifs durant lesquels le cabinet de révision ou le cabinet d'audit enregistré ou, à défaut, le réviseur d'entreprises est chargé du contrôle légal des comptes annuels de la société depuis sa première nomination, le référentiel comptable qui a été appliqué lors de l'établissement des comptes annuels ainsi que la période couverte par les comptes annuels;

2° une description de l'étendue du contrôle, qui contient au moins l'indication des normes selon lesquelles le contrôle a été effectué et s'ils ont obtenu de l'organe d'administration et préposés de la société les explications et informations requises pour leur contrôle;

3° une mention indiquant si la comptabilité est tenue conformément aux dispositions légales et réglementaires applicables;

4° une opinion dans laquelle les commissaires indiquent si, à leur avis, les comptes annuels donnent une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de la société compte tenu du référentiel comptable applicable et, le cas échéant, quant au respect des exigences légales applicables. Elle peut prendre la forme d'une opinion sans réserve, d'une

opinion avec réserve, d'une opinion négative, ou, si les commissaires sont dans l'incapacité de se forger une opinion, d'une déclaration d'abstention;

5° une référence à quelque question que ce soit sur laquelle les commissaires attirent spécialement l'attention, qu'une réserve ait ou non été incluse dans l'opinion;

6° une opinion indiquant si le rapport de gestion concorde avec les comptes annuels pour le même exercice et s'il a été établi conformément aux articles 3:5 et 3:6. Si la déclaration non financière, requise par l'article 3:6, § 4, est établie dans un rapport distinct, le rapport des commissaires contient une opinion indiquant si ce rapport distinct comprend les informations requises et concorde ou non avec les comptes annuels pour le même exercice;

7° une déclaration sur d'éventuelles incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter un doute important sur la capacité de la société à poursuivre son exploitation;

8° une mention indiquant si la répartition des résultats proposée à l'assemblée générale est conforme aux statuts et au présent code;

9° l'indication qu'ils n'ont point eu connaissance d'opérations conclues ou de décisions prises en violation des statuts ou du présent code. S'ils ont eu connaissance de telles infractions, ils doivent en faire mention. Toutefois, cette mention peut être omise lorsque la révélation de l'infraction est susceptible de causer à la société un préjudice injustifié, notamment parce que l'organe d'administration a pris des mesures appropriées pour corriger la situation d'illégalité ainsi créée;

10° une mention indiquant si les documents à déposer conformément à l'article 3:12, § 1^{er}, 5°, 7°, 8°, et § 2 reprennent, tant au niveau de la forme qu'au niveau du contenu, les informations requises par le présent code;

[1 10° /1 une mention indiquant si la société qui relève du champ d'application des articles 3:8/1 et 3:8/2 est tenue d'établir et de publier une déclaration d'informations relatives à l'impôt sur les revenus pour l'exercice social précédent celui pour lequel les comptes annuels font l'objet du contrôle et que l'obligation de publication a été remplie;]1

11° une mention confirmant, d'une part, qu'ils n'ont pas effectué de missions incompatibles avec le contrôle légal des comptes et qu'ils sont restés indépendants vis-à-vis de la société au cours de leur mandat et, d'autre part, que les missions complémentaires compatibles avec le contrôle légal des comptes visées à l'article 3:65 ont, le cas échéant, correctement été ventilées et valorisées dans l'annexe des comptes. A défaut, les commissaires mentionnent eux-mêmes l'information détaillée dans leur rapport de commissaire(s);

12° une mention du lieu d'établissement du (des) commissaire(s).

Le rapport est signé et daté par les commissaires.

§ 2. Lorsque le contrôle légal des comptes est confié à plusieurs commissaires, ils conviennent ensemble des résultats du contrôle légal et présentent un rapport conjoint sur le contrôle légal des comptes et une opinion conjointe. En cas de désaccord, chaque commissaire présente son avis dans un paragraphe distinct du rapport et expose les raisons de ce désaccord.

En outre, lorsque le contrôle légal des comptes est confié à plusieurs commissaires, le rapport sur le contrôle légal des comptes est signé par tous les commissaires.

§ 3. Lorsque le contrôle légal des comptes est confié à un cabinet de révision ou à un cabinet d'audit enregistré, le rapport sur le contrôle légal des comptes porte au moins la signature du représentant permanent qui effectue le contrôle légal des comptes pour le compte du cabinet de révision ou du cabinet d'audit enregistré.

§ 4. L'étendue du contrôle légal des comptes ne comprend pas d'assurance quant à la viabilité future de la société ni quant à l'efficacité ou l'efficacités avec laquelle l'organe d'administration a mené ou mènera les affaires de la société.

Annexe 8 Composition du groupe de travail de l'AMF

Composition du groupe de travail

Président

Jean-Claude Hanus, membre du Collège de l'AMF

Représentants de l'AMF

Martine Charbonnier, Secrétaire général adjoint, Direction des Emetteurs
Anne Gillet, Adjointe au Directeur, Direction des affaires comptables
Etienne Cunin, Adjoint au Directeur, Direction des Emetteurs
François-Régis Benois, Directeur de division, Direction de la régulation et des affaires internationales
Maryline Dutreuil Bouignac, Expert, Direction de la régulation et des affaires internationales
Patricia Choquet, Adjointe au Directeur, Direction des affaires juridiques

Membres du groupe de travail

Bernard Camblain, Association Française du Family Office
Jonathan Campos, contrôleur financier - Highco
Jean-Régis Carof, directeur des relations actionnaires individuels et autorité de marché – L'Oréal
Sophie Chaperon, associée - cabinet Deloitte
Bénédicte Huot de Luze, déléguée générale et Christine Cantournet, présidente Commission ERM - AMRAE
Philippe d'Hoir, avocat associé – D'Hoir Beaufre Associés
Jean-Marc Discours, associé – responsable de l'audit committee institute - cabinet KPMG
Allison Junoy, group chief legal officer et Sonia Cheurfa –Teleperformance SE
Anne-Sophie Le Lay, directrice juridique - Renault
Arnaud Péres, avocat associé – Mayer Brown International LLP
Grégory Sanson, directeur financier - Bonduelle

Représentant de la Direction des affaires civiles et du sceau

Alice Navarro, Chef du bureau du droit des sociétés et de l'audit

Représentant du Trésor

Emmanuel Monnet, Chef du bureau Finent 3

Annexe 9 Modification du rapport du président

Le rapport sur le gouvernement d'entreprise contient les informations suivantes (article L.225-37-2 à L.225-37-5 cc) :

RAPPORT SUR LE GOUVERNEMENT D'ENTREPRISE	RAPPORT DU PRESIDENT
Dans toutes les SA/SCA	
<ul style="list-style-type: none"> - la liste de l'ensemble des mandats et fonctions exercés dans toute société par chaque mandataire social durant l'exercice ; - les conventions intervenues, directement ou par personne interposée, entre, d'une part, l'un des mandataires sociaux ou l'un des actionnaires disposant d'une fraction des droits de vote supérieure à 10 % d'une société et, d'autre part, une autre société dont la première possède directement ou indirectement plus de la moitié du capital, à l'exception des conventions portant sur des opérations courantes et conclues à des conditions normales ; - un tableau récapitulatif des délégations en cours de validité accordées par l'assemblée générale des actionnaires dans le domaine des augmentations de capital, par application des articles L. 225-129-1 et L. 225-129-2, et faisant apparaître l'utilisation faite de ces délégations au cours de l'exercice ; - à l'occasion du premier rapport ou en cas de modification, le choix fait de l'une des deux modalités d'exercice de la direction générale prévues à l'article L. 225-51-1. 	<p><i>Informations figurant précédemment dans le rapport de gestion</i></p>

Dans les SA/SCA dont les titres sont admis aux négociations sur un marché réglementé	
En complément des informations devant être fournies par toutes les SA/SCA	
<ul style="list-style-type: none"> - la composition, ainsi que les conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ; - l'application du principe de représentation équilibrée des femmes et des hommes au sein du conseil¹⁴ ; - les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général ; - lorsqu'une société se réfère volontairement à un code de gouvernement d'entreprise élaboré par les organisations représentatives des entreprises, les dispositions qui ont été écartées et les raisons pour lesquelles elles l'ont été, ainsi que le lieu où ce code peut être consulté, ou, à défaut d'une telle référence à un code, les raisons pour lesquelles la société a décidé de ne pas s'y référer ainsi que, le cas échéant, les règles retenues en complément des exigences requises par la loi ; - les modalités particulières de la participation des actionnaires à l'assemblée générale ou les dispositions des statuts qui prévoient ces modalités ; <p style="color: red; text-align: center;"><i>Informations figurant dorénavant dans le rapport de gestion (limitées cependant aux procédures relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière)</i></p>	<ul style="list-style-type: none"> - la composition, ainsi que les conditions de préparation et d'organisation des travaux du conseil ; - l'application du principe de représentation équilibrée des femmes et des hommes au sein du conseil ; - les éventuelles limitations que le conseil d'administration apporte aux pouvoirs du directeur général ; - lorsqu'une société se réfère volontairement à un code de gouvernement d'entreprise élaboré par les organisations représentatives des entreprises, les dispositions qui ont été écartées et les raisons pour lesquelles elles l'ont été, ainsi que le lieu où ce code peut être consulté, ou, à défaut d'une telle référence à un code, les raisons pour lesquelles la société a décidé de ne pas s'y référer ainsi que, le cas échéant, les règles retenues en complément des exigences requises par la loi ; - les modalités particulières de la participation des actionnaires à l'assemblée générale ou les dispositions des statuts qui prévoient ces modalités ; - les procédures de contrôle interne et de gestion des risques mises en place par la société, en détaillant notamment celles de ces procédures qui sont relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière pour les comptes sociaux et, le cas échéant, pour les comptes consolidés. - les risques financiers liés aux effets du changement climatique et les mesures

<ul style="list-style-type: none"> - Pour chacun de leurs mandataires sociaux (article L. 225-37-3) : <ol style="list-style-type: none"> a) la rémunération totale et les avantages de toute nature versés par la société durant l'exercice, y compris sous forme d'attribution de titres de capital, de titres de créance ou de titres donnant accès au capital ou donnant droit à l'attribution de titres de créance de la société ou des sociétés mentionnées aux articles L. 228-13 et L. 228-93. Les rémunérations et avantages en question comprennent le cas échéant ceux reçus des sociétés contrôlées, au sens de l'article L. 233-16, par la société dans laquelle le mandat est exercé ainsi que de la société qui contrôle la société dans laquelle le mandat est exercé ; b) description en les distinguant des éléments fixes, variables et exceptionnels composant ces rémunérations et avantages ainsi que les critères en application desquels ils ont été calculés ou les circonstances à la suite desquelles ils ont été attribués, en faisant référence, le cas échéant, aux résolutions votées dans les conditions prévues à l'article L. 225-82-2¹⁵. Il fait mention, s'il y a lieu, de l'application des dispositions du second alinéa de l'article L. 225-83¹⁶ ; 	<p>prises pour les réduire en mettant en œuvre une stratégie bas-carbone dans toutes les composantes de son activité.</p> <p style="color: red; text-align: center;"><i>Informations figurant précédemment dans le rapport de gestion</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - les principes et les règles arrêtés par le conseil d'administration pour déterminer les rémunérations et avantages de toute nature accordés aux mandataires sociaux
---	--

Annexe 10 Modification du rapport de gestion

Nouveau rapport de gestion	Entités concernées		Ancien rapport de gestion	Entités concernées	
	Sociétés cotées	SA/SCA		Sociétés cotées	SA/SCA
INFORMATIONS ECONOMIQUES					
- Exposé de la situation de la société durant l'exercice écoulé (article L. 232-1 II)	✓	✓	- Exposé de la situation de la société durant l'exercice écoulé (article L. 232-1 II)	✓	✓
- Évolution prévisible de la situation de la société (article L. 232-1 II)	✓	✓	- Évolution prévisible de la situation de la société (article L. 232-1 II)	✓	✓
- Événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'établissement du rapport de gestion (article L. 232-1 II)	✓	✓	- Événements importants survenus entre la date de clôture de l'exercice et la date d'établissement du rapport de gestion (article L. 232-1 II)	✓	✓
- Activités en matière de recherche et de développement (article L. 232-1 II)	✓	Exemption PE au sens de l'article L.123-16	- Activités en matière de recherche et de développement (article L. 232-1 II)	✓	✓
- Activité et résultats des filiales et des sociétés contrôlées par branche d'activité (article L. 233-6 al. 2)	✓	✓	- Activité et résultats des filiales et des sociétés contrôlées par branche d'activité (article L. 233-6 al. 2 et pour les sociétés anonymes, également article R. 225-102 al. 1)	✓	✓
- Analyse objective et exhaustive de l'évolution des affaires – Indicateurs clés de performance de nature financière et le cas échéant non financière – Description des principaux risques et incertitudes – Indication sur l'utilisation des instruments financiers (article L. 225-100-1 1° à 3° et 6°)	✓	Exemption PE au sens de l'article L.123-16 pour indicateurs clés de	- Analyse objective et exhaustive de l'évolution des affaires – Indicateurs clés de performance de nature non financière – Description des principaux risques et incertitudes – Indication sur l'utilisation des instruments financiers (article L. 225-100 al. 3 à 6)	✓ Titres cotés MR	✓ Dépassant certains seuils non encore fixés

Nouveau rapport de gestion	Entités concernées		Ancien rapport de gestion	Entités concernées	
	Sociétés cotées	SA/SCA		Sociétés cotées	SA/SCA
		performance de nature non financière et indication sur utilisation d'instruments financiers			
- Principales caractéristiques des procédures de contrôle interne et de gestion des risques relatives à l'élaboration et au traitement de l'information comptable et financière (article L.225-100-1 5°)	✓ Titres cotés MR		<i>Informations figurant précédemment dans le rapport au président</i>		
- Mention des succursales existantes (article L. 232-1 II)	✓	Exemption PE au sens de l'article L.123-16	- Mention des succursales existantes (article L. 232-1 II)	✓	✓
INFORMATIONS JURIDIQUES					
- Ajustements en cas d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital (article L. 228-99)	✓	✓	- Ajustements en cas d'émission de valeurs mobilières donnant accès au capital (article L. 228-99)	✓	✓
- Aliénations d'actions (participations réciproques) (article R. 233-19 al. 2)	✓	✓	- Aliénations d'actions (participations réciproques) (article R. 233-19 al. 2)	✓	✓
- Attributions d'actions gratuites (article L. 225-197-1 II al. 4)	✓	✓	- Attributions d'actions gratuites (article L. 225-197-1 II al. 4)	✓	✓
- Attributions de stock-options (article L. 225-185 al. 4)	✓	✓	- Attributions de stock-options (article L. 225-185 al. 4)	✓	✓
- Autocontrôle (article L. 233-13)	✓	✓	- Autocontrôle (article L. 233-13)	✓	✓
- Avis du comité d'entreprise sur les modifications de l'organisation économique ou juridique (article L. 225-105 al. 5)	✓	✓	- Avis du comité d'entreprise sur les modifications de l'organisation économique ou juridique (article L. 225-105 al. 5)	✓	✓
<i>Informations figurant dorénavant dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise</i>			- Certaines conventions (article L. 225-102-1 al. 13)	✓	✓

Nouveau rapport de gestion	Entités concernées		Ancien rapport de gestion	Entités concernées	
	Sociétés cotées	SA/SCA		Sociétés cotées	SA/SCA
- Charges fiscalement non déductibles et charges réintégréés suite à un redressement fiscal (articles 223 quater et 223 quinquies du code général des impôts)	✓	✓	- Charges fiscalement non déductibles et charges réintégréés suite à un redressement fiscal (articles 223 quater et 223 quinquies du code général des impôts)	✓	✓
- Détenteurs du capital ou des droits de vote (article L. 233-13)	✓ Actions cotées MR, SMNO et ML		- Détenteurs du capital ou des droits de vote (article L. 233-13)	✓ Actions cotées MR, SMNO et ML	
- Dividendes (article 243 bis du code général des impôts)	✓	✓	- Dividendes (article 243 bis du code général des impôts)	✓	✓
<i>Informations figurant dorénavant dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise</i>			- Éléments susceptibles d'avoir une influence en cas d'offre publique (article L. 225-100-3)	✓ Titres cotés MR	
			- Engagements pris au bénéfice des mandataires sociaux (article L. 225-102-1 al. 3)	✓ Titres cotés MR	✓ Filiales de sociétés Titres cotés MR si mandataire(s) sociaux commun(s)
<i>Informations figurant dorénavant dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise</i>			- Liste des mandats et fonctions (article L. 225-102-1 al. 4)	✓	✓
			- Modalités d'exercice de la direction générale (articles L. 225-51-1 et R. 225-102 al. 1)	✓	✓
- Opérations de rachat d'actions (article L. 225-211 al.2)	✓	✓	- Opérations de rachat d'actions (article L. 225-211 al.2)	✓	✓
- Opérations sur titres réalisées par les dirigeants (article 223-26 du Règlement général de l'Autorité des marchés financiers)	✓ Actions cotées MR et SMNO		- Opérations sur titres réalisées par les dirigeants (article 223-26 du Règlement général de l'Autorité des marchés financiers)	✓ Actions cotées MR et SMNO	
- Participation des salariés au capital de la société (article L. 225-102)	✓		- Participation des salariés au capital de la société (article L. 225-102)	✓	
- Pratiques anticoncurrentielles (article L. 464-2 al.5)	✓	✓	- Pratiques anticoncurrentielles (article L. 464-2 al.5)	✓	✓

Nouveau rapport de gestion	Entités concernées		Ancien rapport de gestion	Entités concernées	
	Sociétés cotées	SA/SCA		Sociétés cotées	SA/SCA
- Prises de participation ou de contrôle (article L. 233-6 al. 1)	✓	✓	- Prises de participation ou de contrôle (article L. 233-6 al. 1)	✓	✓
<i>Informations figurant dorénavant dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise</i>			- Rémunérations et avantages de toute nature des mandataires sociaux (article L. 225-102-1 al. 1,2 et 3)	✓ Titres cotés MR	✓ Filiales de sociétés Titres actions cotées MR si mandataire(s) sociaux dirigeant(s) commun(s)
			- Tableau des résultats financiers de la société au cours de chacun des cinq derniers exercices (article R. 225-102 al. 2)	✓	✓
<i>Informations figurant dorénavant dans le rapport sur le gouvernement d'entreprise</i>			- Tableau récapitulatif des délégations en cours de validité (article L. 225-100 al. 7)	✓	✓
	INFORMATIONS SOCIALES, SOCIETALES ET ENVIRONNEMENTALES				
- Informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité (article L. 225-102-1 al. 5)	✓ Titres cotés MR	✓ Dépassant certains seuils	- Informations sur la manière dont la société prend en compte les conséquences sociales et environnementales de son activité (article L. 225-102-1 al. 5)	✓ Titres cotés MR	✓ Dépassant certains seuils
- Informations liées à l'exercice d'une activité dangereuse (article L. 225-102-2)	✓	✓	- Informations liées à l'exercice d'une activité dangereuse (article L. 225-102-2)	✓	✓
- Indications sur les risques financiers liés aux effets du changement climatique et présentation des mesures prises pour les réduire en mettant en œuvre une stratégie bas-carbone (article L.225-100-1 4°)	✓ Titres cotés MR		<i>Informations figurant précédemment dans le rapport au président</i>		

Nouveau rapport de gestion	Entités concernées		Ancien rapport de gestion	Entités concernées	
	Sociétés cotées	SA/SCA		Sociétés cotées	SA/SCA
INFORMATIONS DIVERSES					
- Délais de paiement clients et fournisseurs (article L. 441-6-1 al. 1)	✓	✓	- Délais de paiement clients et fournisseurs (article L. 441-6-1 al. 1)	✓	✓
- Montant des prêts inter-entreprises consentis dans le cadre de l'article L. 511-6 3 bis du code monétaire et financier ²⁰	✓	✓	- Montant des prêts inter-entreprises consentis dans le cadre de l'article L. 511-6 3 bis du code monétaire et financier ²⁰	✓	✓

Annexe 11 Comparaison des rapports de gestion

France avant 2017	France après 2017	Belgique
Rapport de gestion	Rapport de gestion	Rapport de gestion
Informations économiques	Informations économiques	
Situation de la société + évolution	Situation de la société + évolution	Evolution & résultat des affaires
Evénements survenus entre la date de clôture & l'établissement du rapport de gestion	Evénements survenus entre la date de clôture & l'établissement du rapport de gestion	Evénements importants après clôture
R&D	R&D	R&D
Activités & résultats des filiales	Activités & résultats des filiales	Si perte reporté => justification des règles comptables de continuité
Analyse de l'évolution des affaires	Analyse de l'évolution des affaires	
-Indicateurs clés de performance (non-financière)	-Indicateurs clés de performance (non-financière)	Indicateurs qui ont une influence notable sur le développement de l'entreprise
-Description des risques et incertitudes	-Description des risques et incertitudes	Description des risques et incertitudes
-Indication sur l'utilisation des instruments financiers	-Indication sur l'utilisation des instruments financiers	Utilisation des instruments financiers: objectifs et la politique de gestion des risques financiers & l'exposition de la société au risque
Succursales existantes	Caractéristiques des procédures de CI & gestion des risques	
Informations juridiques	Informations juridiques	Succursales
Ajustements si valeurs mobilières donnant accès au capital	Ajustements si valeurs mobilières donnant accès au capital	Justification de l'indépendance et compétence comptable d'un membre du comité d'audit
Aliénations d'actions	Aliénations d'actions	PV si un administrateur/membre du conseil de surveillance à un intérêt opposé à l'entreprise : nature & conséquence
Attributions d'actions gratuites	Attributions d'actions gratuites	Indications si la société acquiert ses propres actions ou certificats, par elle-même ou par une personne agissant en son nom propre mais pour le compte de la société
Attributions de stock-options	Attributions de stock-options	Rapport sur le conseil de surveillance qui fixe la rémunération des membres du conseil de direction
Autocontrôle	Autocontrôle	Annonce publique: nature & nom de la partie liée, date & valeur de l'opération
Avis du comité sur les modifications de l'organisation économique et juridique	Avis du comité sur les modifications de l'organisation économique et juridique	Augmentation du capital, d'une émission d'obligations convertibles ou d'une émission de droits de souscription
Certaines conventions	Certaines conventions	Rapport contenant ses observations sur les comptes par le conseil de surveillance
Charges fiscales non déductibles & charges réintégréés	Charges fiscales non déductibles & charges réintégréés	
Détenteur du capital ou droits de vote	Détenteur du capital ou droits de vote	
Dividendes	Dividendes	
Éléments susceptibles d'avoir une influence en cas d'offre publique	Éléments susceptibles d'avoir une influence en cas d'offre publique	Pour les sociétés cotées
Engagements pris au bénéfice des mandataires sociaux	Engagements pris au bénéfice des mandataires sociaux	Pour les EIP, > 500 ETP, soit > 34 000 000 CA ou > 17 000 000 bilan
Liste des mandats et fonctions	Liste des mandats et fonctions	Description des activités de la société
Modalité d'exercice de la direction générale	Modalité d'exercice de la direction générale	Description des politiques appliquées + résultats
Opération de rachat d'actions	Opération de rachat d'actions	Principaux risques liés à ces questions
Opérations sur titres	Opérations sur titres	Indicateurs clés de performance de nature non financière
Participations des salariés au capital	Participations des salariés au capital	Déclaration non financière
Pratiques anticoncurrentielles	Pratiques anticoncurrentielles	Sur quel référentiel elle s'est appuyée
Prises de participation ou de contrôle	Prises de participation ou de contrôle	Renvois pertinents aux montants financiers + explications supplémentaires
Rémunérations et avantages de toute nature des mandataires sociaux	Rémunérations et avantages de toute nature des mandataires sociaux	Si pas, explication claire et motivée des raisons justifiant cette non-application
Tableau des résultats financiers (5 années)	Tableau des résultats financiers (5 années)	On peut omettre des infos si ça nuit gravement à la position commerciale
Tableau récapitulatif des délégations en cours de validité	Tableau récapitulatif des délégations en cours de validité	
Informations sociales, sociétales & environnementales	Informations sociales, sociétales & environnementales	
Informations sur la prise en compte des conséquences sociales et environnementales	Informations sur la prise en compte des conséquences sociales et environnementales	
Informations sur une activité dangereuse	Informations sur une activité dangereuse	
Informations diverses	Informations diverses	
Délais de paiements clients/fournisseurs	Les risques financiers liés aux changements climatique + les mesures pour les réduire & stratégie bas-carbone	
Montant des prêts inter-entreprises	Informations diverses	
	Délais de paiements clients/fournisseurs	Informations si écart ou dérogation à la politique de rému
	Montant des prêts inter-entreprises	Base individuelle ou globale en fonction des postes
		L'évolution annuelle de la rémunération, des performances de la société et de la rémunération moyenne sur une base équivalent temps plein des salariés (5 ans)
		Le ratio entre la rémunération la plus haute et la rémunération la plus basse
		Rapport de paiements au gouvernement

Annexe 12 Comparaison des autres rapports

France avant 2017				France après 2017				Belgique	
Rapport du président				Rapport du gouvernement d'entreprise				PAS DE COMPARATIF	
Compositions et les conditions de préparation/ d'organisation des travaux du conseil				Liste des mandats et fonctions des mandataires sociaux				Rapport du commissaire	
L'application de l'égalité H/F au sein du conseil				Conventions entre un mandataire social ou actionnaire (+10%) et une autre société (+ moitié capital)					
Limitations (si il y en a) que le CA apporte aux pouvoirs du directeur général				Tableau récapitulatif des délégations en cours de validités					
Si une société à un code de gouvernance:				Compositions et les conditions de préparation/ d'organisation des travaux du conseil					
- Les dispositions qui ont été écartées + raisons				L'application de l'égalité H/F au sein du conseil					
-Lieu de consultation du code				Limitations (si il y en a) que le CA apporte aux pouvoirs du directeur général					
- Si pas de code, les raisons + les règles retenues en complément				Si une société à un code de gouvernance:				Code de gouvernance	
Les procédures de CI et de la gestion des risques mis en place + caractéristiques				- Les dispositions qui ont été écartées + raisons					
+ détailler celles relatives à l'élaboration de l'information comptable et financière				-Lieu de consultation du code					
Les risques financiers liés aux changements climatique				- Si pas de code, les raisons + les règles retenues en complément					
+ les mesures pour les réduire & stratégie bas-carbone				Pour chaque mandataire sociaux:				Rapport de rémunération	
Principes/règles pour les rémunérations/avantages des mandataires sociaux				-Rémunération totale & avantages de toute nature + description + critères de calcul ou circonstances					
				-Engagements pris par l'entreprise au bénéfice de ces mandataires					
				Expliquer des éléments si incidence en cas d'offre publique d'achat ou d'échange				Rapport de gestion	
				-Structure du capital					
				-Restrictions statutaires					
				-Participations directs ou indirects dans le capital					
				-Liste des détenteurs de titre comportant des droits de contrôle spéciaux					
				-Mécanisme de contrôle prévus dans un système d'actionariat du personnel (ne les exerce pas)					
				-Accord avec actionnaires pouvant restreindre le transfert d'actions					
				-Règles concernant la nomination/remplacement du CA + modification des statuts					
				-Pouvoirs du CA (rachat et émission d'actions)					
				-Accord conclus qui prennent fin en cas de changement de contrôle de la société					
				-Indemnités si démission/licenciement sans cause réelle					
				Projet de résolution relatifs aux principes & critères de rémunération et d'attribution (rémunération totale & avantages de toute nature)				Rapport de rémunération	

Annexe 13 Comparaison des rapports du commissaire sur le contrôle interne

France avant 2017				France après 2017				Belgique			
Rapport du commissaire sur le rapport du président				Rapport du commissaire sur la gouvernance d'entreprise				NEP 720			
Introduction: objectif du commissaire, sa qualité & loi applicable				Attester l'existence d'informations sur les rémunérations				Obligations au regard des autres informations			
Informations concernant les procédures de contrôle interne et de gestion des risques				Vérifier la conformité avec les documents dont elles sont issues + concordance avec les comptes				=> conclusion formulé dans le rapport sur les CA			
Description de ses diligences											
CCL: observations sur le CI et la gestion des risques				=> conclusion formulé dans le rapport sur les CA							
Autres informations											
Attestation sur l'établissement des autres infos ou signalement d'irrégularité											
Observations sur le caractère incohérent											
Date											
Adresse & identification des signataires											

Annexe 14 Similitudes des rapports de Colruyt, Carrefour et Ab Inbev

COLRUYT	AB INBEV	CARREFOUR				
Objectifs stratégiques et opérationnels	Objectif = garantir de manière raisonnable l'atteinte des objectifs relatif au bon déroulement des opérations, la fiabilité de l'information financière et la conformité aux lois et réglementations applicables.					
Domaine ou il y a des systèmes de gestion des risques pour avoir une assurance raisonnable:	Assurance raisonnable de la réalisation de leurs objectifs.	Dispositif du CI vise				
- Objectif stratégique		- Réalisation d'objectif économiques et financiers	Légende	AB INBEV	Rapport Belge	
- Protéger la santé et la sécurité du consommateur		- L'application des instructions et des orientations en matière de CI			Rapport Américain	
- Suivi de la réputation de Colruyt		- Bon fonctionnement des processus internes		CARREFOUR	Rapport 2016	
- Efficacité des processus opérationnels		- Fiabilité des informations financières			Rapport 2022	
- Fiabilité des informations financières					Les deux	
- Conformité à la législation						
- Impact de Colruyt dans son environnement						
Référentiel COSO & ISO	COSO 2013 pour le contrôle interne et le COSO 2017 pour le système de gestion des risques	AMF				
IFRS	COSO 2013 IFRS	Cohérence avec le COSO IFRS				
Rôle	Rôle					
- Conseil d'administration : suivi des risques & mettre en place un système fiable de gestion des risques et du CI	- Conseil d'administration : responsable de l'établissement et le maintien d'un CI adéquat	- Conseil d'administration : rend compte des principaux risques				
- Comité d'audit : soutient le CA + responsable de l'évaluation de l'efficacité des processus mis en place	- Comité d'audit : surveille la gestion des risques financiers et économiques	- Comité d'audit : suivre l'efficacité du CI + est informé des constats du CAC + suit les travaux des équipes d'audit interne				
- Comité de direction : idd des risques clés => élaboration & évaluation du CI	- Direction : responsable de l'établissement et du maintien d'un contrôle interne adéquat sur l'information financière (sous la supervision CFO/CEO)	- Direction générale : responsable des systèmes de CI et de gestion des risques + définition des rôles et des responsabilités				
3 ligne de défense	Le CI comprend l'évaluation de certains risques importants et l'identification et la surveillance des contrôles clés	3 lignes de maîtrises				
1. Contrôle adéquats mis en place + auto-évaluation suffisant		1. L'évaluation, prévention et maîtrise des risques + dispositif de contrôle adéquat				
2. Suivi continu		2. Gestion des risques et du CI				
3. Système de contrôle indépendant : l'audit interne	L'audit interne = identifie les risques et les défaillances du CI et les communique au management	3. Audit interne : recommandations sur l'efficacité de la gouvernance et de la gestion des risques / L'audit interne fournit les résultats de ses missions et ses recommandations				
Matrice des risques		Cartographie des risques				
Information et communication		Objectif de l'information : manière continue en véhiculant un message cohérent et clair et en respectant le principe d'égalité des actionnaires				
Objectifs de l'audit externe : évaluer le fonctionnement du CI	Avec l'introduction en bourse de NY, il faut respecter la section 404 que la loi Sarbanes-Oxley de 2002. => obligation de produire un rapport de gestion annuel sur l'efficacité du CI de l'information financière.	CAC fait état des faiblesses du CI + audit comptes consolidés semestriels et annuels / CAC prend connaissance du CI				
Mention sur la séparation de fonction		Mention sur la séparation de fonction				

Annexe 15 Différences des rapports de Colruyt, Carrefour et Ab Inbev

COLRUYT	AB INBEV	CARREFOUR	Légende	AB INBEV	Rapport Belge
Niveau aversion au risque => propension au risque assez faible					Rapport Américain
Il y a unités opérationnelles au sein du groupe qui suivent les étapes suivantes :		5 thématiques de facteurs de risques		CARREFOUR	Rapport 2016
1. Idd des risque : préparation de plans stratégiques des unités		1. L'environnement des affaires			Rapport 2022
2. Evaluation des risques : en fonction de la probabilité et de l'impact		2. La stratégie et la gouvernance			Les deux
3. Gestion des risques : Matrice en fonction des scores pour catégoriser les risques		3. Les opérations			
4. Suivi des risques : suivi des plans d'action et de la réévaluation		4. Les risques financiers			
5. Rapport interne et externe : compte rendu trimestriel		5. Les services financiers			
Catégories de risques		Catégories de risques			
1. Risques stratégiques		Risques comptables et financiers			
2. Risques financiers		Risque de sureté et de sécurité			
3. Risques opérationnels		Risque de continuité, d'intégrité, de confidentialité et de sécurité des système d'information			
4. Risques juridiques		Risques d'obligation contractuelle, de conformité et de communication			
5. Risques de force majeure		Risques opérationnels			
		Risques de conformité, de corruption, de trafic d'influence			
	2. <u>Certification du CFO/CEO :</u>	Rôle des différentes direction :			
	Responsabilité = établir et de maintenir les contrôles et procédures de divulgation et le contrôle interne sur l'information financière	- Direction financière			
	Divulgué tout changement dans le CI survenu au cours de la période couverte par le rapport annuel => affecté de manière significative	- Direction juridique			
	Ils assurent avoir rapporté :	- Direction risks & compliance			
	Toutes les déficiences significatives et les faiblesses importantes dans la conception ou le fonctionnement du contrôle interne sur l'information financière qui sont raisonnablement susceptibles d'affecter négativement la capacité de l'entreprise à enregistrer, traiter, résumer et communiquer l'information financière ; et	- Direction immobilière			
	Toute fraude, matérielle ou non, impliquant la direction ou d'autres employés jouant un rôle important dans le contrôle interne de l'entreprise en matière d'information financière.	- Direction qualité			
		- Direction RSE			
		- Direction RH			
		- Direction des systèmes d'information			
		- Direction des assurances			
		- Direction de l'audit interne			
		- Direction du CI			
		- Direction des risques			
		- Direction éthique, conformité et protection			
		- Direction sécurité			
		Comité des comptes : l'examen des comptes, élaboration de l'information financière, suivre l'efficacité des systèmes de CI & gestion des risques et examiner le cartographie des risques			

Rubrique 1 sur 4

Mémoire : Quel peut être l'apport de la certification du commissaire sur le contrôle interne

B *I* U  

Bonjour, je suis étudiante à l'Université Catholique de Louvain en dernière année de master en sciences de gestion à finalité révisorat et expertise comptable. Je réalise un mémoire sur l'apport de la certification du contrôle interne par les commissaires. Afin d'illustrer certains propos et de concrétiser ce sujet, j'ai besoin d'avoir différents avis à travers ce questionnaire.

Ce questionnaire ne prendra que 5 petites minutes.
Je vous remercie d'avance pour votre temps.

Victoria Collin

Question 1 : Au sein de quel type de cabinet travaillez-vous ? *

- Big four
- Cabinet d'audit faisant partie d'un réseau international hors Big four
- Cabinet d'audit hors réseau international
- Sole practitioner
- Autre...

Question 2 : Quelle est votre fonction ? *

Réponse courte

Contrôle interne



Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil, le management et les collaborateurs d'une entité, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation d'objectifs liés aux opérations, au reporting et à la conformité.



Question 3 : Selon vous, le contrôle interne est-t-il essentiel dans une entreprise ? *

- Oui
- Non

Question 4 : Si oui, pour quelle raison ?

Réponse longue



Question 5 : Lors de l'identification et de l'évaluation des risques, vous devez prendre connaissance du contrôle interne. A quelle fréquence jugez-vous que celui-ci est correctement conçu ? *

- Entre 75% et 100% des mandats
- Entre 50% et 75% des mandats
- 50% des mandats
- Entre 25% et 50% des mandats
- Moins de 25% des mandats
- Autre...

⋮

Question 6 : A quelle fréquence constatez-vous des anomalies dans le contrôle interne des entreprises ? *

- Entre 75% et 100% des mandats
- Entre 50% et 75% des mandats
- 50% des mandats
- Entre 25% et 50% des mandats
- Moins de 25% des mandats
- Autre...

⋮

Question 7 : Lorsque vous constatez des anomalies dans le contrôle interne, celles-ci sont-elles jugées significatives ?

- Toujours
- Souvent
- Parfois
- Jamais
- Autre...

La certification du contrôle interne



Dans certains pays, en plus d'émettre une opinion sur les comptes annuels, le commissaire doit attester et certifier le contrôle interne



Question 8 : Avez-vous connaissance de certains pays ou le professionnel du chiffre émet un rapport sur le contrôle interne *

- Oui
- Non
- Autre...

Question 9 : Si oui, à quel pays pensez-vous ?

Réponse courte

Question 10 : Quels sont, selon vous, les principaux avantages de la certification du commissaire en matière de contrôle interne ? (pour les entreprises et les parties prenantes) *

Réponse longue



Question 11 : Quels sont, selon vous, les principaux inconvénients de la certification du commissaire en matière de contrôle interne ? (pour les entreprises et les parties prenantes) *

Réponse longue

Question 12 : Pensez-vous que la certification du commissaire vis-à-vis du contrôle interne devrait être obligatoire ? *

- Oui
- Non
- Autre...

Question 13 : Si oui, pour quel type d'entreprise ou quel secteur particulier ?

Réponse courte
.....

⋮

Question 14 : Dans quelle mesure pensez-vous que la certification du contrôle interne par le commissaire contribuera à améliorer la qualité des rapports financiers d'une entreprise ? *

- De manière significative
- De manière modéré
- De manière marginale

Question 15 : Les ESG vont prochainement faire l'objet d'une certification. Trouvez-vous cela essentiel ? *

- Oui
- Non
- Autre...

⋮

Question 16 : Sur lequel de ces deux aspects pensez-vous qu'il serait le plus judicieux d'émettre un rapport ? *

- Contrôle interne
- ESG
- Les deux
- Aucun des deux
- Autre...

Contraintes liées à la certification du contrôle interne



Cette certification a déjà suscité de nombreux débats dans les pays l'ayant adoptée.



Question 17 : Quel serait le pourcentage d'augmentation de vos honoraires si vous deviez attester le contrôle interne ?

Réponse courte

.....

Question 18 : Selon vous, l'introduction d'une réglementation par rapport à la certification du contrôle interne créerait-elle une contrainte inutile pour les entreprises ?



- Oui
- Non
- Autre...



Question 19 : Considérez-vous que le prix de la certification du contrôle interne serait disproportionné par rapport à sa plus-value pour les entreprises ?

- Oui
- Non
- Autre...

Question 20 : Si le sujet vous intéresse, n'hésitez pas à me laisser votre adresse mail, je me ferai un plaisir de vous recontacter afin de programmer un entretien :)

Réponse courte

.....

Rubrique 1 sur 4

Welke bijdrage kan de certificering van de commissaris leveren aan de interne controle?

B *I* U  

Hallo, ik ben een studente aan de Katholieke Universiteit van Louvain-la-Neuve en zit in het laatste jaar van een master in managementwetenschappen met als hoofdvak auditing en public accounting. Ik doe een proefschrift over de bijdrage van interne controlecertificering door commissaris. Om bepaalde punten te illustreren en dit onderwerp concreter te maken, wil ik via deze vragenlijst verschillende meningen leren kennen.

Deze vragenlijst duurt slechts 5 minuten.
Alvast bedankt voor uw tijd.

Victoria Collin

Vraag 1: Voor welke voor soort bedrijf werk U? *

- Big four
- Auditkantoor dat deel uitmaakt van een internationaal netwerk buiten de Big four
- Accountantskantoor buiten het internationale netwerk
- Sole practitioner
- Autre...

Vraag 2: Wat is uw functie *

Réponse courte

Interne controle



Interne controle is een proces, uitgevoerd door de Raad van Bestuur, het management en de werknemers van een entiteit, dat is ontworpen om redelijke zekerheid te verschaffen over het behalen van operationele, rapportage- en nalevingsdoelstellingen.



Vraag 3: Is interne controle volgens U essentieel in een bedrijf? *

- Ja
- Nee

Vraag 4: Zo ja, waarom?

Réponse longue



Vraag 5: Bij het identificeren en beoordelen van risico's moet rekening gehouden worden met het interne controlesysteem. Hoe frequent moet dit opgemaakt ? *

- Tussen 75% en 100% van de mandaten
- Tussen 50% en 75% van de mandaten
- 50% van mandaten
- Tussen 25% en 50% van de mandaten
- Minder dan 25% van de mandaten
- Autre...



Vraag 6: Hoe vaak merkt U anomalieën op in de interne controles van bedrijven? *

- Tussen 75% en 100% van de mandaten
- Tussen 50% en 75% van de mandaten
- 50% van mandaten
- Tussen 25% en 50% van de mandaten
- Minder dan 25% van mandaten
- Autre...



Vraag 7: Als U afwijkingen in de interne controle vaststelt, worden deze dan als significant beschouwd?

- Altijd
- Vaak
- Soms
- Nooit

Certificering interne controle



In sommige landen is de externe accountant, naast het geven van een oordeel over de jaarrekening, verplicht om de interne controle te attesteren en te certificeren.



Vraag 8: Kent U landen waar de accountant een rapport uitbrengt over interne controle? *

- Ja
- Nee
- Autre...

Vraag 9: Zo ja, aan welk land denkt U dan?

Réponse courte

Vraag 10: Wat zijn volgens U de belangrijkste voordelen van de certificering door de commissaris op het gebied van interne controle? (voor de bedrijven en belanghebbenden) *

Réponse longue

Vraag 11: Wat zijn volgens U de belangrijkste nadelen van de certificering door de commissaris op het gebied van interne controle? (voor de bedrijven en belanghebbenden) *

Réponse longue

⋮

Vraag 12: Vindt U dat de certificering van de interne controle door de commissaris verplicht moet zijn? *

- Ja
- Nee
- Autre...

Vraag 13: Zo ja, voor welk type bedrijf of welke specifieke sector?

Réponse courte

⋮

Vraag 14: In welke mate denkt U dat de certificering van de interne controle door de commissaris de kwaliteit van de financiële verslaggeving van een onderneming zal helpen verbeteren? *

- Aanzienlijk
- Met mate
- Marginaal



Vraag 15: ESG moet binnenkort worden gecertificeerd. Denkt U dat dit essentieel is? *

- Ja
- Nee
- Autre...

Vraag 16: Over welk van deze twee aspecten is het volgens U het verstandigst om een verslag uit te brengen? *

- Interne controle
- Noch
- ESG
- Beide
- Autre...

Rubrique 4 sur 4

Beperkingen interne controle certificering



Deze certificering heeft al tot veel discussie geleid in de landen die ze hebben ingevoerd.



Vraag 17: Met welk percentage zouden uw honoraria stijgen als U de interne controle zou moeten certificeren? *

Réponse courte

Vraag 18: Zou de invoering van regelgeving voor de certificering van de interne controle volgens U een onnodige last voor bedrijven betekenen? *

- Ja
- Nee
- Autre...

⋮

Vraag 19: Denkt U dat de prijs van de certificering van de interne controle niet in verhouding staat tot de toegevoegde waarde voor de bedrijven? *

- Ja
- Nee
- Autre...

Annexe 18 Guide d'entretien

Guide d'entretien :

Bonjour, je suis étudiante à l'université catholique de Louvain en dernière année d'un master en Sciences de Gestion dans la finalité révisorat et expertise comptable. Je suis actuellement en stage chez Christophe Remon & Co.

Je réalise mon mémoire sur l'apport de la certification du contrôle interne par les commissaires. Afin d'illustrer certains propos et de concrétiser ce sujet, j'ai besoin d'avoir différents avis à travers divers entretiens.

Je vous remercie d'avance pour le temps que vous nous accordez.

Êtes-vous d'accord que nous enregistrons cet entretien ? Les informations fournies resteront confidentielles et uniquement dans le cadre de ce mémoire.

Prise de contact :

1. Pouvez-vous vous présenter brièvement (âge, fonction, cabinet, parcours professionnel, type de clientèle, ...) ?
2. Combien d'années d'ancienneté avez-vous dans le milieu de l'audit ?

Le contrôle interne

3. Jugez-vous que le contrôle interne soit essentiel dans une entreprise ?
➔ Si oui, pour quelles raisons ?

4. Pouvez-vous m'expliquer votre rôle par rapport au contrôle interne ? Comment l'abordez-vous ? =pourquoi vous y intéressez-vous particulièrement ?
5. Lorsque vous évaluez le contrôle interne dans une entreprise, quels aspects spécifiques attirent votre attention ? Y a-t-il des signes qui vous indiquent immédiatement des points forts ou des faiblesses ?
6. Constatez-vous régulièrement des anomalies/déficiences dans le contrôle interne de vos clients ?
 - ➔ Si oui, quelles sont les plus fréquentes ?
 - ➔ Si oui, les jugez-vous significatives en général ?
7. Les avancées technologiques, telles que l'automatisation et l'intelligence artificielle, pourraient-elles, d'après vous, influencer le contrôle interne ?
 - ➔ Si oui, comment ?

La certification du contrôle interne

8. Que pensez-vous de l'obligation existant dans certains pays de certifier le contrôle interne ? Quels sont, selon vous, les principaux avantages et inconvénients, tant pour l'entreprise que pour les parties prenantes ?
9. Avez-vous remarqué des tendances émergentes, des évolutions significatives, dans le domaine du contrôle interne ces dernières années ?
 - ➔ Si oui, quels défis ou opportunités cela représente-t-il pour les entreprises ?
10. Pensez-vous qu'il serait judicieux de certifier le contrôle interne pour certains types d'entreprise ou secteur particulier ?
 - ➔ Si oui, quel type ?
 - ➔ Si oui, pensez-vous que la distinction doit être faite plutôt sur la forme d'entreprise, sa taille ou son secteur d'activité ?
11. Les ESG vont prochainement faire l'objet d'une certification, qu'en pensez-vous ?
 - ➔ Trouvez-vous que cela est plus essentiel que la certification du contrôle interne ?
12. Pensez-vous que ce soit une bonne chose que les Réviseurs attestent des informations non financières ? Pourquoi ?

Les contraintes liées à la certification du contrôle interne

13. Si vous deviez attester le contrôle interne, estimez-vous que cela engendrerait un surcroît de travail ? Quel serait, selon vous, le pourcentage d'augmentation de vos honoraires ?

14. Selon vous, l'introduction de ces nouvelles réglementations par rapport au contrôle interne créerait-elle une "contrainte inutile" pour les entreprises ou, au contraire, une opportunité ?
15. Considérez-vous que le prix de la certification du contrôle interne serait disproportionné par rapport à sa plus-value pour les entreprises ?

Avez-vous encore d'autres informations qui selon vous, pourraient m'aider dans mon travail ?

Merci de votre temps et de toutes ces précieuses informations.

Bonne journée

UNIVERSITÉ CATHOLIQUE DE LOUVAIN
Louvain School of Management

Chaussée de Binche 151, 7000 Mons, Belgique | www.uclouvain.be/lsm