

In Extenso

Etre là • Rendre clair

LE CONTROLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES DES FRANCHISEURS

*Présenté et soutenu publiquement le 12 juin 2015
par Delphine SOULARD*

*Mémoire préparé sous la direction de Mr
ALLEREAU, expert-comptable et commissaire aux
comptes, et de Mme LEBRUN, professeur à
l'Université du Maine, expert-comptable et
commissaire aux comptes*

REMERCIEMENTS

J'adresse tout d'abord mes remerciements au cabinet IN EXTENSO Cholet et à son directeur d'agence, Christian LEPICIER, pour m'avoir accueillie en stage durant ces cinq mois.

Je remercie également mon maître de stage, Xavier ALLEREAU, expert-comptable associé et responsable du pôle audit, de m'avoir accepté dans son groupe de travail, et de m'y avoir intégré.

Je tiens à exprimer toute ma reconnaissance à Etienne LAIZE, Benjamin BELLIER ainsi que LUCIE LY pour leur patience, et leur compréhension face aux erreurs que j'ai pu commettre.

Ils ont su prendre du temps pour me transmettre leurs connaissances, pour répondre avec pédagogie à mes nombreuses questions, et pour me faire découvrir, au travers de tâches enrichissantes et variées, le quotidien d'un auditeur au sein d'un cabinet.

Je remercie plus particulièrement Florian GABORIAU qui m'a suivi durant toute la rédaction de mon mémoire. Ses conseils avisés et sa disponibilité ont été déterminants dans la rédaction de ce présent mémoire. De plus, il m'a transmis de nombreux conseils notamment lors de la revue de mes travaux mais également pour la rédaction de mon mémoire. Ce fut très bénéfique pour mon apprentissage du métier.

Je remercie également l'ensemble du personnel pour son accueil et sa bonne humeur au quotidien, ainsi que pour avoir activement participé à mon intégration.

Enfin, je remercie Anne LEBRUN pour le suivi de mon mémoire.

Ce stage a été très formateur car j'ai essentiellement travaillé sur des dossiers d'audit et de consolidation alors que, lors de mes précédentes expériences en cabinet comptable, j'avais essentiellement effectué des travaux d'expertise comptable.

SOMMAIRE

REMERCIEMENTS.....	4
SOMMAIRE	4
INTRODUCTION	1
METHODOLOGIE.....	3
1. PRESENTATION DU CABINET ET ACTIVITES REALISEES.....	4
1.1 LE GROUPE IN EXTENSO.....	4
1.1.1 Historique.....	4
1.1.2 Situation géographique	5
1.1.3 Organisation	5
<i>a – Organisation du réseau In Extenso</i>	5
<i>b – Zoom sur l’organisation des agences</i>	6
1.1.4 Activités du groupe.....	8
1.1.5 Clientèle et concurrence.....	9
<i>a - La clientèle</i>	9
<i>b - La concurrence</i>	9
1.1.6 Quelques chiffres clés.....	10
<i>a – Schéma d’évolution du chiffre d’affaires</i>	10
<i>b – Schéma de répartition du chiffre d’affaires 2014</i>	11
1.1.7 Organisation informatique	11
<i>a – Les logiciels utilisés</i>	12
<i>b – L’intranet : outil indispensable des collaborateurs</i>	13
<i>c – Le portail client</i>	13
1.2 MES ACTIVITES AU SEIN DU CABINET	14
1.2.1 Fiche d’identité d’In Extenso Centre Ouest.....	14
1.2.1 Mes outils de travail	14
1.2.2 Mes missions	15
<i>a – L’audit des comptes</i>	15
<i>b – La consolidation des comptes</i>	23

2.	LE CONTROLE DU CHIFFRE D’AFFAIRES DES FRANCHISEURS.....	30
2.1	LA FRANCHISE : UN METIER ET DES RISQUES SPECIFIQUES A APPREHENDER PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES.....	31
2.1. 1	Définition de la franchise.....	31
	<i>a – La franchise.....</i>	<i>31</i>
	<i>b – Les différentes formes de franchise</i>	<i>31</i>
	<i>c – Les formes alternatives de réseaux.....</i>	<i>32</i>
	<i>d – Le cadre règlementaire de la franchise</i>	<i>34</i>
2.1. 2	Les risques et particularités du métier de franchiseur	36
	<i>a – Le métier de franchiseur</i>	<i>36</i>
	<i>b – Les risques spécifiques du chiffre d’affaires du franchiseur</i>	<i>39</i>
2.1. 3	Les techniques de contrôle à disposition du CAC.....	47
	<i>a – Mise en place de procédures d’audit en réponse à l’évaluation des risques</i>	<i>47</i>
	<i>b – Techniques de contrôle</i>	<i>51</i>
	<i>c – Le caractère probant des éléments collectés.....</i>	<i>55</i>
2.2	LA DEMARCHE DE CONTROLE DU CHIFFRE D’AFFAIRES DES FRANCHISEURS.....	58
2.2. 1	Fonctionnement des outils mis en place	58
	<i>a – Outils nécessaires au contrôle des procédures</i>	<i>58</i>
	<i>b – Outils nécessaires au contrôle des comptes.....</i>	<i>60</i>
2.2. 2	Présentation du réseau de franchise audité	65
2.2. 3	Proposition d’outils d’aide au contrôle du chiffre d’affaires	68
	<i>a – Le contrôle de la procédure ventes de services relatifs à la franchise.....</i>	<i>68</i>
	<i>b – Le contrôle des comptes.....</i>	<i>76</i>
	CONCLUSION.....	89
	ABSTRACT.....	91
	BIBLIOGRAPHIE ET SITOGRAFIE	92
	SOMMAIRE ANNEXE	93

INTRODUCTION

Dans le cadre de ma deuxième et dernière année de master « Contrôle Comptabilité Audit » à la faculté d'Economie, de Droit et de Gestion au Mans, j'ai cherché à effectuer un stage d'une durée de cinq mois. J'ai réalisé ce stage, me permettant de conclure et valider ma formation universitaire, au sein du cabinet IN EXTENSO à l'agence de Cholet.

Au cours de ces cinq mois, j'ai eu l'opportunité d'intervenir sur de nombreux dossiers et j'ai acquis des connaissances liées, notamment, à la consolidation mais plus particulièrement à l'audit des comptes.

En effet, j'étais intégrée au sein d'une équipe d'audit composée de quatre personnes. La longue durée du stage m'a permis d'intervenir lors des différentes phases de la mission d'audit effectuée par le commissaire aux comptes. Ainsi, j'ai eu l'occasion d'intervenir lors de la planification des missions, où il s'agit de prendre connaissance et d'évaluer les risques de la société auditée. J'ai également pu intervenir sur des missions de contrôle interne afin de valider les procédures mises en place par les sociétés sur certains cycles. Ensuite, j'ai participé au contrôle des comptes des sociétés et des associations en mettant en place des vérifications pour valider la sincérité des comptes. La dernière phase sur laquelle je suis intervenue consistait à faire la synthèse du dossier au travers d'une revue analytique, puis de contrôler les éléments juridiques.

Le cabinet IN EXTENSO possède un nombre conséquent de clients faisant partie d'une franchise, cependant dans la plupart des dossiers, l'audit se fait du côté des franchisés. J'ai tout de même eu l'opportunité lors d'un déplacement, d'auditer un franchiseur. J'ai donc souhaité m'appuyer sur cette intervention afin de développer et d'étudier la problématique suivante :

« Comment auditer efficacement le chiffre d'affaires des franchiseurs ? ».

L'objectif est donc de proposer une démarche permettant de contrôler de manière pertinente le chiffre d'affaires. La démarche proposée se borne donc à la phase de contrôle de la procédure ventes et de contrôle des comptes du chiffre d'affaires.

Je présenterai dans une première partie, le groupe IN EXTENSO, ainsi que les diverses missions que j'ai été amenée à effectuer durant ces cinq mois de stage.

La deuxième partie traitera des spécificités de l'audit du chiffre d'affaires. La première sous-partie sera plus théorique à la fois sur le métier de franchiseur et sur les techniques d'audit. Je ferai une présentation générale de la franchise, j'identifierai les différents risques et particularités du métier ainsi que les techniques de contrôle dont le commissaire aux comptes (CAC) dispose pour appréhender ces risques.

Ces généralités feront office d'introduction pour répondre à ma problématique.

Dans la deuxième sous-partie j'apporterai une réponse technique à cette problématique. En effet, nous verrons une démarche pertinente pour auditer le chiffre d'affaires des franchiseurs à travers l'explication des outils mis en place, la présentation du réseau audité ainsi qu'une proposition d'outils d'aide au contrôle du chiffre d'affaires.

Dans un dernier temps, je ferai un bilan de ce que ce stage m'a apporté et je conclurai.

METHODOLOGIE

Lors de mon entretien avec Xavier ALLEREAU, il m'avait proposé un stage plus axé audit, ce que je recherchais.

Mon maître de stage m'a laissé le choix quant à mon sujet. En effet, j'avais la possibilité de définir un thème en lien direct avec les tâches effectuées pendant mon stage ou indépendamment des activités déroulées durant cette période. J'ai opté pour la première idée.

Après quelques recherches sur des thèmes différents (selon les missions auxquelles j'avais participé) comme la consolidation ou encore les associations, mon choix s'est arrêté lors d'un déplacement, sur la franchise et plus particulièrement le chiffre d'affaires des franchiseurs.

La problématique suivante s'est donc posée :

« *Comment auditer efficacement le chiffre d'affaires des franchiseurs ?* ».

Pour répondre à ma problématique, j'ai suivi une méthodologie rigoureuse.

J'ai tout d'abord voulu parler du métier de franchiseur ainsi que des différentes techniques d'audit existantes afin de bien cerner et comprendre le sujet. Pour ce faire, je me suis appuyée sur les travaux réalisés tout au long de la mission d'audit et parallèlement j'ai effectué des recherches documentaires. Il s'agit donc d'une première partie théorique mais nécessaire à la fois sur la franchise et sur les techniques d'audit.

Ensuite, j'ai voulu appliquer ces théories en proposant une démarche d'audit du chiffre d'affaires pour les franchiseurs. Une présentation des outils mis en place m'a paru nécessaire afin de bien appréhender leur fonctionnement. Cette description a été possible grâce aux explications des collaborateurs ainsi qu'à l'utilisation de ces mêmes outils. J'ai également souhaité parler du contrôle interne qui est le contrôle des procédures, et qui nous allons le voir, est très important pour orienter le contrôle des comptes ultérieurs, mais aussi pour limiter et prévenir des fraudes internes. Enfin, le dernier point consistera à expliquer le fonctionnement des examens analytiques de validation mis en place pour chaque type de revenus des franchiseurs et de les analyser ensuite.

1. PRESENTATION DU CABINET ET ACTIVITES REALISEES

Cette première partie aborde les caractéristiques du groupe IN EXTENSO (historique, activités, organisation et chiffres clés), ainsi que mon travail au sein du cabinet de Cholet.

1.1 LE GROUPE IN EXTENSO

1.1.1 HISTORIQUE

Fort du constat de la différence entre audit et expertise-comptable, DELOITTE, cabinet d'audit créé en 1845, cherche une solution pour intégrer l'expertise comptable dans son groupe.

De leur côté, de plus en plus de cabinets indépendants s'interrogent sur leur développement et cherchent un adossement pour poursuivre leur activité.

C'est par cette démarche associative originale, qu'en 1991, IN EXTENSO fut créé. Ce dernier est membre indépendant, filière du groupe DELOITTE, et essentiellement consacré à l'expertise comptable des petites et moyennes entreprises (PME).

Le groupe IN EXTENSO s'est donc développé à la faveur d'une croissance externe, par le rachat de cabinets indépendants qui pouvaient se trouver dans les situations suivantes :

- les dirigeants partent à la retraite,
- les dirigeants veulent se rattacher à un groupe,
- ce sont des cabinets qui présentent des difficultés financières.

Récemment, en 2014, le groupe a fait l'acquisition de deux cabinets d'expertise comptable implantés à Orléans et Perpignan.

De plus, au fil des années, le commissariat aux comptes s'est développé chez IN EXTENSO notamment lors de rachats de cabinets détenant des mandats de CAC.

Depuis 2009, les revues de la profession classent DELOITTE premier cabinet d'audit mondial. IN EXTENSO est lui, un leader dans le domaine de l'expertise comptable en France.

Le concept d'origine d'IN EXTENSO est de servir le marché des petites entreprises, des petites et moyennes entreprises (2,5 millions d'entreprises) ainsi que le secteur non marchand (1 million d'associations et de collectivités locales) sur le territoire national.

1.1.2 SITUATION GEOGRAPHIQUE

IN EXTENSO est présent sur tout le territoire national avec ses 215 agences qui regroupent 4 300 collaborateurs dont 226 associés, et 90 000 clients.

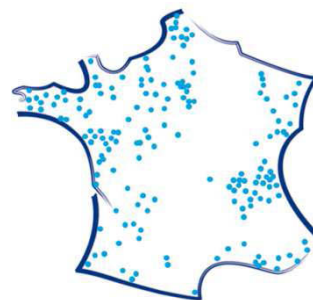


Schéma de l'implantation des bureaux

Ces 215 agences sont réparties entre 12 régions différentes :

- Normandie
- Grand-Ouest
- Centre Ouest
- Sud-Ouest
- Paris – Ile de France
- Languedoc-Provence
- Nord de France
- Alsace
- Lorraine
- Rhône-Alpes
- Dauphiné-Savoie
- Côte d'Azur

1.1.3 ORGANISATION

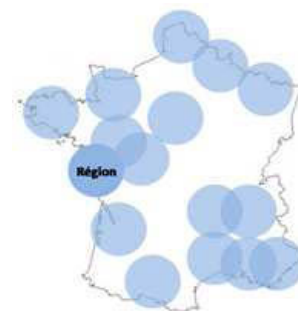
A – ORGANISATION DU RESEAU IN EXTENSO

Comme dit précédemment, les agences du groupe sont réparties en régions.

Chaque région fonctionne de manière indépendante et est dirigée par un gouverneur, associé au groupe. Il existe un siège par région, et le siège du réseau est basé à Lyon.

Dans une région, il y a en moyenne :

- de 4 à 9 pôles
- de 300 à 500 collaborateurs
- un chiffre d'affaires allant de 20 M€ à 50 M€



Dans un pôle, il y a en moyenne :

- de 1 à 6 agences
- de 50 à 100 collaborateurs
- un chiffre d'affaires allant de 4 M€ à 8 M€



Dans chaque agence, il y a en moyenne 10 à 50 collaborateurs qui sont répartis dans des bureaux de 3 à 5 personnes.

B – ZOOM SUR L'ORGANISATION DES AGENCES

Les collaborateurs sont spécialisés et affectés à un métier (expertise comptable, audit). Les missions se déroulent de façon similaire en expertise et en audit, et l'organisation est identique.

L'organisation au sein des agences est très normalisée. Voici un organigramme type au sein d'une agence :



Le directeur d'agence ou gouverneur est en charge du développement d'une ou plusieurs agences qu'il gère et anime au quotidien. Il représente In Extenso auprès de ses clients, prospects et partenaires. Il met en œuvre les orientations du Groupe et de la région en matière méthodologique, marketing et ressources humaines. Dans le réseau IN EXTENSO, il y a 12 directeurs d'agence, c'est-à-dire, un par région.

Le chargé de clientèle gère et développe un portefeuille de clients, une ligne de service ou de marché. Il représente le cabinet auprès des clients et garantit la qualité technique des dossiers sous sa supervision. Il est responsable du budget de son portefeuille, et en assure la rentabilité. Il encadre aussi les collaborateurs placés sous sa direction.

Le chargé de dossiers est affecté à un portefeuille dédié, pour lequel il est le contact technique récurrent des clients. Il a la responsabilité opérationnelle de la réalisation de tout ou partie des étapes de production sur les dossiers ou les missions qui lui sont confiés.

L'assistant, quant à lui, a un rôle opérationnel de production sur les dossiers. Il met en œuvre les normes et les programmes de travail définis par son responsable.

Un expert-comptable ou commissaire aux comptes associé revoit tous les dossiers fait par son équipe. C'est l'expert-comptable associé qui doit attester les comptes et le commissaire aux comptes associé qui les certifie.

1.1.4 ACTIVITES DU GROUPE

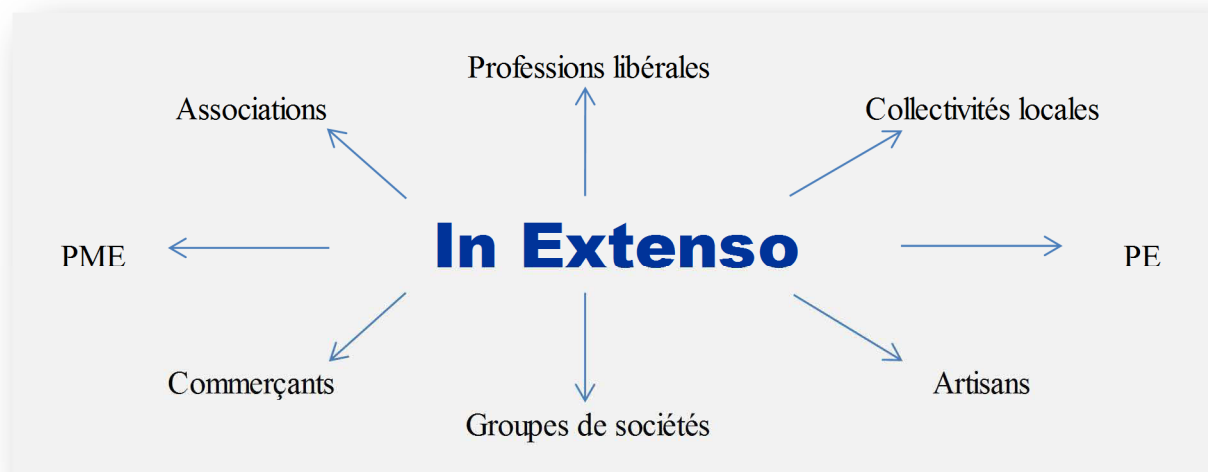
Le cabinet est structuré autour de trois grands métiers :

POLES	ACTIVITES PROPOSEES
<p>EXPERTISE COMPTABLE</p>	<p><i>Dans le domaine de la comptabilité :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Tenue intégrale ou partagée de la comptabilité - Etablissement de situations comptables périodiques - Elaboration des comptes annuels et déclaration fiscale des résultats <p><i>Dans le domaine de la gestion et du conseil :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Optimisation de l'organisation comptable et administrative - Diagnostics comptables, administratifs et financiers, suivi budgétaire - Conseils de gestion - Assistance dans les choix stratégiques <p><i>Dans le domaine de la gestion sociale et de la paie :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Elaboration des bulletins de paie et déclarations sociales - Conseils en matière sociale <p><i>Dans le domaine juridique :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Assistance à la constitution ou dissolution de société - Elaboration des documents juridiques annuels - Rédaction de conventions diverses - Assistance dans la prise de décisions extraordinaires <p><i>Dans le domaine de la fiscalité :</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Gestion de la fiscalité courante (déclarations fiscales, déclarations de revenus et d'ISF...) - Assistance en cas de contrôles fiscaux - Optimisation fiscale
<p>AUDIT</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Certification des comptes (sociaux ou consolidés) - Missions particulières (commissariat aux apports, à la fusion...) - Audits spécifiques (audit des fraudes, du contrôle interne...)
<p>CONSEIL</p>	<ul style="list-style-type: none"> - Conseils en gestion de patrimoine - Conseils et accompagnement en cas de transmission d'entreprises (cessions et acquisitions)

1.1.5 CLIENTELE ET CONCURRENCE

A - LA CLIENTELE

La clientèle du cabinet IN EXTENSO est très variée mais elle est essentiellement composée de petites entreprises et petites et moyennes entreprises. Le groupe est très présent dans les secteurs du commerce, du bâtiment et des services.



Clients du groupe IN EXTENSO

B - LA CONCURRENCE

Les concurrents du groupe IN EXTENSO sont tous les cabinets d'expertise comptable, de commissariat aux comptes, et de conseil qu'ils soient d'envergure régionale, nationale ou encore internationale. On retrouve notamment des grands groupes internationaux tels que les « Big Four Auditors ¹», ou encore « Fiteco », « BDO », « Strego », mais aussi des cabinets indépendants, qui sont plus petits et qui tendent à se rattacher à des groupes pour avoir une plus grande place sur le marché.

Dans le choletais, il existe plus de 40 cabinets de toutes les tailles et pour tous les types de clients.

¹ Ce sont les quatre plus grands groupes d'audit au niveau mondial. Parmi ces "Big Four", on retrouve Deloitte (DTT), Ernst & Young (E&Y), PricewaterhouseCoopers (PwC) et KPMG.

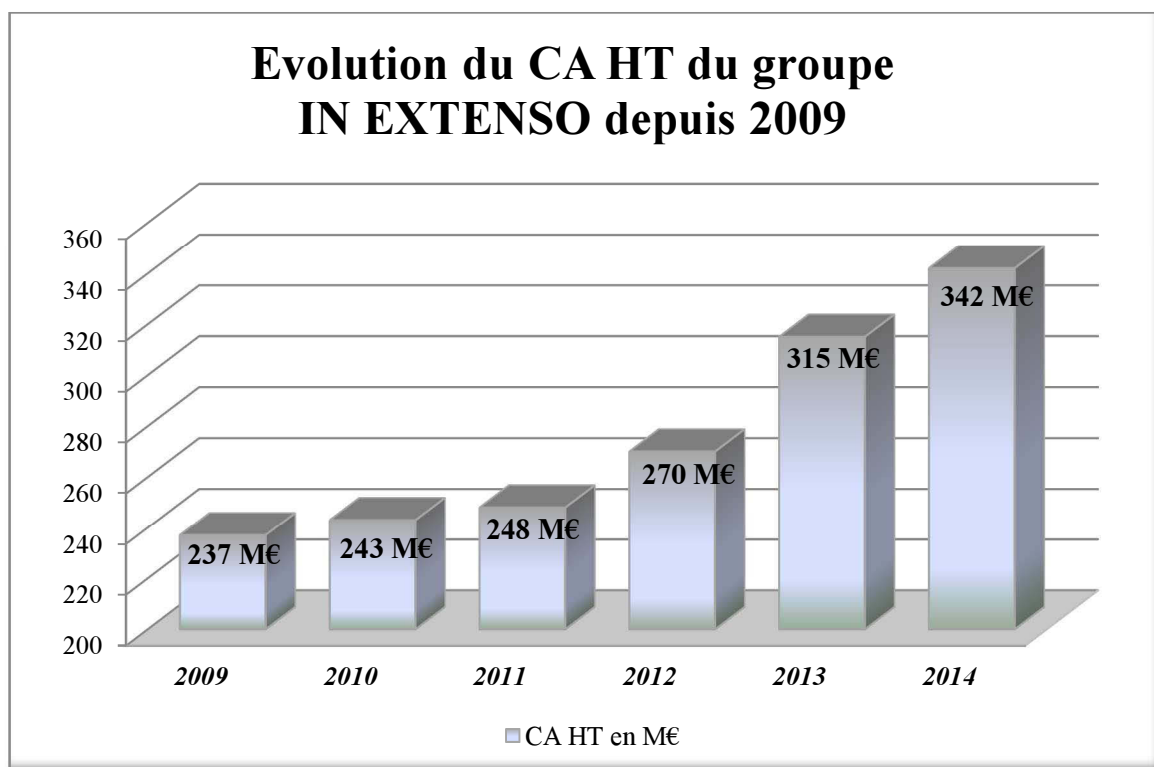
1.1.6 QUELQUES CHIFFRES CLES

La région Centre Ouest compte :

- **30** sites
- **595** collaborateurs dont :
 - o **74%** de femmes
 - o **26%** d'hommes
- L'âge moyen est de **36** ans
- L'ancienneté moyenne est de **9** ans
- IN EXTENSO CENTRE OUEST a aujourd'hui plus de **14 000** clients
- Son chiffre d'affaires 2014 est de **41,6** M€



A – SCHEMA D'EVOLUTION DU CHIFFRE D'AFFAIRES

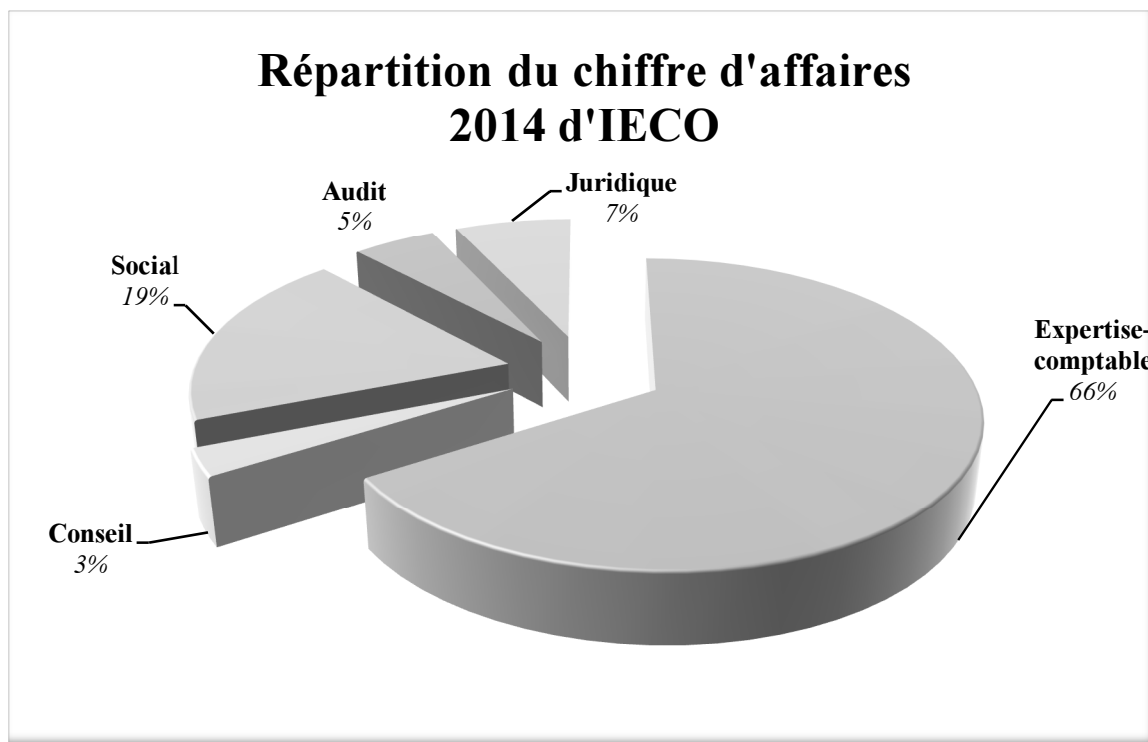


Le chiffre d'affaires HT du groupe IN EXTENSO est en constante augmentation depuis 2009. En effet, il a évolué de + 44% entre 2009 et 2014.

En 2014, IN EXTENSO CENTRE OUEST (IECO) avait un chiffre d'affaires de 41,6 M€ ce qui représente 12% du chiffre d'affaires du groupe IN EXTENSO.

B – SCHEMA DE REPARTITION DU CHIFFRE D'AFFAIRES 2014

Le chiffre d'affaires d'IECO en 2014 est évalué à 41,6 M€ et se réparti ainsi entre les différentes activités :



Comme mentionné ci-dessus, le groupe IN EXTENSO a été créé par DELOITTE pour intégrer la filière de l'expertise-comptable.

Ce graphique nous confirme que l'activité principale d'IECO est l'expertise avec une part du chiffre d'affaires de 2/3.

1.1.7 ORGANISATION INFORMATIQUE

La structure informatique du groupe est composée de postes informatiques fixes pour le personnel administratif, et portables pour les collaborateurs (afin de pouvoir se déplacer en clientèle). Ces ordinateurs, qu'ils soient fixes ou portables, sont reliés à un serveur où sont localisés les logiciels et l'ensemble des données du cabinet.

Les postes informatiques et les ordinateurs portables sont relativement récents et utilisent comme système d'exploitation Microsoft Windows Seven.

Tous les ordinateurs disposent de la suite MICROSOFT OFFICE.

Le Système d'Information d'IN EXTENSO est constitué d'applications métiers mutualisées et d'une architecture technique standardisée déployée sur l'ensemble des agences.

La maintenance du matériel informatique et des logiciels est assurée par un informaticien interne, ou par un prestataire externe lorsque les problèmes sont plus complexes.



Enfin, afin de faciliter le travail des collaborateurs lors de leurs déplacements, le cabinet leur met à disposition des clés 3G, ainsi que des scanners portables.

A – LES LOGICIELS UTILISES

Plusieurs logiciels sont utilisés au sein du cabinet, selon les activités.

La production comptable se fait sur plusieurs logiciels selon les types de travaux à réaliser :

- INEXCOMPTA : ce logiciel est utilisé pour la saisie et la révision de la comptabilité et permet également l'établissement des plaquettes ;
- RCA : ce logiciel permet le retraitement des plaquettes pour que ces dernières soient plus pédagogiques et plus compréhensibles par le client (bilan imagé, prévisionnel, évaluation) ;
- PROGEFI et REFLEX : ce sont des logiciels permettant d'établir les comptes consolidés. Le premier sert à saisir les contrats de crédits-bails pour pouvoir ensuite effectuer les retraitements sous REFLEX ;
- Cot'TNS : ce logiciel sert pour le traitement des cotisations TNS.

Les auditeurs, quant à eux, travaillent sur Audit System 2, qui est un logiciel qui a été développé en interne par DELOITTE.

La gestion sociale se fait sur INEXPAIE, et le juridique sur PolyActe.

Le logiciel CEGID PGI, qui est un logiciel acquis sur le marché, sert à la gestion interne du cabinet (saisie des temps, facturation aux clients, comptabilité interne...), mais c'est aussi un outil commun à toutes activités et qui sert de base clients.

B – L'INTRANET : OUTIL INDISPENSABLE DES COLLABORATEURS

NEXTY est l'intranet d'IN EXTENSO.

Cet intranet propose un ensemble de documents utiles (modèles d'offre de mission, courrier, supports de communication, etc...). C'est également une base documentaire assez riche puisqu'elle regroupe de nombreux documents professionnels en dématérialisés (les FRANCIS LEFEBVRE, le code de commerce, les normes d'exercice professionnel...) mais elle comporte aussi des liens utiles (URSSAF, impôt.gouv, CNCC...)

Il s'agit aussi d'une source d'informations sur la vie du groupe, les actualités régionales, et surtout sur l'actualité professionnelle.

C – LE PORTAIL CLIENT

Le portail client est un nouveau mode relationnel avec les clients que les cabinets développent de plus en plus. Cet outil est mis en place pour faciliter la communication et l'échange de données avec les clients.

A partir de ce portail, tous les clients du groupe peuvent :

- consulter leur bilan et les tableaux de bord de leur entreprise ;
- suivre l'actualité sociale, fiscale... ;
- suivre leurs comptes et encours comptables en ligne ;
- visualiser les paies et transmettre les variables mensuelles de paie en ligne ;
- accéder à leur saisie comptable en ligne ;
- ou encore stocker leurs documents administratifs.

1.2 MES ACTIVITES AU SEIN DU CABINET

1.2.1 FICHE D'IDENTITE D'IN EXTENSO CENTRE OUEST

Nombre de sites	30
Chiffre d'affaires HT (en 2014)	41 600 000 €
Effectif	595
Clients	14 000



Schéma de répartition des différents pôles d'In Extenso Centre Ouest

1.2.1 MES OUTILS DE TRAVAIL

Un ordinateur portable était mis à ma disposition, au bureau ainsi que lors de nos déplacements en clientèle, sur lequel il y avait tous les logiciels dont j'avais besoin.

Parmi les logiciels cités ci-avant, tous ne m'ont pas été utiles.

INEXCOMPTA m'a été utile pour établir des prévisionnels, des annexes ou encore des bilans imagés de société en expertise.

RCA m'a permis d'établir quelques bilans imagés, à partir de modèles types pour que l'analyse des chiffres soit plus compréhensible par les clients. Il m'a également été utile lors de l'établissement d'un prévisionnel.

PROGEFI m'a aussi été très utile car, à l'aide de celui-ci, j'inscrivais les nouveaux contrats de crédits-bails qu'une société a conclu sur l'année. Ensuite, après traitement, une écriture s'établissait, et cette dernière était à rentrer sous le logiciel de consolidation, REFLEX.

REFLEX, quant à lui, m'a permis d'effectuer de nombreuses consolidations.

Le logiciel AUDIT SYSTEM 2 est le logiciel qui me permettait de mener à bien toutes mes missions d'audit et de contrôle interne.

CEGID PGI m'a servi à enregistrer les temps passés sur chaque dossier. C'est sur celui-ci que les collaborateurs inscrivent le nombre d'heures passé sur chaque dossier et peuvent suivre le budget établi. Ces temps sont ainsi refacturés aux clients.

1.2.2 MES MISSIONS

Durant cette période de stage, de nombreuses missions m'ont été confiées. Dans cette sous partie, je ne décrirai que mes deux missions principales. J'ai également effectué du contrôle interne que je décrirai et analyserai dans ma seconde partie.

Ces deux missions principales ont été de :

- Auditer les comptes de sociétés ;
- Etablir des consolidations.

A – L'AUDIT DES COMPTES

La mission d'audit légal des comptes, ou aussi appelée communément commissariat aux comptes (CAC), intervient une fois les comptes révisés par un comptable, membre de l'entreprise ou un expert-comptable extérieur à l'entreprise.

La nomination d'un CAC n'est pas une obligation pour toutes les entreprises.

L'obligation ou non d'en nommer un, dépend du statut juridique de l'entreprise, ainsi que des seuils de chiffre d'affaires, de bilan et d'effectif, à la clôture de l'exercice (*annexe 1*).

Afin d'effectuer les contrôles nécessaires, j'utilisais les travaux accomplis par l'expert-comptable ou par l'équipe comptable chez le client. La liste des travaux réalisés que je vais décrire est non exhaustive, c'est-à-dire qu'il existe d'autres contrôles que je n'ai pas été amenée à faire.

Les dossiers de travail des clients pour lesquels le cabinet intervient sur des missions d'audit se composent de deux dossiers qui sont entièrement dématérialisés :

- **Un dossier permanent**, où sont classées les informations concernant la vie sociale de l'entreprise qui sont destinées à perdurer dans le temps. Ces informations peuvent correspondre, par exemple, aux documents juridiques (statuts, extrait K bis,...), financiers (contrats d'emprunts,...) ou encore sociaux ;
- **Un dossier annuel** qui reprend l'ensemble des informations concernant l'exercice écoulé. Il se compose notamment de différentes sections de travail, organisées de la manière suivante :

A – Compte de résultat	I – VMP et Disponibilités
B – Immobilisations incorporelles	J – Fournisseurs
C – Immobilisations corporelles	K – Impôt sur les sociétés
D – Immobilisations financières	L – Autres dettes
E – Stocks	M – Dettes fiscales et sociales
F – Clients	N – Emprunts et dettes financières
G – Inter compagnies	P – Provisions pour risques et charges
H – Autres créances	Q – Capitaux propres

Le dossier informatique sur le logiciel AS2, utilisé pour les missions d'audit, recouvre de manière analogique l'ensemble des sections du dossier annuel. Chaque section est composée des éléments suivants :

- Une feuille maîtresse qui reprend les soldes des comptes à contrôler en fonction de l'évaluation des risques ;
- Des feuilles de travail dans lesquelles nous matérialisons les travaux effectués dans le but de valider les assertions ;
- Toutes les pièces référents aux documents justifiant les travaux.

A – COMPTE DE RESULTAT

Concernant l'audit du compte de résultat, il regroupe plusieurs sous sections :

Chiffre d'affaires	AACE ²	Impôts et taxes	Résultat financier
Achats consommés	Gestion courante	Charges de personnel	Résultat exceptionnel

La plupart des comptes de résultat se valident à l'aide de feuilles de travail appelé « Examen Analytique de Validation ». Le principe de cet outil se compose en deux phases. Une première phase où il faut estimer les données qui devraient figurer dans les comptes et une deuxième phase qui correspond à la comparaison et la mise en corrélation des données estimées avec les valeurs réelles, ainsi qu'à l'explication d'éventuels écarts qui peuvent sembler incohérent.

La phase d'estimation des données consiste à renseigner les montants des comptes de résultat de l'exercice précédent. Ensuite, en fonction de l'évolution du chiffre d'affaires et du cours des prix, un montant théorique est estimé pour l'exercice.

La phase de comparaison avec le réel consiste à renseigner les montants des comptes de résultat N, et à les comparer avec les montants estimés.

Afin de valider ou non la cohérence entre les montants réels et estimés, il fallait définir un écart maximum acceptable en dessous duquel, les données testées étaient jugées comme cohérentes avec les estimations, et au-delà duquel, il faudra mettre en place des procédures complémentaires afin de valider les données testées.

B – IMMOBILISATIONS INCORPORELLES

Les mêmes tests que pour les immobilisations corporelles étaient à réaliser pour les immobilisations incorporelles.

C – IMMOBILISATIONS CORPORELLES

Concernant les immobilisations, je devais reprendre les différents états qu'avait effectué le comptable ou l'expert-comptable comme :

² Autres achats et charges externes

- l'état des immobilisations et des amortissements
- l'état des acquisitions d'immobilisations
- l'état des sorties d'immobilisations

Je devais ensuite cadrer ces montants avec les montants comptabilisés, afin de valider qu'il n'y ait pas d'écart entre le logiciel des immobilisations et la comptabilité.

Concernant les acquisitions et les sorties d'immobilisations, des feuilles de test étaient à compléter. Si des tests étaient à réaliser, je devais prendre les pièces justificatives et valider, en cas d'acquisition, le caractère immobilisable du bien, ainsi que le montant à immobiliser et à amortir, et en cas de sortie, je devais vérifier que les écritures étaient bien comptabilisées.

D – IMMOBILISATIONS FINANCIERES

Les mêmes tests que pour les immobilisations corporelles étaient à réaliser pour les immobilisations financières.

Toutefois, en cas de titres de participation, il fallait évaluer ces derniers à partir des comptes de la société dont les titres sont détenus (à noter qu'il existe plusieurs méthodes d'évaluation des titres) afin de valider que la valeur des titres soit supérieure à la valeur comptable. Dans le cas contraire, il fallait opérer une dépréciation des titres.

E – STOCKS

Concernant le cycle stock, dans toutes les entreprises auditées je ne m'occupais pas de ce cycle.

F – CLIENTS

Cette section a pour but de justifier les montants des soldes des différents comptes clients : les clients débiteurs, créditeurs, les factures à établir (FAE)...

Pour cela, il faut tout d'abord rapprocher le solde du compte clients de la balance générale avec le solde de la balance auxiliaire clients, pour s'assurer que les contrôles suivants se feront sur de bonnes bases.

Ensuite, il fallait circulariser certains clients dans le but de vérifier que les soldes de l'entreprise audité concordaient avec les réponses reçues des clients. En effet, ces derniers envoyaient au cabinet un extrait de leur compte fournisseur pour qu'on puisse rapprocher le solde à la clôture.

La circularisation est aussi appelée demande de confirmation directe et est définie et réglementée par le NEP 505. C'est une demande faite à certains clients dont les mouvements ou soldes sont importants. Cette procédure permet de demander directement aux clients le solde qu'ils ont dans leurs comptes pour vérifier la concordance avec les comptes de l'entreprise audité.

Pour les clients qui ne répondaient pas, il fallait mettre en place une procédure alternative afin de vérifier l'apurement et l'antériorité de la créance au jour de l'intervention. Si l'apurement au jour d'intervention n'était pas satisfaisant, il fallait demander des explications au comptable sur place, et envisager ou non une éventuelle dépréciation.

A partir de l'état des FAE qu'avait effectué l'expert-comptable ou le client, il fallait rapprocher les factures choisies (les plus significatives) à l'aide de pièces probantes.

Je devais donc m'assurer du fait générateur c'est-à-dire que les factures choisies étaient bien post-clôture, qu'elles étaient bien relatives à des travaux effectués lors de l'exercice audité.

Il fallait également effectuer un contrôle de la correcte séparation des exercices des ventes. Pour ce faire, il fallait sélectionner des factures significatives dans le journal des ventes du mois de clôture et du mois suivant à une date la plus proche possible du jour de clôture de l'exercice. Cela avait pour but de vérifier qu'elles aient bien été enregistrées sur le bon exercice.

G – INTER COMPAGNIES

Concernant ce cycle, il concerne la réciprocité des comptes courants et des comptes clients et fournisseurs entre plusieurs sociétés d'un même groupe.

Je devais m'assurer que les soldes inscrits en compte de la société audité étaient bien réciproques avec les autres sociétés du groupe.

Il fallait aussi vérifier que le calcul des intérêts de comptes courants d'associés était cohérent avec la convention de trésorerie mise en place.

H – AUTRES CREANCES

Concernant le cycle des autres créances, mon travail était le plus souvent de contrôler les charges constatées d'avance (CCA).

Pour ce faire, il y avait une feuille de travail qui indiquait le nombre de tests à réaliser. Je devais alors reprendre l'état des CCA qu'avait effectué l'expert-comptable ou le client et rapprocher les montants choisis (les plus significatifs) à l'aide de pièces probantes.

Je devais donc m'assurer que les pièces probantes étaient bien en date de l'exercice audité, que la charge courait bien sur l'exercice suivant et que la CCA était correctement calculée.

I – VMP ET DISPONIBILITES

L'objectif ici est de vérifier les assertions entre les états de rapprochements bancaires de la société audité et les relevés bancaires à la date de clôture. Ces montants doivent être également rapprochés des réponses obtenues aux circularisations bancaires.

Lorsqu'il y a des montants significatifs et/ou avec une forte antériorité qui figurent sur les rapprochements bancaires, leur apurement doit être vérifié. Ces montants doivent faire l'objet d'une vérification grâce au relevé bancaire du mois suivant la clôture.

De plus, l'auditeur doit effectuer des tests sur les débits bancaires sur le début du mois suivant la clôture. Cela a pour but de vérifier l'exercice auquel se rattache l'opération et donc sa présence ou non en état de rapprochement.

J – FOURNISSEURS

Cette section a pour but de justifier l'exhaustivité des passifs des différents comptes fournisseurs : les fournisseurs créditeurs, débiteurs, les factures non parvenues (FNP)... Il a aussi pour objectif de juger de la bonne affectation dans les comptes.

Pour cela, il faut tout d'abord rapprocher le solde du compte fournisseurs de la balance générale avec le solde de la balance auxiliaire fournisseurs, pour s'assurer que les contrôles suivants se feront sur de bonnes bases.

Ensuite, il fallait circulariser certains fournisseurs dans le but de vérifier que les soldes de l'entreprise audité concordaient avec les réponses reçues des fournisseurs. En effet, ces derniers envoyaient au cabinet un extrait de leur compte client pour qu'on puisse rapprocher le solde à la clôture.

Pour les fournisseurs qui ne répondaient pas, il fallait mettre en place une procédure alternative afin de vérifier l'apurement et l'antériorité de la dette au jour de l'intervention.

Si l'apurement au jour d'intervention n'était pas satisfaisant, il fallait demander des explications au comptable sur place.

A partir de l'état des FNP qu'avait effectué l'expert-comptable ou le client, il fallait rapprocher les factures choisies (les plus significatives) à l'aide de pièces probantes. Je devais donc m'assurer que les factures choisies étaient bien relatives à des charges de l'exercice audité mais non encore reçues à la clôture.

Il fallait également effectuer un « cut-off » des fournisseurs. Pour ce faire, il fallait sélectionner des factures significatives dans le journal d'achats du mois de clôture et du mois suivant à une date la plus proche possible du jour de clôture de l'exercice. Cela avait pour but de vérifier qu'elles aient bien été enregistrées sur le bon exercice.

K – IMPOT SUR LES SOCIETES

Concernant le cycle impôt sur les sociétés, dans toutes les entreprises auditées je ne m'occupais pas de ce cycle.

L – AUTRES DETTES

Concernant le cycle des autres dettes, mon travail était le plus souvent de contrôler les produits constatés d'avance (PCA).

Pour ce faire, il y avait une feuille de travail qui indiquait le nombre de tests à réaliser. Je devais alors reprendre l'état des PCA qu'avait effectué l'expert-comptable et rapprocher les montants choisis (les plus significatifs) à l'aide de pièces probantes.

Je devais donc m'assurer que les factures choisies étaient bien en date de l'exercice et que la période courait sur l'exercice suivant. Je devais aussi m'assurer que la PCA était correctement calculée.

M – DETTES FISCALES ET SOCIALES

Concernant le cycle des dettes fiscales et sociales, dans la plupart des entreprises auditées je ne m'occupais pas de ce cycle.

N – EMPRUNTS ET DETTES FINANCIERES

Pour ce cycle, l'objectif est de rapprocher les montants des soldes d'emprunts comptabilisés avec les soldes que nous donnent les établissements bancaires de la société.

Il faut également obtenir les documents financiers comme les contrats et les échéanciers des emprunts qui courent sur l'exercice.

Pour ce faire, on procède à une circularisation des banques où l'entreprise à des comptes afin de vérifier que les montants comptabilisés et les données financières de la banque soient concordants.

Cette section doit également mettre en évidence l'ensemble des garanties données et reçues par la société pour chaque prêt, ainsi que les intérêts courus.

P – PROVISIONS POUR RISQUES ET CHARGES

L'objectif de cette section est d'analyser les affaires litigieuses en cours traitées par les avocats. Ces derniers, tout comme les clients, fournisseurs, banques et organismes sociaux sont circularisés. Selon leurs réponses, je devais m'assurer que la société avait bien provisionné le bon montant. Il pouvait également y avoir des provisions pour départ à la retraite, pour garanties données aux clients, ou encore pour perte de change.

Il fallait également s'assurer qu'il n'existait pas de litiges qui n'auraient pas été provisionnés. Pour cela, je devais vérifier les libellés des factures d'avocat pour m'assurer que leurs travaux étaient soit liés au juridique annuel, soit à des opérations dont nous avons déjà connaissance.

Q – CAPITAUX PROPRES

Dans cette section, il s'agissait essentiellement de vérifier la correcte affectation du résultat N-1 à partir du procès-verbal de l'assemblée générale ordinaire annuelle.

B – LA CONSOLIDATION DES COMPTES

Durant mon stage, plusieurs dossiers de consolidation m'ont aussi été confiés.

Je devais établir les comptes consolidés de groupes³ à partir des comptes sociaux.

Les comptes sociaux donnent une vision économique d'une société vis-à-vis des tiers alors que les comptes consolidés donnent une vision économique d'un groupe sous l'angle de la situation financière et des résultats.

Ces derniers visent à présenter la situation financière d'un groupe de sociétés comme si celles-ci ne formaient qu'une seule et même entité.

En matière de comptes consolidés, la référence réglementaire française est le règlement CRC 99-02.

Avant de lancer les opérations de consolidation, certaines étapes sont nécessaires. C'est le processus de préconsolidation. Dans les cas que j'ai rencontrés, il s'agissait du retraitement des comptes individuels et de la prise en compte de la fiscalité différée. Mais auparavant, il faut savoir quel est le périmètre de consolidation, la méthode à appliquer car il en existe plusieurs, qui découlent directement du pourcentage de contrôle.

PERIMETRE ET METHODES

Dans un premier temps, je devais m'assurer que le périmètre de consolidation n'avait pas changé depuis N-1 à l'aide de l'organigramme mis à jour par la société. Si le périmètre avait changé, je devais changer les paramètres de consolidation sous REFLEX TITRE, un des modules du logiciel de consolidation REFLEX.

Le périmètre de consolidation est l'ensemble des entreprises qui entrent dans la composition du groupe.

³ Un groupe est un ensemble de sociétés placées sous le contrôle d'une autre.

Ce qui détermine comment les sociétés vont être intégrées individuellement est le pourcentage de contrôle. Ce dernier va déterminer la méthode de consolidation⁴. Le pourcentage d'intérêts quant à lui, va déterminer la part de résultat auquel la société mère a droit dans la filiale concernée.

CONVERSION ET INJECTION DES BALANCES

Une fois ce premier paramétrage fait, je devais imprimer les comptes sociaux de chaque société du groupe. Je devais ensuite injecter les balances sous REFLEX.

La deuxième étape consistait à contrôler la correcte affectation des comptes sous le logiciel REFLEX avec les comptes sociaux. Il pouvait parfois y avoir des erreurs d'affectation notamment pour les comptes 467 qui se compensaient. Dans ce cas, il fallait aller modifier l'affectation des comptes concernés sous REFLEX.

TRAITEMENT DES FLUX ET VERIFICATIONS

Une fois les bases mises en place, je pouvais commencer à saisir les mouvements de l'exercice du bilan à l'aide de l'annexe des comptes sociaux.

Pour l'actif, je devais principalement renseigner les acquisitions, cessions, et amortissements d'immobilisations de l'exercice, les variations de l'actif circulant ainsi que l'échéance des créances.

Pour le passif, je devais principalement renseigner l'affectation du résultat, les nouveaux emprunts souscrits sur l'exercice, le remboursement des emprunts de l'exercice, les variations du passif circulant ainsi que l'échéance des dettes.

Une fois ces flux renseignés, je devais vérifier la saisie. Plusieurs états existent pour la vérification de la saisie, ils rapprochent le solde de la balance injectée avec les a-nouveaux de l'exercice et les mouvements saisis.

Le principal contrôle à faire était de vérifier qu'il n'y avait pas d'écart entre la trésorerie dans les comptes et la trésorerie calculée dans le tableau de flux de Trésorerie.

⁴ Il existe trois méthodes de consolidation : intégration globale (détention des droits de vote à plus de 50%), intégration proportionnelle (détention conjointe des droits de vote) et mise en équivalence (détention des droits de vote à plus de 20%).

ELIMINATIONS DES OPERATIONS NON RECIPROQUES DE CONSOLIDATION

Les opérations non réciproques de consolidation sont des opérations que l'on n'éliminera pas chez une autre société. J'ai principalement retraité les dividendes.

Je devais simplement regarder le PV d'AG de l'affectation du résultat de l'exercice précédent de la société individuelle et inscrire le montant versé avec le nom de la société bénéficiaire.

RETRAITEMENTS DE CONSOLIDATION

On appelle « retraitements » l'ensemble des écritures comptables passées au niveau d'une même entité, pour corriger ses comptes et les mettre en conformité par rapport aux règles de présentation définies par le groupe. J'ai principalement retraité deux types d'écritures : les indemnités de départ à la retraite (IDR) ainsi que les crédits-bails.

Concernant les IDR, en comptes sociaux la comptabilisation au passif des IDR n'est pas obligatoire, cependant une mention est obligatoire dans l'annexe.

Dans toutes les consolidations que j'ai eu à effectuer, les sociétés ne comptabilisaient pas leurs IDR mais les mentionnaient seulement dans l'annexe.

Or, en comptes consolidés, il y a obligation de constater un passif lorsque des avantages seront versés à une date future à un membre du personnel.

Mon travail était de passer une écriture de variation de ces IDR.

Si la provision de l'exercice augmentait par rapport à l'exercice précédent, alors je passais cette écriture de variation :

<i>N° de compte</i>	<i>Libellé</i>	<i>Débit</i>	<i>Crédit</i>
687	Dotations aux provisions	X	
153	Provisions pour pensions		X

Si la provision de l'exercice diminuait par rapport à l'exercice précédent, alors je passais cette écriture de variation :

<i>N° de compte</i>	<i>Libellé</i>	<i>Débit</i>	<i>Crédit</i>
153	Provisions pour pensions	X	
787	Reprises sur provisions		X

Concernant les contrats de crédits-bails, le règlement CRC 99-02 dispose que « certaines méthodes sont considérées comme préférentielles dans les comptes consolidés ; ainsi les contrats de location-financement devraient être comptabilisés chez le preneur :

- au bilan sous forme d'une immobilisation corporelle et d'un emprunt correspondant ;
- au compte de résultat, sous forme d'une dotation aux amortissements et d'une charge financière. »

De ce fait, après avoir réunis tous les contrats de crédits-bails de chaque société individuelle, je les saisissais sous PROGEFI (logiciel de saisie des contrats de crédits-bails) en renseignant le montant, la date du contrat, et la valeur résiduelle. Ce dernier ressortait une écriture de retraitements que je n'avais plus qu'à passer sous REFLEX.

TRAITEMENTS DES INTRAGROUPES : OPERATIONS RECIPROQUES

Cette partie consiste à éliminer toutes les transactions qu'il y a eu dans les sociétés du groupe pour qu'il ne reste que les opérations effectuées avec l'extérieur.

Les opérations réciproques sont celles dont l'élimination n'affecte ni les capitaux propres, ni le résultat consolidé.

Il existe des intragroupes pour :

- le bilan : clients et fournisseurs, comptes courants, créances et dettes diverses ;
- le compte de résultat : frais et produits financiers, achats et ventes.

Un fichier d'intragroupes bilan et compte de résultat nous était directement envoyé par le client dans lequel il recensait toutes les opérations entre les sociétés du groupe. Je devais seulement m'assurer que :

- chaque compte « clients » chez une société avait sa contrepartie en compte « fournisseurs » chez une autre et inversement ;
- chaque « compte courant débiteur » chez une société avait sa contrepartie en « compte courant créditeur » chez une autre et inversement ;
- chaque compte « frais financiers » chez une société avait sa contrepartie en compte « produits financiers » chez une autre et inversement, etc...

Je devais ensuite vérifier que les intragroupes étaient bien saisis pour les bonnes sociétés. Pour ce faire, un état récapitulatif permettait de rapprocher toute la saisie et de faire ressortir toutes les erreurs. Ensuite, je n'avais qu'à aller modifier dans chaque société les intragroupes incorrectement saisis.

FISCALITE DIFFEREE

Les impôts différés sont tous les décalages temporaires en attente d'imposition, c'est une dette ou une créance d'impôt à constater.

En consolidation, il est obligatoire d'enregistrer au bilan et au compte de résultat consolidé les impositions différées provenant :

- du décalage temporaire entre la constatation comptable d'un produit ou d'une charge et son inclusion dans le résultat fiscal d'un exercice ultérieur ;
- des éliminations imposées par l'élimination des résultats internes ;
- des déficits fiscaux reportables des entreprises comprises dans la consolidation dans la mesure où leur imputation sur les bénéfices fiscaux futurs est proche.

Pour enregistrer ces impôts différés, je renseignais sous REFLEX les montants des opérations de l'exercice avec imposition différée comme :

- la contribution sociale de solidarité des sociétés (C3S) ;
- la participation des salariés ;
- l'effort construction.

Pour déterminer les montants à renseigner, je reprenais la feuille de détermination du résultat fiscal de la liasse fiscale pour déterminer les décalages temporaires.

CONSOLIDATION FINALE

Une fois tous ces travaux effectués, je lançais la consolidation. Cette opération rassemble tous les comptes individuels avec les retraitements effectués pour les regrouper et former les comptes consolidés.

Je devais m'assurer que les tableaux de variations de flux de trésorerie individuels et groupe étaient équilibrés, et qu'il n'y avait aucun écart dans les tableaux de variations des capitaux propres individuels et groupe.

Ensuite, je m'assurais que les rubriques suivantes étaient bien à 0 :

- titres de participations (sauf pour les sociétés hors groupe) ;
- comptes courants créditeurs et débiteurs (sauf pour les personnes physiques) ;
- dividendes reçus (sauf pour les sociétés hors groupe) ;
- redevances de crédit-bail.

Une fois tout cela effectué, les comptes consolidés pouvaient être sortis.

Cette première partie retrace en grandes lignes le groupe IN EXTENSO ainsi que mes missions réalisées.

Je conclurais cette première partie en disant que le groupe IN EXTENSO a été créé en 1991 à l'initiative du groupe mondial DELOITTE. C'est une structure importante à l'échelle nationale au sein de laquelle travaillent plus de 4 300 personnes.

Les activités du cabinet sont majoritairement l'expertise comptable, l'audit ainsi le conseil. La clientèle du groupe est composée pour la majorité de PE et de PME.

Comme prévu initialement lors de mon entretien pour ce stage, les missions qui m'ont été confiées en expertise comptable n'ont pas été nombreuses. Cependant, celles réalisées m'ont permis de conforter les points vus lors de mon précédent stage en cabinet et d'appréhender une façon différente de travailler.

Mon principal travail était d'établir des dossiers d'audit.

C'est lors d'un déplacement lors d'une mission d'audit chez une franchise que j'ai commencé à me renseigner sur la franchise et ses spécificités.

Je me suis alors posée la problématique suivante :

« *Comment auditer efficacement le chiffre d'affaires des franchiseurs ?* ».

Pour répondre à cette question, je ferai un plan en deux parties.

Ma première partie sera une présentation de la franchise en général. J'y évoquerai les différents risques et particularités du métier ainsi que les techniques de contrôle dont le commissaire aux comptes dispose pour appréhender ces risques. Il s'agit d'une première partie théorique à la fois sur le métier de franchiseur et sur les techniques d'audit.

Dans un second temps, j'appliquerai ces théories en proposant une démarche de contrôle du chiffre d'affaires des franchiseurs.

Dans un souci de confidentialité, le nom des entreprises a été modifié, ainsi que les noms du personnel.

2. LE CONTROLE DU CHIFFRE D’AFFAIRES DES FRANCHISEURS

La franchise est un terme vaste pouvant prendre différentes formes (franchise de service, distribution ou production) et organisations (franchise participative, master franchise, ...).

Le développement constant et soutenu de ce marché a nécessité un encadrement législatif, avec notamment la Loi DOUBIN et l’élaboration d’un code de déontologie européen de la franchise en 1972.

La réussite d’un réseau de franchise repose en grande partie sur ses actifs intangibles :

- Son savoir-faire : le franchiseur doit posséder un savoir-faire éprouvé qu’il devra dupliquer ;
- Sa marque : le réseau doit s’appuyer sur une marque forte, reconnue afin de fédérer à la fois ses clients mais également ses franchisés ;
- Son savoir-faire organisationnel : le franchiseur doit être capable de transmettre son savoir-faire métier, développer le réseau, développer de nouveaux concepts, intégrer des nouveaux franchisés, ...

Cette seconde partie qui constitue le cœur de mon mémoire se scindera en deux sous-parties.

La première sera plus théorique à la fois sur le métier de franchiseur et sur les techniques d’audit. Je ferai une présentation générale de la franchise, j’identifierai les différents risques et particularités du métier ainsi que les techniques de contrôle dont le commissaire aux comptes dispose pour appréhender ces risques.

Ces généralités feront office d’introduction pour répondre à ma problématique qui est :
« Comment auditer efficacement le chiffre d’affaires des franchiseurs ? ».

Dans la deuxième sous-partie j’apporterai une réponse technique à cette problématique. En effet, je présenterai la démarche pour auditer efficacement le chiffre d’affaires des franchiseurs à travers l’explication des outils mis en place, et la présentation du réseau audité. Je ferai ensuite une proposition d’outils d’aide au contrôle du chiffre d’affaires.

2.1 LA FRANCHISE : UN METIER ET DES RISQUES SPECIFIQUES A APPREHENDER PAR LE COMMISSAIRE AUX COMPTES

Cette première sous-partie aborde les aspects théoriques à la fois sur le métier de franchiseur ainsi que sur les techniques d'audit.

Après avoir défini et présenté les différents termes importants pour mon étude, j'aborderai les risques et particularités du métier de franchiseur ainsi que les techniques de contrôle à disposition du commissaire aux comptes.

2.1.1 DEFINITION DE LA FRANCHISE

A – LA FRANCHISE

La franchise est définie par le code de déontologie européen de la franchise comme : « un système de commercialisation de produits et/ou de services et/ou de technologies, basé sur une collaboration étroite et continue entre des entreprises juridiquement et financièrement indépendantes et distinctes, le franchiseur et ses franchisés, dans lequel le franchiseur accorde à ses franchisés le droit, et impose l'obligation d'exploiter une entreprise en conformité avec le concept du franchiseur.(...) »

La franchise s'appuie sur trois éléments fondamentaux :

- une notion de marque associée à une enseigne ou des produits ;
- l'apport aux franchisés d'un savoir-faire sous la forme d'un concept ayant fait ses preuves et qu'ils puissent réitérer ;
- la mise en place de moyens pour transmettre ce savoir-faire, animer et porter assistance au réseau.

La franchise est la seule forme de réseau qui exige un savoir-faire. En contrepartie de ce savoir-faire, les franchisés versent des redevances fixes et/ou variables pour l'utilisation du concept et pour le soutien ou les services apportés par le franchiseur.

B – LES DIFFERENTES FORMES DE FRANCHISE

Dans son arrêt du 28 janvier 1986 (Pronuptia), la Cour de Justice des Communautés Européennes a défini trois types de franchise :

- **les contrats de franchise de service**, « en vertu desquels le franchisé offre un service sous l'enseigne, le nom commercial voire la marque du franchiseur, et en se conformant aux directives de ce dernier ». Bien souvent, les franchiseurs complètent l'activité services avec une activité distribution (ex : fourniture de la cire épilatoire pour les centres Esthetic Center, approvisionnement des restaurants en viande pour les restaurants La Boucherie, ...).

- **les contrats de franchise de production**, « en vertu desquels le franchisé fabrique lui-même, selon les indications du franchiseur, des produits qu'il vend sous la marque de celui-ci ».

- **les contrats de franchise de distribution**, « en vertu desquels le franchisé se borne à vendre certains produits dans un magasin qui porte l'enseigne du franchiseur ». Le franchiseur peut alors être ou non producteur des produits vendus par les franchisés. Lorsqu'il n'est pas producteur son rôle est celui d'une centrale d'achats.

C – LES FORMES ALTERNATIVES DE RESEAUX

La franchise n'est pas le seul modèle à mettre en relation des entrepreneurs indépendants avec à leur tête une personne morale leur mettant à disposition une enseigne, une marque, des signes de ralliement. En effet, de nombreux autres modèles contractuels existent et se différencient par leur cadre juridique ainsi que par les risques attribués à chacune des parties.

Les différents modèles contractuels organisés avec une tête de réseau et des entreprises indépendantes, alternatifs à la franchise, sont les suivants :

LA LICENCE DE MARQUE

La concession de licence de marque est un contrat voisin de la franchise. Elle consiste en une autorisation faite à un commerçant indépendant d'utiliser une enseigne ou une marque, sous certaines conditions, destinées à faire respecter les normes et le concept du réseau. Seule la marque (agencements, enseigne, ...) est mise à disposition, il n'y a pas de notion de savoir-faire en théorie. Ce système laisse davantage de liberté à l'entrepreneur indépendant et est, de manière générale, une première étape avant l'entrée dans la franchise pour la tête de réseau.

LA COMMISSION-AFFILIATION

Tout comme la franchise ou la licence de marque, la commission-affiliation met en relation une tête de réseau avec des entrepreneurs indépendants sous enseigne. La particularité de la commission-affiliation réside dans la gestion des stocks, puisque ceux-ci restent la propriété de la tête de réseau (contrat de dépôt-vente). Le chiffre d'affaires du commerçant est constitué par les commissions versées sur les ventes réalisées (le plus souvent de l'ordre de 30 à 35% du chiffre d'affaires du magasin). Cette formule est très utilisée dans les réseaux de prêt-à-porter (Etam, Mango, Orchestra, Morgan...).

Le principal avantage est que les invendus sont intégralement repris par le fabricant, le commerçant n'a donc aucun investissement et aucun risque lié aux stocks. Le détaillant perd en indépendance ce qu'il gagne en sécurité. En effet, il ne choisit pas les articles de la collection, il ne gère pas les stocks ou le réassort et les décors de vitrine sont le plus souvent imposés. Ce modèle est celui qui est le plus proche de la franchise.

LA CONCESSION

Ce système de distribution, par lequel un commerçant accorde l'exclusivité de la revente de ses produits à un entrepreneur indépendant sur un territoire délimité, est particulièrement développé dans le secteur de l'habitat (Mobalpa, ...).

Le plus souvent, le contrat de concession comprend également une exclusivité réciproque qui interdit à l'entrepreneur indépendant de vendre des produits concurrents à ceux du concédant ainsi que la mise à disposition d'une marque ou enseigne.

LA LOCATION-GERANCE

Contrairement aux autres systèmes, en location-gérance, l'entrepreneur indépendant n'est pas propriétaire du fonds de commerce qu'il exploite. Celui-ci demeure la propriété du franchiseur. La location-gérance est répandue dans les secteurs où les investissements sont importants, notamment dans la restauration.

LA GERANCE-MANDAT

La gérance-mandat permet à une personne, sans capacité d'investissement, de gérer un point de vente. En effet, dans ce système la tête de réseau confie la gestion du fonds de commerce à un tiers, et le rémunère proportionnellement au chiffre d'affaires réalisé. Ce type de contrat est souvent pratiqué dans l'hôtellerie, où les niveaux d'investissement sont élevés.

LA FRANCHISE PARTICIPATIVE

La franchise participative relève de l'association de capitaux, et fait rentrer en partie le franchisé dans le capital du franchiseur. Les parts de la franchise sont donc réparties entre le franchisé et le franchiseur.

Le franchiseur prend ainsi une part mineure du capital du franchisé afin d'injecter le complément d'apport nécessaire au lancement de son activité.

Ce système est extrêmement controversé puisqu'il peut mettre à mal l'indépendance du franchisé dans le cas où le franchiseur atteindrait une minorité de blocage.

LA MASTER FRANCHISE

Ici, le franchiseur transmet à un entrepreneur indépendant le droit de franchiser lui-même l'enseigne sur un territoire donné (généralement un pays ou une région). Ainsi, il devient à son tour franchiseur, uniquement sur le territoire défini. En pratique, les franchises françaises ont généralement recours à ce système lorsqu'elles souhaitent s'expatrier et créent ainsi une master franchise par pays. Ceci est d'autant plus vrai lorsqu'il existe de fortes divergences culturelles.

D – LE CADRE REGLEMENTAIRE DE LA FRANCHISE

En France, il n'existe pas de droit spécifique de la franchise. En effet, le "droit de la franchise" fait appel à la fois au droit de la concurrence, au droit des marques, au droit de la distribution, au droit de la propriété intellectuelle, au droit des sociétés, etc. Toutefois, plusieurs textes européens et français permettent de poser un cadre réglementaire à la franchise comme :

- la loi Doubin ;
- le code de déontologie européen de la franchise ;
- le contrat de franchise.

L'ARTICLE L.330-3 DU CODE DE COMMERCE, DIT « LOI DOUBIN »

La loi Doubin n'est pas spécifique à la franchise mais est relative au développement des entreprises commerciales et artisanales, de manière générale, et à l'amélioration de leur environnement économique, juridique et social.

L'article L.330-3, ancien premier article de la loi Doubin, dispose que « toute personne qui met à la disposition d'une autre personne un nom commercial, une marque ou une enseigne, en exigeant d'elle un engagement d'exclusivité ou de quasi-exclusivité pour l'exercice de son activité, est tenue préalablement à la signature de tout contrat conclu dans l'intérêt commun des deux parties de fournir à l'autre partie un document donnant des informations sincères, qui lui permettent de s'engager en connaissance de cause. (...) »

Ces éléments se matérialisent dans un document appelé DIP (Document d'Information Précontractuelle).

Le DIP présente la franchise dans toutes ses caractéristiques : juridiques, historiques, commerciales, financières, géographiques, économiques... Il présente également les caractéristiques principales du contrat proposé au futur franchisé (durée, conditions de renouvellement, de résiliation et de cession, le champ des exclusivités éventuellement prévues, ...), ainsi que la nature et le montant des dépenses et investissements spécifiques à l'enseigne ou à la marque qui devront être engagés avant de commencer l'exploitation.

Le but de ce document est de présenter l'ensemble des caractéristiques de la franchise afin que le candidat puisse savoir quel réseau correspond le mieux à son projet et ainsi faire son choix en toute connaissance de cause.

LE CODE DE DEONTOLOGIE EUROPEEN DE LA FRANCHISE

Ce code, applicable en France, est la remise à jour du code créé en 1972 par Fédération Française de la Franchise (FFF). Chaque fédération ou association nationale adhérant à la Fédération Européenne de la Franchise (EFF) a participé à sa rédaction et en assure la promotion, l'interprétation et l'adaptation, utiles dans son propre pays.

Ce code de déontologie se veut être simplement un code des bons usages et de bonne conduite pour les relations entre les franchiseurs et les franchisés en Europe (la dernière mise à jour date de décembre 2011). Le code donne une définition générale de la franchise et définit les principes directeurs devant la guider.

Il présente le franchiseur comme « l'initiateur d'un réseau de franchise constitué de lui-même et de franchisés, dont il a vocation à assurer la pérennité » et fixe les droits et devoirs de chacune des parties.

Le code de déontologie fixe également des principes concernant la sélection et le recrutement des franchisés, ainsi que la publicité et la divulgation par le franchiseur au franchisé potentiel de toutes les informations nécessaires à sa décision.

Il précise le contenu du contrat de franchise dans le respect des droits nationaux et communautaires, et insiste notamment sur le fait que le contrat de franchise doit définir sans ambiguïté les obligations et les responsabilités respectives de chacune des parties ainsi que toutes autres clauses matérielles de leur collaboration.

LE CONTRAT DE FRANCHISE

Le contrat de franchise, établi par le franchiseur, précise les droits, obligations et responsabilités des parties. Il doit traduire la stratégie du réseau de franchise et indiquer les moyens nécessaires pour atteindre la réalisation du concept de franchise.

Il fixe notamment les conditions suivantes : durée, obligations financières du franchisé, clauses de résiliation, cession ou transfert du contrat, clauses de non concurrence,...

Une jurisprudence abondante précise également, à travers les décisions des juges, les responsabilités, droits et devoirs des franchiseurs et des franchisés dans l'application des règles du contrat de franchise. En outre, un règlement d'exemption des accords de la franchise, né en 1989, est régulièrement renouvelé et mis à jour.

2.1.2 LES RISQUES ET PARTICULARITES DU METIER DE FRANCHISEUR

A – LE METIER DE FRANCHISEUR

DEFINITION

Selon le code de déontologie européen de la franchise « le franchiseur est l'initiateur d'un « réseau de franchise » constitué du franchiseur et des franchisés et dont il a vocation à assurer la pérennité.

Le franchiseur devra :

- avoir mis au point et exploité avec succès un concept pendant une période raisonnable et dans au moins une unité pilote avant le lancement du réseau ;
- être titulaire des droits sur les signes de ralliement de la clientèle : enseigne, marques et autres signes distinctifs ;
- apporter à ses franchisés une formation initiale et leur apporter continuellement une assistance commerciale et/ou technique pendant toute la durée du contrat.

[...] Le franchiseur sélectionne et n'accepte que les franchisés qui, d'après une enquête raisonnable, auraient les compétences requises (formation, qualités personnelles, capacités financières) pour l'exploitation de l'entreprise franchisée. »

DIFFERENTES FORMES D'EXPLOITATION DU RESEAU PAR LE FRANCHISEUR

Le franchiseur peut développer son réseau de deux manières différentes.

En effet, il peut :

- faire appel à des membres indépendants (franchisés) qui seront affiliés au réseau ;
- créer un réseau mixte composé à la fois de franchisés mais également de points de vente.

► Le choix du réseau « d'indépendants affiliés »

Plutôt que de développer ses propres points de vente, la tête de réseau conclut des contrats avec des commerçants indépendants qui, en échange d'une contrepartie financière, se voient autorisés à exercer une activité sous l'enseigne et selon le concept de la tête de réseau.

Les membres du réseau de franchise sont indépendants juridiquement et sont donc maîtres de leurs profits et assument les risques de leur entreprise. Ils restent néanmoins tenus de respecter les obligations prévues dans leur contrat de franchise conclut avec le franchiseur.

La tête de réseau, autrement dit le franchiseur, transmet à son affilié un savoir-faire et l'autorise à l'exploiter à l'enseigne du réseau. Elle l'assiste également tout au long du contrat pour faciliter son succès.

Il y a plusieurs avantages à ce choix d'affiliation :

- l'investissement est moindre que dans un réseau intégré ;
- la croissance est plus rapide car le franchiseur n'a pas à apporter tous les fonds.

Les contraintes pour le franchiseur sont au nombre de deux :

- le franchiseur à l'interdiction d'imposer des prix de revente à ses affiliés ;
- il a également l'impossibilité de contrôler de manière absolue l'activité des franchisés qui gardent la liberté de gestion de leur entreprise.

► Le choix du réseau « mixte »

Dorénavant, la majorité des réseaux de franchise pratique la mixité en disposant à la fois de points de vente et de franchisés.

L'expression « réseau mixte » signifie que le franchiseur peut également intégrer certains points de vente dans son réseau. Le franchiseur est propriétaire et/ou contrôle l'ensemble des points de vente ou « magasins intégrés » de son réseau.

Par exemple, dans un réseau mixte de restauration, l'ensemble des restaurants intégrés appartient et est contrôlé par une même entité, le franchiseur.

Le choix du franchiseur de créer un réseau mixte se fait lorsqu'aucun indépendant ne peut investir d'argent et que l'implantation et l'exploitation des points de vente nécessitent des fonds importants.

L'avantage de ce développement mixte pour le franchiseur est qu'il maîtrise tous ses points de vente, fixe les prix sans l'accord des gérants et maîtrise le moindre détail de sa politique commerciale.

L'inconvénient du développement des points de vente est qu'il nécessite un coût important de la part du franchiseur. En effet, les gérants des points de vente sont seulement salariés, c'est donc la tête de réseau qui est propriétaire de tous les points de vente et qui doit apporter tous les fonds nécessaires au bon fonctionnement du réseau.

Un jeune réseau de franchise n'a généralement pas les moyens d'être propriétaire de ses points de vente dès la création, sauf si le développement de ce dernier se fait lentement.

On retrouve ce choix de réseau, une fois que la franchise est bien implantée sur le territoire, qu'elle a une renommée conséquente et donc les fonds pour reprendre tout ou partie des points de vente jusqu'alors exploités par des indépendants.

McDonald's et sa réorganisation prévoyant une augmentation de ses restaurants gérés en franchise, illustrent parfaitement ces propos. Du fait de la baisse du chiffre d'affaires de cette dernière année de plusieurs milliards de dollars, le géant américain a décidé de réorganiser son réseau.

Selon le magazine L'expansion, McDonald's va ainsi : « accélérer le nombre de ses magasins gérés sous franchise : environ 3 500 restaurants supplémentaires gérés en propres vont être vendus à ses franchisés d'ici 2018. Ceci portera de 81% actuellement à environ 90% le nombre de ses 36 000 magasins sous franchise.

En faisant un pas supplémentaire vers la franchise totale, McDonald's emprunte la voie de son grand rival Burger King qui ne gère en propre que 1% de ses 7 300 restaurants aux Etats-Unis et au Canada. »

L'avantage de ne plus gérer les restaurants en propre garantit « une trésorerie beaucoup plus stable et prévisible ».

Le but de cette nouvelle structure est également de réaliser 300 millions de dollars d'économies nettes par an d'ici 2017, du fait que le franchiseur n'aura plus la gestion du capital immobilier et du personnel à gérer.

B – LES RISQUES SPECIFIQUES DU CHIFFRE D'AFFAIRES DU FRANCHISEUR

LES RISQUES INHERENTS AU CHIFFRE D'AFFAIRES

La norme d'exercice professionnelle (NEP) 240 « *Prise en considération de la possibilité de fraudes lors de l'audit des comptes* » indique que : « Lors de la planification et de la réalisation de son audit, le commissaire aux comptes identifie et évalue le risque d'anomalies significatives dans les comptes et conçoit les procédures d'audit à mettre en œuvre en réponse à cette évaluation. Ces anomalies peuvent résulter d'erreurs mais aussi de fraudes. »

L'évaluation par le commissaire aux comptes de la conception et de la mise en œuvre des contrôles de l'entité consiste à apprécier si un contrôle, seul ou en association avec d'autres, est théoriquement en mesure de prévenir, détecter ou corriger les anomalies significatives dans les comptes.

L'évaluation du risque est définie par la NEP 315 sur la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes.

La CAC acquiert une connaissance suffisante de l'entité, notamment lors de son contrôle interne, afin d'identifier et d'évaluer le risque d'anomalies significatives dans les comptes et de concevoir et mettre en œuvre les procédures d'audit permettant de fonder son opinion sur les comptes.

Pour expliquer en quoi cette notion de risque intervient dans la mission de l'auditeur, il convient au préalable de définir cette notion.

Le risque est ainsi un « danger, inconvénient plus ou moins probable auquel on est exposé ». Il s'agit donc d'une notion large et dépendante de son environnement.

Le risque d'audit est composé de 3 risques :

- **Risque inhérent** : risque lié directement à l'entité, à son activité, sa structure juridique... ;
- **Risque de contrôle** : le fait que le contrôle interne de l'entreprise ne soit pas optimal ;
- **Risque de non détection** : risque lié au fait que le commissaire aux comptes passe à côté d'une anomalie.

➔ On peut en conclure que plus le risque inhérent et le risque de contrôle seront faibles, plus les travaux à conduire seront également faibles et donc le programme de travail du commissaire aux comptes allégé.

Chaque activité contient en elle-même un grand nombre de risques qui seront par la suite maîtrisés ou amoindris par des dispositifs de prévention mis en place. Ces dispositifs sont représentés par la mise en place de procédures de contrôle interne de la part de la société.

Je vais donc m'intéresser aux risques spécifiques touchant plus particulièrement le chiffre d'affaires.

Les indicateurs montrant un risque relatif au cycle ventes sont :

- annulation de factures
- augmentation anormale des ventes
- augmentation anormale des retours clients
- utilisation importante du compte « clients divers »
- nombre importants d'ajustement comptable (clients douteux, pertes sur créances)
- variation des délais de paiement
- détournement de chèques
- sous-facturation ou surfacturation
- création de clients fictifs

Les deux plus gros risques de fraude liés au cycle ventes sont la fraude sur les encaissements et la fraude sur les décaissements.

La fraude sur encaissements :

- le produit n'apparaît pas en comptabilité pour permettre de détourner le règlement : non enregistrement de la vente, annulation de la transaction, enregistrement d'une contrepartie anormale, transfert de la créance détournée sur un autre compte client ...
- le produit comptabilisé n'est pas fidèle à la transaction : sous-facturation, création de fausses remises, surfacturation ...

La fraude sur décaissement : remboursement fictif d'un client, surévaluation d'un remboursement, falsification d'un avoir.

LES SOURCES DE REVENUS DU FRANCHISEUR

L'activité principale d'un franchiseur est l'exploitation d'un réseau de franchise, c'est-à-dire la gestion et l'animation de ce dernier.

Le chiffre d'affaires du franchiseur est donc basé sur les prestations qu'il effectue pour ses franchisés et, le cas échéant, pour ses filiales.

Les sources de revenus du franchiseur sont au nombre de cinq :

- les droits d'entrée ;
- les royalties ;
- les participations publicitaires ;
- les commissions de référencement ;
- les prestations de back-office.

► Le droit d'entrée

Une des sources de revenus du franchiseur est la facturation d'un droit d'entrée. Ce droit d'entrée représente la participation financière versée par le franchisé au franchiseur, lors de son entrée dans le réseau. Cette participation financière rémunère diverses prestations fournies par le franchiseur telles :

- la formation initiale du franchisé ;
- les diverses prestations liées au lancement du franchisé (implantation, plan de communication, ...) ;
- l'accès au savoir-faire de l'enseigne ;
- l'accès à la marque et son développement...

Afin d'identifier les prestations comprises dans le droit d'entrée facturé, il faudra prendre connaissance du contrat de franchise signé entre les deux parties.

Certains réseaux, afin d'afficher un droit d'entrée en apparence faible et ainsi attirant pour les futurs franchisés, peuvent facturer certaines des prestations de lancement du franchisé, ou d'accès au réseau, en dehors du droit d'entrée.

Le montant du droit d'entrée dans la franchise n'est souvent pas directement lié aux coûts évoqués ci-dessus, mais dépend également de la notoriété de la franchise.

Dans certains réseaux de franchise, le droit d'entrée est négociable. Ce peut être le cas lorsqu'un franchisé possède déjà point de vente dans le réseau.

► Les royalties

La seconde source de rémunération du franchiseur correspond aux redevances périodiques facturées aux franchisés, communément appelées « royalties ».

Elles sont le plus souvent calculées en fonction du chiffre d'affaires des franchisés mais peuvent également être forfaitaires ou bien mixtes (une part forfaitaire et une part variable).

De manière générale, les royalties rémunèrent :

- l'utilisation de la marque ;
- la mise à disposition du savoir-faire ;
- la formation continue ;
- l'assistance permanente...

Le taux fixé doit être cohérent avec celui du secteur d'activité du franchiseur. Un taux supérieur au marché sera le signe que les franchisés sont prêts à payer davantage pour pouvoir utiliser la marque et le savoir-faire du franchiseur.

► Les commissions de référencement

Cette troisième source de revenus concerne les commissions de référencement, qui correspondent aux commissions versées par les fournisseurs, généralement en fonction des volumes achetés par le réseau.

Il s'agit de revenus attribuables davantage aux franchisés qu'au franchiseur.

En effet, dans la plupart des cas, les franchiseurs reversent en partie ces commissions perçues aux franchisés. Les commissions conservées par le franchiseur rémunèrent, quant à elles, la gestion administrative et commerciale des contrats de référencement.

► Les participations publicitaires

La quatrième source de revenus du franchiseur est la participation publicitaire. Cette dernière correspond aux frais de communication nationale ou locale, ainsi qu'à la mise à disposition de supports de communication du réseau de franchise. La plupart du temps, ces prestations sont calculées en pourcentage du chiffre d'affaires.

Le budget consacré à la publicité ne peut constituer une véritable base d'enrichissement du franchiseur, mais doit être affecté, en toute transparence vis-à-vis du réseau, à des dépenses réelles de promotion de la marque, des produits et des activités.

L'augmentation du nombre de franchisés constitue aussi un levier pour le budget de publicité. Le nombre de cotisants aux frais de publicité augmentant, la mise en commun des moyens permet des possibilités d'actions auxquelles un indépendant seul ne pourrait prétendre.

De manière générale, l'importance du budget alloué par le réseau de franchise à la publicité et à sa communication, influence la capacité du réseau à développer une marque avec une notoriété et une identité forte, éléments essentiels afin d'attirer de nouveaux franchisés et de fidéliser la clientèle du réseau.

Toutefois, les prestations publicitaires sont financièrement neutres pour le franchiseur, puisque celles-ci sont entièrement investies par le franchiseur dans son budget de communication.

► **Les prestations de back-office**

Les prestations de back-office rémunèrent les fonctions « support » assurées par le franchiseur. Il s'agit notamment de prestations sociales et juridiques, ou encore administratives et financières.

Ce sont des prestations assurées par le franchiseur pour le compte des autres sociétés du réseau de franchise.

Les charges prises en compte dans ces prestations sont principalement des charges de personnel des différents services (administratif et financier, social, ...) et des charges externes (énergie, loyers, fournitures...).

L'IMPORTANCE DU CONTROLE INTERNE DU CHIFFRE D'AFFAIRES

► **Définition**

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration d'une entité, par ses dirigeants et par d'autres employés, conçu pour fournir une assurance raisonnable quant à l'atteinte des objectifs dans les domaines suivants : l'efficacité et l'efficience des opérations ; la fiabilité du reporting financier ; le respect des lois et règlements. » (Pigé, 2008, p.147).

Les procédures mises en place impliquent le respect des politiques de gestion, la prévention et la détection des irrégularités et inexactitudes, l'exactitude des enregistrements comptables et l'établissement d'informations financières et comptables fiables.

Selon l'Autorité des Marchés Financiers, les 5 composantes du contrôle interne sont :

- l'organisation : la mise en œuvre d'une politique de contrôle interne repose sur une organisation adéquate :
 - délégation de pouvoir ;
 - gestion des ressources humaines ;
 - système d'information adapté ;
 - procédures pertinentes ;
- la diffusion d'informations en interne : la communication des informations doit être suffisante et adéquate ;
- le système d'identification, d'analyse et de gestion des risques ;
- les activités de contrôles sont présentes à tous les niveaux et dans toutes les fonctions. Elles sont déterminées en fonction des objectifs et enjeux ;
- le pilotage du dispositif de contrôle interne : le pilotage vérifie la pertinence du dispositif et son adéquation aux objectifs de la société.

Il en découle que le contrôle interne est un dispositif incontournable en ce qui concerne la maîtrise des risques.

► **Objectifs du contrôle interne ventes**

L'existence d'un système de contrôle interne bien conçu et correctement appliqué est un sérieux indice de la fiabilité des comptes, c'est-à-dire de la coïncidence entre les données comptables et la réalité.

Le contrôle interne préconise la décomposition de chaque processus en activités puis en tâches dont les objectifs sont précis. A chaque tâche correspond des risques.

Le contrôle interne du cycle ventes repose sur trois questions fondamentales :

- Quelles sont les procédures mises en place par la direction avec, pour objectif, la réalisation d'un contrôle interne efficace ?
- Ces procédures sont-elles effectivement présentes et réalisées ?

- Dans quelle mesure ces procédures sont-elles satisfaisantes pour créer un bon contrôle interne et donc pour produire des documents financiers réguliers et sincères ?

Cette approche permet ainsi d'identifier les risques d'erreurs éventuels et les procédures à mettre en œuvre pour couvrir ces risques ainsi qu'une limitation des contrôles des comptes aux zones de risques identifiées.

Le contrôle interne de la fonction ventes doit garantir que :

- les séparations de fonctions sont suffisantes ;
- tous les produits expédiés ou services rendus sont facturés et enregistrés sur la bonne période ;
- tous les avoirs à émettre sont comptabilisés sur la bonne période ;
- toutes les ventes/avoirs sont réels et séquentiels (chronologie des numéros) ;
- les prix pratiqués sont autorisés ;
- les ventes enregistrées sont correctement évaluées ;
- des dépréciations de créances sont adoptées dès l'appréciation d'un risque ;
- toutes les ventes et avoirs enregistrés sont correctement imputés ;
- les créances sont recouvrées avec rapidité.

Le chiffre d'affaires dans une entreprise est une zone de risque majeure, dès lors que des procédures adéquates ne sont pas mises en place pour en effectuer le suivi.

Suite à l'étude des procédures de contrôle interne et la réalisation de tests pour vérifier que ces procédures sont correctement appliquées au sein de la société, le commissaire aux comptes émet des recommandations. Ces recommandations ont pour objectif de matérialiser les points forts et les points faibles du contrôle interne relevés lors de l'intervention. Cela permet également au client d'identifier les procédures à risques et ainsi de mettre en place des actions permettant de les réduire.

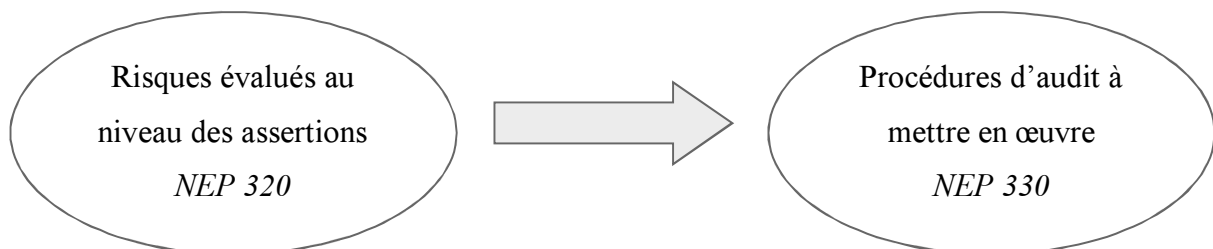
2.1.3 LES TECHNIQUES DE CONTROLE A DISPOSITION DU CAC

Après avoir défini les particularités de l'audit du chiffre d'affaires ainsi que les spécificités du réseau de franchise en matière de risques, j'expliquerai de quelle manière le commissaire aux comptes doit procéder pour répondre à ces différents risques. J'étudierai les moyens de contrôle qui sont à disposition du commissaire aux comptes afin de répondre aux risques d'audit identifiés.

A – MISE EN PLACE DE PROCEDURES D'AUDIT EN REPONSE A L'EVALUATION DES RISQUES

Comme nous l'avons montré précédemment, après avoir identifié et évalué les risques de la mission d'audit du chiffre d'affaires, le commissaire aux comptes met en place des procédures d'audit afin de répondre aux risques identifiés.

L'objectif de cette phase est de mettre en parallèle les risques identifiés et les procédures d'audit y répondant.



La NEP 330 précise que l'auditeur doit définir son plan de mission ainsi que son programme de travail, qu'il devra suivre tout au long de la phase de mise en œuvre des procédures dans le but de répondre aux risques évalués. Il doit donc déterminer la nature de son intervention, son calendrier et l'étendue des procédures qu'il devra réaliser.

Il existe deux types de procédures auxquelles peut recourir le commissaire aux comptes : les tests de procédures et les contrôles de substance.

Ces deux types de procédures d'audit peuvent être utilisées soit séparément, soit conjointement.

LES TESTS DE PROCEDURES

► Objectifs des tests de procédures

L'objectif de ce premier type de procédure d'audit est d'apprécier l'efficacité des contrôles mis en œuvre par l'entité dans le but de prévenir, détecter et corriger les anomalies significatives au niveau des assertions. Par exemple, un test de procédure peut être mis en place pour vérifier l'exhaustivité des ventes.

De multiples contrôles peuvent être utilisés par le commissaire aux comptes afin de juger de l'efficacité du contrôle interne de la société.

La principale méthode consiste à récolter des informations, au travers d'entretiens, auprès des organes de direction de la société ou de toute autre personne, concernant les processus de la société, et mettre en place des tests afin de vérifier la véracité des propos.

L'auditeur peut et doit utiliser d'autres techniques de contrôle tel que les procédures analytiques, ou encore l'observation physique.

Les tests de procédure sont d'autant plus utilisés par le commissaire aux comptes, dans sa mise en œuvre des procédures d'audit, que celui-ci s'appuie sur l'efficacité du contrôle interne lors de son évaluation du risque d'anomalies significatives.

Pour contrôler les assertions, le commissaire aux comptes peut construire des tests informatiques. L'objectif de ces tests est de valider les données de synthèses, c'est-à-dire les données ayant été transformées afin d'aboutir à une information comptable. Effectivement, en validant les données de synthèse, l'auditeur valide les étapes, les processus qui transforment les données élémentaires en éléments de synthèse.

► Construction de tests

L'utilisation de l'informatique et notamment d'Excel peut être très pertinente pour effectuer des tests de procédures. La démarche de construction des tests de fonctionnement du chiffre d'affaires peut s'établir comme suit :

- Définition des objectifs des tests de contrôle ;
- Mode opératoire ;
- Conclusions ;
- Conséquences sur le programme de travail.

Afin de comprendre la démarche de la construction des tests de contrôle informatiques, nous allons dérouler cette démarche avec l'exemple de construction d'un test concernant une assertion du cycle ventes : l'exhaustivité.

Objectif

La première étape est de définir l'objectif du contrôle. Pour valider l'exhaustivité des ventes, il faut s'assurer que toutes les factures sont comptabilisées une fois seulement. Pour ce faire, le commissaire aux comptes doit rechercher les éventuels doublons dans les factures ou bien les factures manquantes.

Mode opératoire

La base du test concernant l'exhaustivité des ventes est le fichier du journal des ventes de la société. A partir de ce fichier, le commissaire aux comptes va chercher si des sauts de facturation ou des doublons apparaissent.

La mise en place de ce test est simple, il faut tout d'abord faire un tri pour conserver seulement les comptes « 411 », afin de conserver une seule ligne pour chaque écriture et donc un seul numéro de facture.

La seconde étape consiste à créer une colonne avec la formule suivante : N° de facture de la ligne – N° de facture de la ligne précédente.

L'objectif de ce test étant d'identifier les numéros ne se suivant pas, il faut créer un filtre sur cette colonne recherchant les montants différents de « 1 ».

Conclusion du test

Les factures identifiées par le filtre recherchant les montants différents de « 1 » indiquent que les factures précédentes sont manquantes ou en doublons.

Si la colonne indique le chiffre « 2 », cela veut dire qu'il manque une facture, si la colonne indique « 5 » alors il manque 4 factures etc... Si la colonne indique le chiffre « 0 », cela veut dire qu'il y a un doublon car un même numéro de facture est enregistré deux fois.

Conséquences du test sur la mission

A la suite de l'identification de factures manquantes ou de doublons dans les numéros de factures, l'auditeur doit chercher des explications concernant ces anomalies et proposer des procédures permettant d'y remédier, comme par exemple demander aux responsables de pratiquer ce contrôle mois par mois et expliquer les anomalies.

Pour conclure sur les tests de procédures nous allons voir que suivant les conclusions tirées de ceux-ci, les conséquences sur la mission d'audit sont différentes :

- Si le fonctionnement est fiable :
 - La conclusion contribue à l'évaluation finale du contrôle interne ;
 - L'auditeur pourra s'appuyer sur le contrôle interne et donc limiter ses contrôles.
- Si le fonctionnement n'est pas fiable :
 - L'auditeur évalue le risque lié au dysfonctionnement identifié ;
 - Le programme de contrôle des comptes sera renforcé sur ce cycle.

LES CONTROLES DE SUBSTANCE

Le deuxième type de procédure d'audit est le contrôle de substance qui est une procédure d'audit mise en œuvre pour détecter les anomalies significatives au niveau des assertions. Ce contrôle comprend les tests de détail et les contrôles de substances analytiques.

Ces contrôles sont notamment mis en place lorsqu'au cours de son évaluation du risque d'anomalie significative, l'auditeur a identifié un risque inhérent élevé. Pour répondre à ce risque spécifique, l'auditeur adopte une démarche particulière et doit donc mettre en œuvre des contrôles de substance.

Le risque d'anomalies significatives comprend le risque lié au contrôle, donc si les résultats des tests de procédures réalisés ne sont pas concluants, le commissaire aux comptes doit étendre ses contrôles de substance autant que nécessaire.

Le commissaire aux comptes privilégie également les contrôles de substance en cas de faiblesse du contrôle interne ou bien en cas de non efficacité de celui-ci.

En effet, du fait que le contrôle interne ne soit pas fiable, la mise en place de tests de procédure n'apparaît pas pertinente et l'auditeur doit privilégier les contrôles de substance.

Même si le commissaire aux comptes évalue positivement la conception et la mise en œuvre du contrôle interne d'une société, il convient d'apprécier la pertinence globale des données comptables et financières issues de la société. Cette appréciation globale s'effectue par une revue analytique des comptes de la société, qui correspond à l'analyse de la cohérence des données comptabilisées vis-à-vis d'autres données, telles :

- la cohérence avec les données historiques de la société ;
- la cohérence avec les informations obtenues sur la période ;
- la cohérence avec le secteur d'activité de la société.

Outre les contrôles de substance analytiques, le commissaire aux comptes doit également mettre en place des tests de détail. L'objectif de ces tests de détail est d'analyser la validité des éléments collectés. Le commissaire aux comptes dispose de plusieurs méthodes afin de sélectionner les éléments à collecter lors de ces tests.

B – TECHNIQUES DE CONTROLE

DEFINITION

La NEP 500, relative au caractère probant des éléments collectés, définit les différents techniques, que peut utiliser le commissaire aux comptes, afin de collecter les éléments nécessaires dans le but de fonder son opinion sur les comptes. Le commissaire aux comptes peut opter parmi les techniques suivantes :

- **L'inspection des documents.** Cela consiste à étudier les documents internes ou externes à la société, peu importe leurs formes ;
- **L'inspection d'actifs corporels.** Il s'agit de contrôler la validité de l'existence physique des actifs corporels comptabilisés par la société ;
- **L'observation physique.** Elle consiste à observer la manière dont une procédure est exécutée au sein d'une société, comme par exemple assister à l'inventaire physique du stock pour apprécier le comptage de celui-ci ;
- **La demande d'information.** Celle-ci peut être adressée à des personnes de la société auditée ou bien à des personnes extérieures ;
- **La demande de confirmation des tiers.** Cette technique permet à l'auditeur, de se faire confirmer directement auprès d'un tiers de la société, une ou plusieurs informations ;

- **La vérification d'un calcul ;**
- **La réexécution de contrôles ;**
- **Les procédures analytiques.** Cette technique fera l'objet d'une étude approfondie ci-après. Ces procédures de contrôle permettent de valider des informations à partir de :
 - Leur corrélation avec d'autres informations issues ou non des comptes ;
 - Leur corrélation avec des données antérieures, postérieures ou prévisionnelles de la société ou de sociétés similaires ;
 - L'analyse des variations significatives ou des tendances inattendues.

Ces techniques de contrôles s'utilisent individuellement ou en combinaison à tous les stades de la mission d'audit légal des comptes.

PROCEDURES ANALYTIQUES

Afin de collecter les éléments nécessaires à la formation de son opinion sur les comptes d'une société, le commissaire aux comptes peut recourir aux procédures analytiques qui sont une des techniques de contrôle mises à sa disposition. Cette technique de contrôle entre dans le cadre des contrôles de substance, qui sont une des deux procédures d'audit que l'auditeur met en place afin de détecter les anomalies significatives au niveau des assertions, l'autre procédure étant, comme nous l'avons vu auparavant, les tests de procédure.

► Mise en œuvre des procédures analytiques

Les procédures analytiques interviennent tout au long de la mission d'audit, obligatoirement lors de la prise de connaissance de la société auditée et lors de la revue de cohérence d'ensemble des comptes à la fin de la mission.

Lors de la prise de connaissance et l'évaluation des risques de l'entité.

A ce stade de la mission, la mise en œuvre de cette technique permet à l'auditeur d'identifier des événements ou des opérations inhabituelles.

Effectivement, le commissaire aux comptes peut, par exemple, mettre en corrélation les données de la société avec celles des exercices précédents afin de relever les éventuelles variations significatives. Cela lui permettant d'orienter ses travaux vers ces opérations inhabituelles.

Lors de la mise en place de procédures répondant à l'évaluation des risques.

Selon la NEP 520 : « Le commissaire aux comptes peut également concevoir des procédures analytiques en tant que contrôles de substance » afin de répondre aux risques identifiés lors de la phase de prise de connaissance et d'évaluation des risques. Pour mettre en œuvre ces contrôles de substance, comme montré précédemment, l'auditeur peut effectuer des tests de détail ou des procédures analytiques. Celui-ci utilise donc les procédures analytiques lors de cette phase, « lorsqu'il considère que celles-ci, seules ou combinées avec d'autres, s'avèrent plus efficaces que les seuls tests de détail. »

En l'occurrence, concernant le cycle « ventes », les procédures analytiques sont bien souvent plus efficaces et plus pertinentes que les tests de détail. En effet, les ventes, sont des opérations de la vie quotidienne de la société, en ce sens elles sont récurrentes et représentent un volume important. Pour ce type d'opérations successives, identiques et de masse, l'approche par la cohérence des opérations, avec une étude de la cohérence globale puis dans le détail, apparaît plus judicieuse que l'analyse par des tests de détail.

Lors de la prise de connaissance de l'entité et à la fin de la mission, le recours aux procédures analytiques de substance est obligatoire, cependant au cours de la mission d'audit, le recours à ces procédures repose sur le jugement professionnel du commissaire aux comptes.

Lors de la revue finale des comptes

Enfin, la troisième étape au cours de laquelle le commissaire aux comptes doit mettre en œuvre des procédures analytiques, est celle de la revue de la cohérence globale des comptes. Cela permet, au commissaire aux comptes, d'analyser la cohérence globale des comptes en fonction des éléments collectés tout au long de la mission d'audit.

Cette approche vise à corroborer les conclusions établies par le commissaire aux comptes au cours de sa mission et l'aide à parvenir à une conclusion générale sur l'absence ou non d'anomalies significatives.

La procédure analytique permet, par exemple, à l'auditeur d'expliquer l'évolution d'ensemble des comptes, en s'appuyant sur les éléments réunis lors du contrôle des comptes de la société.

► Conséquences des conclusions liées à la mise en œuvre des procédures analytiques sur la mission d'audit

Les conclusions liées à la mise en œuvre des procédures analytiques peuvent être de deux types :

- soit elles mettent en évidence des données qui sont en corrélation et donc en cohérence avec d'autres informations ou des variations significatives ;
- soit au contraire les données ne sont pas en corrélation et donc incohérentes avec d'autres informations ou des variations significatives.

Dans le premier cas, si le commissaire aux comptes estime que les procédures analytiques utilisées sont suffisantes et pertinentes, alors celui-ci peut valider les données testées grâce à leur cohérence avec les autres données ou les variations significatives utilisées.

Dans le second cas, lorsque les procédures analytiques ne permettent pas de valider les données testées, le commissaire aux comptes doit mettre en place des procédures complémentaires dans le but de justifier et de valider les variations significatives et les incohérences. Ces procédures complémentaires peuvent correspondre à la mise en place d'autres procédures analytiques, de tests de détail, ou bien encore à la recherche d'explications auprès des personnes compétentes.

Par exemple, si la procédure analytique analysait la cohérence entre les données de l'entité et celles du secteur d'activité et qu'elle mettait en évidence des incohérences, l'auditeur peut chercher à valider la cohérence de ces données avec d'autres données. Il peut alors utiliser des données antérieures ou prévisionnelles, tout en cherchant à comprendre pourquoi les données de la société s'éloignent de celles du secteur.

Prenons comme exemple le contrôle du chiffre d'affaires du secteur pharmaceutique. Selon une étude qui a été faite en 2014, le chiffre d'affaires des officines a diminué de 1,3% en moyenne de 2013 à 2014. Si le commissaire aux comptes audite une pharmacie qui a un chiffre d'affaires augmentant de 12%, il conclura alors à une incohérence. De ce fait, il cherchera à valider cette évolution avec d'autres données. Il pourra alors consulter les évolutions antérieures du chiffre d'affaires de cette même officine. S'il s'aperçoit que les évolutions sont constantes, il devra tout de même chercher à comprendre pourquoi il existe un tel écart entre les données du secteur et la société audité. Cela peut provenir d'un emplacement particulier, d'une clientèle spécifique, ...

Le commissaire aux comptes peut également chercher à corroborer les données n'étant pas en corrélation avec d'autres données, avec des pièces justificatives. Il met alors en place des tests de détail permettant de valider les données avec les pièces justificatives correspondantes.

C – LE CARACTERE PROBANT DES ELEMENTS COLLECTES

Afin de mettre en œuvre ces procédures d'audit (tests de procédures ou contrôles de substance), l'auditeur doit sélectionner les éléments, qu'il va collecter, et sur lesquels vont porter ses tests.

Pour ce faire, il dispose de plusieurs techniques qu'il doit choisir en fonction de son jugement professionnel, mais également en fonction des caractéristiques de la population qu'il doit contrôler :

- La sélection de tous les éléments si le nombre d'éléments est faible ;
- La sélection de certains éléments spécifiques ;
 - o Montants supérieurs à un montant donné comme le seuil de signification ;
 - o Eléments inhabituels en raison de leur importance ou de leur nature ;
- La sélection par sondages. Le commissaire aux comptes sélectionne au hasard un échantillon de données qu'il analyse. Tous les éléments de la population peuvent être sélectionnés.

Après avoir mis en place ces procédures d'audit en réponse à l'évaluation des risques, le commissaire aux comptes doit tirer les conséquences des contrôles qu'il a mis en œuvre.

L'auditeur doit donc adapter son plan de mission en fonction des nouveaux éléments collectés.

D'autre part, pour que les contrôles de l'auditeur soient pertinents, ceux-ci doivent porter sur un nombre d'éléments en quantité suffisante et de bonne qualité, c'est à dire fiables.

Tous ces éléments collectés doivent donc permettre à l'auditeur de vérifier le respect d'une ou plusieurs assertions.

Les assertions sont l'ensemble des critères dont la réalisation conditionne la régularité, la sincérité et l'image fidèle des comptes. La NEP 500 les classe en trois catégories, à savoir :

- Assertions concernant les flux d'opérations et les événements survenus au cours de la période : réalité / exhaustivité / mesure / cut-off / classification ;
- Assertions concernant les soldes des comptes en fin de période : existence / droits et obligations / exhaustivité / évaluation et imputation ;
- Assertions concernant la présentation des comptes et les informations fournies dans l'annexe : réalité et droits et obligations / exhaustivité / présentation et intelligibilité / mesure et évaluation.

Toujours selon la NEP 500, le caractère probant des éléments collectés s'apprécie de deux manières : ils doivent être suffisants et appropriés.

Tout d'abord les éléments doivent être suffisants, cela renvoie à la notion de quantité des éléments collectés. Celle-ci doit être suffisante et dépend du risque d'anomalie significative et du deuxième caractère, à savoir le caractère approprié des éléments.

Le caractère approprié des éléments dépend, quant à lui, de la fiabilité et de la pertinence des éléments récoltés. Or, le degré de fiabilité des éléments dépend de leurs caractéristiques : leur origine, leur nature, les circonstances dans lesquels ils ont été obtenus.

Ainsi, la NEP 500 convient que : « Les éléments collectés d'origine externe sont plus fiables que ceux d'origine interne. Pour cette raison, lorsque le commissaire aux comptes utilise des informations produites par l'entité pour mettre en œuvre des procédures d'audit, il collecte des éléments concernant leur exactitude et leur exhaustivité.

- Les éléments collectés d'origine interne sont d'autant plus fiables que le contrôle interne est efficace ;
- Les éléments obtenus directement par le commissaire aux comptes, par exemple lors d'une observation physique, sont plus fiables que ceux obtenus par des demandes d'information ;
- Les éléments collectés sont plus fiables lorsqu'ils sont étayés par des documents ;
- Les éléments collectés constitués de documents originaux sont plus fiables que ceux constitués de copies. »

Si ces procédures d'audit font apparaître des anomalies significatives, le commissaire aux comptes doit en tirer les conséquences sur sa mission d'audit et en informer les organes compétents afin que ceux-ci puissent mettre en place des corrections.

Si toutefois des anomalies significatives restent non corrigées, alors l'auditeur en tirera les conséquences sur son opinion et formulera une réserve ou refuse de certifier dans son rapport sur les comptes annuels.

Chaque entité est spécifique, c'est pourquoi il n'existe pas de programme de travail type quant aux procédures analytiques. Le commissaire aux comptes orientera ses travaux en contrôlant notamment les spécificités du secteur d'activité, la fiabilité des informations internes ou externes qu'il sera amené à utiliser ou encore la possibilité d'obtenir des explications sur les évolutions constatées.

2.2 LA DEMARCHE DE CONTROLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES DES FRANCHISEURS

Dans cette seconde sous-partie, je proposerai une démarche permettant à l'auditeur de contrôler le chiffre d'affaires des franchiseurs de manière pertinente et efficace.

Tout d'abord, je décrirai les outils mis en place pour le contrôle de la procédure « ventes », ainsi que pour le contrôle des comptes, et plus particulièrement pour le contrôle du chiffre d'affaires.

Dans un second temps, je décrirai brièvement le réseau de franchise auquel appartient la société dans laquelle j'ai pu mettre en place ma démarche, ainsi que les données chiffrées essentielles pour mon étude.

Enfin, je proposerai une démarche, dans le cadre du contrôle du chiffre d'affaires des franchiseurs, en détaillant les différentes techniques utilisées.

2.2.1 FONCTIONNEMENT DES OUTILS MIS EN PLACE

A – OUTILS NECESSAIRES AU CONTROLE DES PROCEDURES

Il s'agit ici de présenter les outils mis en place pour effectuer un contrôle interne.

Le principe du contrôle interne concernant la procédure « ventes » repose tout d'abord sur l'analyse de la procédure de contrôle mise en place par la société.

Le cycle ventes d'un contrôle interne se rapporte aux ventes de marchandises et de produits fabriqués ou transformés par l'entreprise et de prestations de services fournies à des clients. Ces opérations sont celles que l'entreprise effectue à titre principal pour l'obtention d'un revenu.

Pour mener à bien son contrôle des procédures, le commissaire aux comptes doit tout d'abord répondre à un questionnaire de contrôle interne en obtenant les explications nécessaires auprès des personnes qualifiées afin d'identifier et de bien interpréter la procédure mise en place. Ce questionnaire a pour but de mettre en application les principes de fiabilité des comptes et de sauvegarde du patrimoine social autour des points clés de l'organisation fonctionnelle de l'entreprise ou de vérifier qu'ils sont en place.

Le questionnaire se compose de plusieurs étapes selon la fonction contrôlée. Voici les différentes étapes pour le cycle ventes :

- Listing des intervenants ;
- Commande ;
- Livraison ;
- Facturation ;
- Enregistrement et suivi ;
- Encaissement.

Pour chacun des thèmes développés dans le questionnaire, le commissaire aux comptes doit collecter des informations afin de répondre aux questions concernant la procédure et ainsi mettre en évidence les points faibles et les points forts de la procédure.

Au cours d'un entretien, il est impératif de conclure sur tous les objectifs proposés. Les questions suivantes sont à prendre en compte :

- La réponse formulée permet-elle d'atteindre l'objectif fixé ?
- La réponse formulée nécessite-t-elle des investigations complémentaires ?
- Les insuffisances éventuellement relevées sont-elles significatives ?
- Appellent-elles des mesures d'urgence ?
- Peut-on admettre un certain délai pour la mise en œuvre de la solution ?

Dans une seconde phase, le commissaire aux comptes doit s'assurer que les informations délivrées par les intervenants sont justes et bien appliquées. Pour cela il effectue des tests. Les objectifs des tests par sondages sont de plusieurs ordres :

- Ils doivent permettre de vérifier la présence de certains documents ainsi que la qualité de leur tenue et leur classement. Les tests doivent également mettre en évidence que la société respecte bien les règles de fonctionnement définies ;
- La matérialisation de ces tests doit également permettre de :
 - vérifier la qualité de l'organisation et de la comptabilité ;
 - s'assurer de la réalité du chiffre d'affaires et de sa bonne comptabilisation ;
 - contrôler la remise en banque intégrale du chiffre d'affaires ;
 - détecter des erreurs et/ou des risques d'erreur ou de fraude.

La sensibilisation des dirigeants à ce sujet permet de fiabiliser le processus. En effet, le dirigeant qui suit régulièrement ces indicateurs et adopte un comportement adéquat avec ses comptables (demande d'explications, convocation, avertissement,..) limitera les tentations de frauder. A l'inverse, une attitude désintéressée augmentera les risques de détournements.

Suite à son étude des procédures de contrôle interne mises en place ainsi qu'à la réalisation d'un certain nombre de tests pour vérifier que ces procédures sont effectivement appliquées au sein de la société, le commissaire émet des recommandations.

Elles ont pour objectif de matérialiser les points forts et les points faibles, du contrôle interne en matière de procédures. Cela permet au client d'identifier les procédures à risques et ainsi de mettre en place des actions permettant de les réduire.

B – OUTILS NECESSAIRES AU CONTROLE DES COMPTES

Il s'agit ici de présenter les outils mis en place utilisant la technique des procédures analytiques.

L'examen analytique de validation (EAV) est un outil mis en place dans le cadre du contrôle des comptes d'une société et qui fait partie de la catégorie de contrôle des procédures analytiques.

Le principe de cet outil se compose de deux phases, tout d'abord la phase où le commissaire aux comptes estime les données qui devraient figurer dans les comptes. La deuxième phase, quant à elle, correspond à la comparaison et la mise en corrélation des données estimées avec les valeurs réelles ainsi qu'à l'explication des éventuels écarts.

PREMIERE PHASE : ESTIMATION DES DONNEES

L'objectif de l'EAV, qui est une procédure analytique, est de contrôler et valider une population par cohérence avec d'autres données, indépendantes de la population contrôlée et issues ou non des comptes de la société.

Pour estimer les données à tester, le commissaire aux comptes doit tout d'abord décomposer à un niveau de détail suffisant (par types de revenus par exemple) pour obtenir le niveau de confiance nécessaire.

Après avoir décomposé de manière suffisamment fine les données à contrôler, l'auditeur doit mettre en place la première phase de l'EAV qui consiste à estimer les données.

L'auditeur doit donc tout d'abord définir la ou les populations sur lesquelles il va se baser afin d'estimer les données qu'il contrôlera au cours de la deuxième phase. Les populations sur lesquelles peut se baser le commissaire aux comptes sont multiples et variées suivant le cycle contrôlé.

Pour le contrôle du chiffre d'affaires, il peut utiliser les données suivantes comme base de son estimation :

- évolution des prestations durant les exercices précédents et l'exercice ;
- taux de marge des exercices antérieurs ;
- prestations refacturées aux clients les plus importants ;
- statistiques du secteur d'activité ;
- évolution du cours des prix.

DEUXIEME PHASE : COMPARAISON AVEC LE REEL

Après avoir estimé les sous populations à tester, le commissaire aux comptes doit comparer ces estimations aux montants réels figurant dans les comptes.

► L'écart maximum acceptable - EMA

Afin de valider ou non la cohérence entre les montants réels et estimés, l'auditeur doit tout d'abord définir un écart maximum acceptable (EMA) :

- en dessous duquel, les données testées sont jugées comme cohérentes avec les estimations effectuées ;
- au-delà duquel, le commissaire aux comptes devra soit mettre en place des procédures complémentaires, soit s'entretenir avec le personnel compétent afin de valider les données testées.

Cet écart maximum acceptable dépend et se calcul en fonction de plusieurs facteurs qui sont les suivants :

- le risque (R) ;
- la précision monétaire (PM) ;

- le nombre de sous population dans la population globale (la population globale est par exemple le chiffre d'affaires et les sous populations sont les redevances, les droits d'entrée...);
- le montant réel de la sous population figurant dans les comptes de la société.

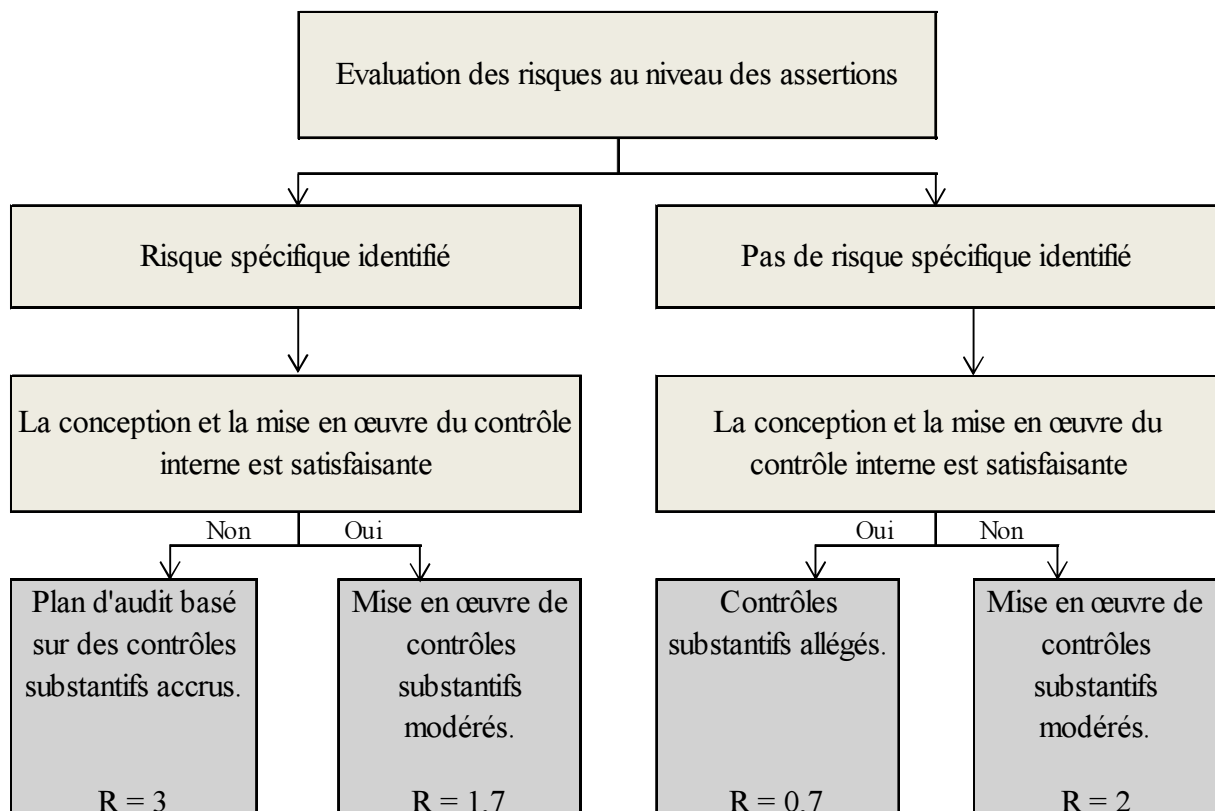
→ Plus l'EMA sera faible et plus le commissaire aux comptes aura des contrôles complémentaires à effectuer car les sous population testées auront davantage de probabilité de se trouver au-dessus de cet EMA.

→ A l'inverse, plus l'EMA sera grand et plus et plus les données testées auront une forte probabilité de se trouver à l'intérieur de cet EMA, ce qui aura pour conséquence la validation de l'élément testé. Ainsi, le commissaire aux comptes n'aura pas de tests complémentaires à réaliser.

► Le risque - R

Le risque (R) est un coefficient qui représente le niveau de confiance dans les comptes de la société après avoir mis en place l'évaluation des risques. Il convient de définir un niveau de risque par cycle.

La méthode de définition de ce coefficient de risque est la suivante :



Ce schéma met en évidence que le risque (R) dépend des risques identifiés par le commissaire aux comptes lors de sa phase d'évaluation des risques.

Le niveau de risque dépend également de l'efficacité des contrôles et des tests de procédures mis en place par la société, afin de répondre à ces risques spécifiques.

Ainsi, l'impact du niveau de risque sur le montant de l'EMA sera le suivant :

→ Plus le coefficient de risque sera élevé et plus le montant de l'EMA sera faible. En d'autres termes, le montant estimé devra se rapprocher au mieux du montant réellement comptabilisé pour que la sous-population soit validée.

→ A l'inverse, si l'analyse des risques et du contrôle interne de la société auditée met en évidence un niveau de risque faible, alors le montant de l'EMA sera plus important.

► La précision monétaire - PM

Le second facteur ayant une influence sur le montant de l'EMA est la précision monétaire (PM). Celle-ci se détermine à partir du seuil de signification en retranchant un pourcentage correspondant au montant moyen des inexactitudes attendues lors de la mission d'audit.

Pour les deux types de contrôle de substance (tests de détail et contrôles de substance analytique), la précision monétaire permet de définir l'ampleur des travaux à effectuer.

Pour les tests de détail, la précision monétaire a pour but de définir l'échantillon sur lequel devront porter les tests du commissaire aux comptes. Pour déterminer l'échantillon de tests, la méthode se base sur différents éléments en plus de la précision monétaire (PM) :

- la population totale (P) des éléments à tester. Par exemple, il peut s'agir du solde d'un compte dont on cherche à tester les éléments significatifs ;
- le risque (R) comme nous l'avons défini auparavant et qui peut varier d'un cycle à un autre.

La formule de détermination de l'échantillon (N) est donc la suivante :

$$N = P \times \frac{R}{PM}$$

Ainsi, pour ses tests sur les éléments probants, le commissaire aux comptes a mis en place un outil lui permettant de définir de manière simple le nombre de tests qu'il aura à effectuer sur la population auditée :

Echantillon (nb de sélection = N)	2
Population (à saisir)	152
PM (à saisir)	163
R (à saisir)	2,0

Concernant les EAV, la PM a pour objectif de déterminer la précision de ceux-ci.

Le commissaire aux comptes doit ensuite valider ou non les résultats des examens analytiques de validation mis en place.

La première possibilité est que la sous-population testée soit cohérente avec son estimation. Cette cohérence s'apprécie par comparaison des données estimées avec les données réelles. Une donnée réelle est cohérente avec une donnée estimée si l'écart avec cette dernière est inférieur à l'écart maximum acceptable défini. La conclusion à l'observation d'un écart inférieur à l'EMA consiste en la simple validation de la sous-population testée.

La seconde possibilité est que l'écart entre les données estimées et les données réelles soit supérieur à l'EMA. Dans ce cas-là, l'auditeur doit mettre en place des procédures d'audit complémentaires afin de valider les données testées.

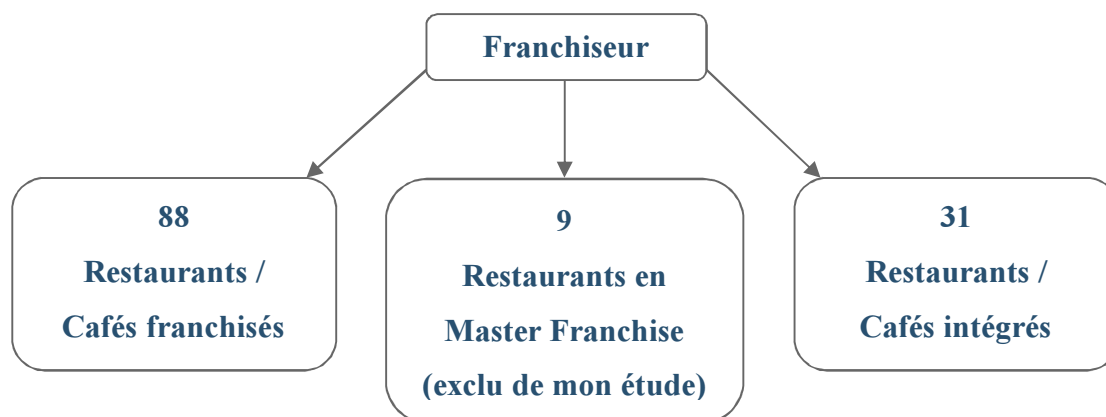
Ces procédures peuvent être de plusieurs natures :

- estimer les données à tester avec d'autres données que celles utilisées à l'origine. Le but est de construire un nouvel EAV basé sur des données plus pertinentes ;
- effectuer des tests de détail complémentaires à l'EAV ;
- obtenir des explications de la part de la direction ou du personnel compétent afin de justifier l'écart avec ce que devraient être théoriquement le montant des données dans les comptes.

2.2.2 PRESENTATION DU RESEAU DE FRANCHISE AUDITE

Le réseau de franchise sur lequel va porter l'étude est une enseigne de restauration traditionnelle à la française spécialiste de la viande.

Il regroupe aujourd'hui 128 restaurants pour un chiffre d'affaires 2014 de 95 M€. La chaîne est présente en France métropolitaine et DOM-TOM, dans plusieurs pays en Europe, au Moyen-Orient, en Asie ainsi qu'en Amérique du Sud.



Organigramme du réseau de franchise

Le franchiseur a une activité d'animation et d'exploitation d'un réseau de franchise. A ce titre, il exerce deux activités principales :

- Gestion de la franchise (restaurants et cafés) qui représente 88 franchisés ;
- Détention de participations qui représente 31 restaurants intégrés.

Il existe deux formats sur lesquelles peut se développer l'enseigne :

- **Une enseigne « restaurant » qui se développe sur un marché de périphérie** : la part la plus importante du chiffre d'affaires se trouve sur ce marché. La plupart du temps, le bâtiment est construit par le franchisé qui doit respecter strictement le concept pour refléter au mieux l'enseigne ;
- **Une enseigne « café » qui se développe sur un marché de centre-ville** : ce marché regroupe une part moindre du chiffre d'affaires.

Ces deux formats permettent au réseau de franchise d'être sur un segment de marché plus important.

Les principales caractéristiques que l'on retrouve dans le contrat de franchise sont les suivantes :

	Enseigne Café	Enseigne Restaurant
Nombre de places assises	A partir de 50 places	De 110 à 180 places
Zone de chalandise	A partir de 10.000 habitants	A partir de 60.000 habitants
Durée du contrat	9 ans	9 ans
Droit d'entrée	43.500 €	55.500 €
Royalties	3% du chiffre d'affaires HT	4% du chiffre d'affaires HT
Participations publicitaires	1% du chiffre d'affaires HT	1% du chiffre d'affaires HT
Investissement	A partir de 200 K€ (hors fonds de commerce)	1 à 1,2 M€ (hors foncier)
Apport	20 à 25 % de l'investissement	

MODE DE DEVELOPPEMENT DE LA FRANCHISE

Comme nous pouvons le constater sur l'organigramme ci-avant, le réseau de franchise est un réseau de franchise dit « mixte ». C'est-à-dire que le réseau est composé aussi bien de franchisés que d'unités intégrés (filiales).

► Développement en tant que franchisé

Pour ce mode de développement, chaque restaurant correspond à une société juridique différente, c'est-à-dire que tous les restaurants sont juridiquement et financièrement distincts du franchiseur. Le réseau regroupe donc de nombreux chefs d'entreprise indépendants.

► Développement en tant que master franchise

Grâce à ce mode de développement, le master franchisé obtient le droit de devenir à son tour franchiseur sur un territoire défini. Bien souvent, ce système est utilisé pour un développement à l'international. Il peut adapter le concept aux coutumes et habitudes locales mais doit respecter l'application de la qualité, du service, de la sécurité alimentaire, d'architecture, et des procédures d'exploitation du réseau.

► Développement en tant qu'intégré

Ce mode de développement implique que le gérant n'a aucune influence sur le mode de gestion du restaurant.

De ce fait, il ne contrôle pas financièrement et juridiquement le point de vente. En effet, le franchiseur le détient en majorité et prend les décisions unilatéralement. Ce sont la plupart du temps des salariés qui sont à la tête des restaurants intégrés ou des personnes extérieures qui n'ont pas les fonds requis pour ouvrir un franchisé.

MARCHE / ACTIVITE DES RESTAURANTS INTEGRES ET FRANCHISES

En 2014, l'ensemble du réseau de franchise des restaurants en France a réalisé un chiffre d'affaires de 95 ME, soit une augmentation de 7,6% par rapport à 2013.

Chiffre d'affaires du réseau (France)				
(En k€)	31/12/2014	31/12/2013	Var°	Var° %
Restaurants franchisés	71 351	63 995	7 356	11%
Restaurants intégrés	23 741	24 347	-606	-3%
Total CA	95 092	88 342	6 750	8%

ACTIVITE / VENTES DE SERVICES

Le chiffre d'affaires du franchiseur se décompose ainsi :

Répartition du Chiffre d'affaires				
(En k€)	31/12/2014	31/12/2013	Var°	Var° %
Royalties France	3 290	3 022	268	8%
Commissions de référencement	2 051	2 017	34	2%
Participations publicitaires	876	786	90	11%
Droits d'entrée	722	927	-205	-22%
Prestations de back office	840	722	117	16%
Prestations diverses	194	177	17	9%
Total CA	7 973	7 651	322	4%

Les prestations fournies par le franchiseur sont liées à l'animation du réseau de franchise, leur progression est donc positivement corrélée à la croissance du réseau (+7,7% en 2014). On remarque cependant que la croissance du chiffre d'affaires du franchiseur est moins rapide que le développement du chiffre d'affaires du réseau.

Ceci s'explique notamment par le ralentissement des droits d'entrée facturés qui est lié non pas au chiffre d'affaires du réseau mais au nombre d'ouvertures ou de signatures de contrat de franchise et une hausse moins importante des commissions de référencement.

Le contrôle interne ne portera pas sur l'étude de l'ensemble des revenus du franchiseur. En effet, le choix du contrôle interne se fait en fonction des revenus les plus à risques :

- les royalties qui s'élèvent à 3 290 K€ et représentent la part la plus importante du chiffre d'affaires avec 41%. Du fait que de nombreuses transactions sont effectuées pour des montants importants, il y a un risque ;
- les droits d'entrée qui ont chuté de 22% par rapport à 2013, cette importante variation nous porte à croire que c'est un revenu risqué.

2.2.3 PROPOSITION D'OUTILS D'AIDE AU CONTROLE DU CHIFFRE D'AFFAIRES

Le chiffre d'affaires des franchiseurs s'analyse selon ses types de revenus qui sont les droits d'entrée, les royalties et participations publicitaires, les commissions de référencement ainsi que les prestations de back-office.

A – LE CONTROLE DE LA PROCEDURE VENTES DE SERVICES RELATIFS A LA FRANCHISE

Le contrôle interne d'une société n'intervient, par principe, pas en même temps que l'audit des comptes. De plus, lors de la mission de contrôle interne, tous les cycles ne sont pas passés en revue.

Le choix du cycle à contrôler lors du contrôle interne se fait en fonction des risques et en concertation avec le client. En effet, soit le client demande de contrôler la procédure de certains cycles en particulier sur lesquels il aimerait avoir des recommandations et/ou des points d'amélioration, soit les auditeurs contrôlent les cycles les plus à risques. Pour cette étude, le choix s'est porté sur le cycle ventes car c'est un cycle à risques.

CONTEXTE DE L'INTERVENTION

L'intervention effectuée visait à acquérir une meilleure compréhension des procédures et des systèmes concourant à la production de l'information comptable et à confirmer que les dispositions essentielles ont été prises en matière de contrôle interne pour assurer une fiabilité raisonnable des informations traitées.

En ce qui concerne le contrôle interne réalisé, l'intervention a consisté à apprécier la procédure du cycle « ventes » d'un franchiseur.

L'étude s'est portée sur le chiffre d'affaires, c'est-à-dire sur les différentes sources de revenus d'un franchiseur.

ORGANISATION DES TRAVAUX

Les travaux reposent principalement sur les informations collectées au travers d'entretiens avec le personnel de la société, ainsi que sur la revue des documentations mises à disposition.

La démarche a principalement consisté à :

- Prendre connaissance et mettre à jour les processus mis en place au sein des cycles opérationnels, cités ci-avant, de la société et plus particulièrement :
 - l'organisation des services ;
 - les principaux acteurs et leurs responsabilités ;
 - l'architecture du système d'information de gestion des différents cycles, et de leur comptabilisation, en identifiant les applications fonctionnant au sein des processus et les interfaces associées.
- Contrôler que les dispositions essentielles en matière de contrôle interne ont été mises en œuvre afin de garantir la fiabilité, l'intégrité des traitements et la validité des informations par :
 - une identification des contrôles manuels ou automatisés ;
 - une appréciation de la capacité des contrôles identifiés à couvrir les objectifs d'audit.

ENTRETIEN AVEC LE PERSONNEL

Pour obtenir les informations sur la correcte application de la procédure, j'ai travaillé à partir de questionnaires (*annexe 2*) mais aussi grâce aux entretiens avec le personnel compétent.

Mon travail a consisté à identifier les modifications intervenues dans la procédure depuis sa dernière mise à jour. Le questionnaire passe en revue chaque étape nécessaire aux ventes de prestations de services du franchiseur et de comprendre cette procédure.

Les étapes sont :

1. La commande ;
2. La livraison ;
3. La facturation ;
4. L'enregistrement comptable et suivi ;
5. L'encaissement.

L'étude suivante est une synthèse des réponses au questionnaire et des entretiens.

0. Listing des intervenants

- Président ;
- Directeur Général ;
- Responsable développement ;
- Contrôleur de gestion ;
- Chef comptable ;
- Responsable de la comptabilité clients ;
- Expert-comptable chargé du dossier ;
- Secrétaire de Direction.

1. Commande

Concernant la solvabilité du client, il existe deux types de cas :

- Pour les clients nouvellement franchisés : la signature du contrat de franchise valide la solvabilité du client car, au préalable, le contrôleur de gestion aura validé ce point à l'aide des documents émanant des banques du franchisé ;

- Pour les clients plus anciens : le chef comptable au travers de son suivi des comptes clients identifie les clients ayant des retards.

Pour l'identification et la matérialisation de la commande, la société met en œuvre trois formes de prospection :

- Via les salons : le président, le directeur général ou le responsable développement tiennent généralement le stand ;
- Via le site internet : la société a mis en ligne les principales données du contrat de franchise ;
- Via le démarchage : le responsable développement recherche des terrains, des bâtiments à reprendre, et contact d'autres restaurants, sachant que la Direction a, au préalable, défini les implantations géographiques.

Dans le cas où un contact naît, le président ou le DG rencontre le prospect.

A l'issue des rencontres, et si la personne est jugée sérieuse, une étude de marché est sous-traitée à une société spécialisée dans les activités de holding (gestion et animation de groupe de sociétés). L'étude est ensuite retournée au contrôleur de gestion.

En parallèle, le chef comptable recueille l'accord bancaire demandé au prospect ainsi qu'un justificatif d'apport en compte courant d'un montant permettant de couvrir les garanties. Les informations recueillies sont transmises ensuite au contrôleur de gestion.

Par la suite, ce dernier matérialise un business plan. Si l'affaire est jugée rentable par le PDG et le prospect, ils décident de signer un contrat de franchise.

Pour ce faire, la société utilise un contrat type initialement réalisé par son cabinet d'avocats. Celui-ci est édité en 3 exemplaires : un au franchisé, un au siège et un au coffre de la banque principale du franchiseur.

Ce contrat est signé par le président ou par le DG. Si la signature est faite par le DG, ce dernier sollicite, préalablement, une demande d'autorisation de signature au président.

2. Livraison

La franchise assure l'assistance à la mise en place du restaurant.

3. Facturation

Le contrat de franchise prévoit des facturations en fonction du chiffre d'affaires HT. En sus, il fixe l'obligation de communiquer le chiffre d'affaires tous les mois, et le bilan une fois par an.

Il s'ensuit que chaque mois, les directeurs de restaurant adressent par fax au contrôleur de gestion leur feuille de caisse, laquelle est établie sur un modèle commun à tous. Les chiffres d'affaires déclarés chaque mois par les directeurs de restaurant sont contrôlés à l'aide du bilan par le contrôleur de gestion.

Après avoir saisi les informations pour la réalisation des tableaux de bord, une macro permet de calculer les montants à refacturer. Ces éléments chiffrés sont communiqués à la responsable de la comptabilité clients afin qu'elle les ressaisisse au sein du module administration des ventes.

L'édition d'une facture est ensuite réalisée via le module d'administration des ventes. La facture est envoyée au client par courrier. Un second exemplaire de la facture est conservé par la responsable de la comptabilité clients.

4. Enregistrement et suivi

Comptabilisation des factures et avoirs : Une fois par semaine, le chef comptable effectue une bascule des données de facturation du module d'administration des ventes à celui dédié à la comptabilité grâce à une interface existante entre les deux. Cette manipulation bloque, en conséquence, l'ensemble des modifications de données qui pourraient être apportées en gestion commerciale.

Justification des comptes clients : Le suivi des comptes clients est assuré mensuellement par le chef comptable ; il a en charge le lettrage et la vérification des retards de paiements.

Identification et justification des OD : Les dépréciations sur créances et pertes sur créances sont décidées par le chef comptable en fonction des informations fournies par le chef comptable. Les écritures comptables correspondantes sont saisies par le service comptable.

Identification et suivi des titres de paiements : Les relances sont également effectuées par le chef comptable. Il n'existe pas de procédure type.

Comptabilisation des valeurs reçues : La comptabilisation des paiements reçus est assurée par le chef comptable.

5. Encaissement

Il y a trois modes d'encaissement usuels :

Les traites automatisées qui représentent 80% des encaissements : La responsable de la comptabilité clients saisit quotidiennement sur le site bancaire de la société les montants correspondant aux facturations réalisées. Le choix des banques est dicté par le chef comptable.

La responsable de la comptabilité clients appelle chaque jour le chef comptable pour que ce dernier lui indique la marche à suivre.

Les données relatives aux traites sont ensuite basculées en comptabilité via l'interface existante avec la comptabilité. Le contrôle de l'encaissement est assuré au moyen du rapprochement bancaire.

Les chèques : Les paiements par chèques sont réceptionnés par la secrétaire de direction. Elle les transmet au chef comptable pour que ce dernier remplisse les remises de chèques. Il dépose chaque jour les remises dans les boîtes aux lettres des banques. Il comptabilise les remises, puis lettre les créances concernées.

Les rapprochements bancaires : Ils sont réalisés mensuellement par le chef comptable. Ils font l'objet d'un contrôle de l'expert-comptable tous les semestres.

ANALYSE DE L'ENTRETIEN

Cette étude a permis d'identifier les points forts de l'entreprise au niveau du cycle « ventes », mais également de faire ressortir quelques points à améliorer pour fiabiliser le contrôle interne au sein des sociétés.

Les points forts tirés de ces travaux sont :

- la bonne séparation des fonctions ;
- un système de bascule automatisé des données commerciales en comptabilité ;
- la conservation des éléments comptables de manière centralisée.

Les points faibles détectés suite à ces travaux sont :

- pas de procédure de relance standardisée en place ;
- pas de suivi des réclamations matérialisé.

TESTS PAR SONDAGE

Pour contrôler le cycle « ventes » du franchiseur, il a fallu effectuer des tests sur différentes sources de revenus. Les sources de revenus sur lesquelles je vais réaliser des tests sont les droits d'entrée et les royalties.

Le nombre de tests à effectuer pour chaque compte est à apprécier en fonction de la fréquence des opérations de contrôle.

L'objectif premier de ces tests est de vérifier la procédure décrite par les différents intervenants.

Quel que soit le compte à tester, les feuilles de travail utilisées sont construites de manière similaire (*annexe 3*), elles étaient décomposées en cinq parties (+ une pour les royalties) :

- sélection ;
- enregistrement ;
- encaissement ;
- facturation ;
- contrat ;
- relevé du chiffre d'affaires pour le contrôle des royalties.

L'intervention a eu lieu en octobre. Pour être sûr que toutes les étapes de la procédure étaient bien réalisées et que l'encaissement ait bien eu lieu lors du contrôle, la sélection des factures à tester s'est portée sur la période allant de janvier à mai.

Comme évoqué précédemment, lors du contrôle interne, l'objectif n'est pas de valider des montants importants ou significatifs mais de vérifier que la procédure est bien respectée. La sélection de factures s'est donc faite aléatoirement.

Le principe lors d'un contrôle interne est de remonter jusqu'aux pièces justificatives (relevé bancaire, facture, contrat de franchise, relevé de chiffre d'affaires).

A l'aide du journal des ventes de cette période, il fallait tout d'abord **sélectionner les factures de ventes à tester**.

Une fois la facture sélectionnée, je devais renseigner le nom du client c'est-à-dire du restaurant, la date d'enregistrement, le numéro de la facture, le montant TTC, ainsi que le taux de TVA. Puis, une cellule automatisée calculait le montant HT que je devais valider.

Concernant **l'enregistrement des factures**, je devais m'assurer que les informations se trouvant dans le grand livre étaient les mêmes que celles renseignées dans le journal des ventes.

Je devais ensuite inscrire la date et le montant de l'encaissement. Souvent, l'encaissement était supérieur à la facture car les restaurants réglaient en chèque ou en LCR et les remises chez le franchiseur se faisaient pour plusieurs factures en même temps.

Concernant **l'encaissement**, je devais renseigner la banque par laquelle le paiement était passé ainsi que le mode de paiement.

Je devais ensuite m'assurer que le paiement enregistré dans le grand livre était le même que celui réellement encaissé sur le relevé bancaire, ainsi que la date de paiement.

Souvent, la date d'encaissement réelle n'était pas la même que celle renseignée dans le grand livre, car le mode de paiement était par LCR ou chèque. La LCR était en général acceptée à la date du paiement inscrit dans le grand livre, mais l'encaissement ne passait en banque qu'à l'échéance de la LCR.

Concernant **la facture**, je devais m'assurer que le nom du client, la date, le numéro, les montants TTC et HT et le moyen de paiement de la facture, étaient bien identiques avec les renseignements inscrits dans le journal des ventes, le grand livre et sur le relevé bancaire.

- Les royalties : je devais renseigner le libellé de la prestation, la période facturée ainsi que la périodicité, la base et le montant de la facturation, le taux de royalties appliqué et l'échéance du paiement.
- Les droits d'entrée : je devais renseigner le libellé de la prestation ainsi que l'échéance du paiement.

Concernant **le contrat**, je devais tout d'abord m'assurer qu'il en existait bien un.

- Les royalties : je devais m'assurer que les mentions concernant le client facturé, la périodicité et la base de la facturation, ainsi que le taux de royalties étaient identiques à ceux inscrits sur la facture.
Egalement, je devais renseigner la date du contrat et m'assurer que ce dernier était bien visé par les parties concernées : le franchiseur et le franchisé.
- Les droits d'entrée : je devais m'assurer que les mentions concernant le client facturé, la date et la durée du contrat, ainsi que le montant du droit d'entrée étaient identiques à ceux inscrits sur la facture. Egalement, je devais renseigner que le contrat était bien visé par les parties concernées : le franchiseur et le franchisé.

En ce qui concerne les royalties, un autre test était à matérialiser. En effet, tous les mois, les directeurs des restaurants faisaient parvenir au franchiseur un relevé de chiffre d'affaires (*annexe 4*). Il fallait que je m'assure que la base de calcul des royalties, c'est-à-dire le chiffre d'affaires inscrit sur le relevé demandé aux clients, correspondait au chiffre d'affaires inscrit sur la facture.

CONCLUSION

Le chiffre d'affaires est une zone de risque majeure dans une entreprise, cependant les travaux et les tests réalisés n'ont pas mis en évidence de dysfonctionnements majeurs susceptibles de remettre en cause la fiabilité globale du contrôle interne.

Compte tenu de ces points et du schéma de détermination du coefficient R, il faudra adopter un $R = 1,7$ pour ce qui concerne le contrôle des comptes de la section ventes.

B – LE CONTROLE DES COMPTES

Le chiffre d'affaires global des franchiseurs s'analyse par types de revenus. En effet, comme vu précédemment, les franchiseurs ont plusieurs types de revenus :

- les royalties et les participations publicitaires ;
- les droits d'entrée ;
- les commissions de référencement ;
- les prestations de back-office.

En vue d'effectuer ses contrôles, le commissaire aux comptes doit tout d'abord définir les paramètres suivants (décrit dans la partie « Outils nécessaires au contrôle des comptes) :

- La précision monétaire PM qui s'élève à 141 K€ ;
- Le risque R qui est de 1,7.

LES ROYALTIES ET PARTICIPATIONS PUBLICITAIRES

Les royalties facturées par le franchiseur correspondent aux redevances mensuelles facturées selon le contrat de franchise. Comme vu ci-dessus, la contribution s'élève en général à 4% du chiffre d'affaires HT.

Les participations publicitaires correspondent aux frais de communication nationale ou locale, ainsi que la mise à disposition de supports de communication du réseau. Comme vu ci-dessus, la contribution s'élève à 1% du chiffre d'affaires HT.

Ces deux revenus sont à analyser de la même façon et en même temps puisque leur calcul se fait sur une base identique : le chiffre d'affaires HT.

En effet, pour cela il existe un outil comparant les royalties et les redevances publicitaires estimées en fonction du chiffre d'affaires réel de chaque restaurant, avec celles réellement comptabilisées. L'objectif est donc d'analyser l'écart entre les montants de redevances estimés et ceux constatés dans les comptes.

► 1ère phase : estimation des données

La première phase de la démarche est simple, à savoir remplir le chiffre d'affaires réalisé par restaurant ainsi que le taux de royalties et de participations publicitaires appliqué lors de la conclusion du contrat de franchise. Une fois le chiffre d'affaires multiplié par ces deux différents taux, cet outil calcul un montant de redevances estimé (*annexe 5*).

Voici un extrait de la feuille de travail de l'examen analytique de validation pour l'estimation des royalties et des participations publicitaires :

	Chiffre d'affaires réalisé en 2014 (K€)	Taux de royalties appliqué (%)	Royalties estimées (K€)	Taux de participations publicitaires appliqué (%)	Participations publicitaires estimées (K€)
Restaurant n°1	485	3%	15	0,8%	4
Restaurant n°2	828	4%	33	1,0%	8
Restaurant n°3	631	4%	25	1,0%	6
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
Restaurant n°118	728	3%	22	0,8%	6
Restaurant n°119	329	4%	13	1,0%	3
Restaurant n°120	719	4%	29	0,8%	6
TOTAL	95 092		3 297		873

Comme on peut le constater à travers ce tableau, les royalties estimés s'élèvent à 3 297 K€ et les participations publicitaires à 873 K€.

Une méthode plus « simple » aurait pu être pratiquée si les taux de royalties et les taux de participations publicitaires étaient les mêmes pour chaque restaurant. En effet, il aurait suffi de multiplier le chiffre d'affaires global par 4% pour les royalties et 1% pour les participations publicitaires et l'on aurait obtenu une estimation des redevances. Or, comme nous pouvons le remarquer à l'aide de l'annexe 5 ou bien sur l'extrait ci-dessus, les taux pratiqués peuvent être révisés à la baisse en fonction du franchisé. Par exemple, si un franchisé déjà propriétaire d'un restaurant souhaite en racheter un, des taux préférentiels peuvent lui être proposés (c'est également le cas pour les montants des droits d'entrée).

Légalement, un franchiseur n'a, en effet, aucune obligation de pratiquer des conditions financières identiques pour chacun de ses franchisés.

► 2ème phase : comparaison avec le réel

La deuxième phase de cet examen analytique de validation consiste à comparer les résultats obtenus aux montants réels figurant dans les comptes de la société auditée.

La validation se fait si la comparaison des données estimées avec les données réelles présente un écart inférieur à l'écart maximum acceptable défini. Effectivement, c'est l'écart maximum acceptable qui conditionne la validation ou non de ce test.

L'utilisation de cet outil est simple. En effet, il suffisait de renseigner les sous populations à tester ainsi que leurs montants dans les comptes, puis l'écart maximum acceptable se calculait automatiquement :

R : 1,7		PM : 141		Nombre de sous-population : 2				
Nbre de sous-pop	Description de la sous-population	Montant comptabilisé	Ecart maximum acceptable	Montant estimé	Différence	Différence acceptable?	Explication de la différence (si écart non acceptable)	Corroboracion (si écart non acceptable, après explication)
1	Royalties France	3 290	63	3 297	7	oui	Validation	
2	Participations publicitaires	876	63	873	-3	oui	Validation	
TOTAL		4 166		4 169	3			

La différence entre les montants estimés et les montants réellement comptabilisés concernant les royalties et les participations publicitaires est, respectivement, de 7 K€ et 3 K€, ce qui dans les deux cas, est inférieur à l'écart maximum acceptable.

Les deux sous populations testées sont donc validées.

► Conclusion

On peut donc conclure que la hausse des royalties (+8%) est totalement cohérente avec la croissance du chiffre d'affaires du réseau de franchise de 8% sur l'exercice 2014. Cela paraît logique puisque les royalties sont basées sur le chiffre d'affaires réalisé.

Royalties				
(En €)	31/12/2014	31/12/2013	Var°	Var° %
Chiffre d'affaires Royalties France	3 290	3 022	268	8%
Chiffre d'affaires Réseau	95 092	88 342	6 750	8%
Taux moyen de Royalties	3,5%	3,4%	0,0	

Le taux moyen de royalties facturé est quasiment stable à 3,5%. On note tout de même une légère hausse du fait que les ouvertures concernent davantage des enseignes « Restaurant » (taux de royalties d'environ 4%) plutôt que des enseignes « Café » (taux de royalties d'environ 3%).

Concernant la variation des participations publicitaires (11%), on s'aperçoit qu'elle a évolué plus rapidement que le chiffre d'affaires du réseau de franchise (8%).

Participations publicitaires

(En €)	31/12/2014	31/12/2013	Var°	Var° %
Chiffre d'affaires Participations Publicitaires	876	786	90	11%
Chiffre d'affaires Réseau	95 092	88 342	6 750	8%
Taux moyen de Participations Publicitaires	0,9%	0,9%	0,0	

Le taux moyen de participations publicitaires est inférieur à 1% du fait que tous les contrats signés avant l'année 2012 étaient signés à 0,8%.

La croissance supérieure des participations publicitaires par rapport au chiffre d'affaires du réseau s'explique par le passage de tous les restaurants intégrés au taux de 1% en 2014 (pour ceux qui étaient à 0,8%) et le passage des restaurants franchisés à 1% lors du renouvellement des contrats. Le ratio a donc tendance à progresser pour tendre vers 1%.

LES DROITS D'ENTREE

Le droit d'entrée est une participation financière que doit le franchisé au franchiseur pour avoir accès :

- au savoir-faire du réseau pour un montant qui représente 50% du droit d'entrée ;
- aux prestations de lancement du restaurant qui représentent 50% du droit d'entrée.

Il faut également savoir que :

- le franchisé à accès au savoir-faire du réseau dès la signature du contrat ;
- le franchisé à accès aux prestations d'aide au lancement du restaurant seulement à son ouverture.

Le montant total du droit d'entrée est défini dans le contrat de franchise.

La totalité du versement du droit d'entrée au franchiseur est effectuée dès la signature du contrat. C'est-à-dire que si l'ouverture du restaurant n'est pas réalisée la même année que la signature du contrat de franchise, alors il faudra constater un produit constaté d'avance (PCA).

Ainsi, si le restaurant a ouvert ses portes la même année que la signature du contrat, le franchisé aura bénéficié des deux prestations transmises par le franchiseur. Le produit enregistré en comptabilité correspondra donc bien à des prestations réalisées sur l'exercice. Il n'y aura pas lieu de comptabiliser un produit constaté d'avance.

Toutefois, si le restaurant n'a pas ouvert ses portes l'année de la signature du contrat, cela veut dire que le franchiseur n'a effectué qu'une prestation qui est de donner l'accès au savoir-faire du réseau à son franchisé alors que la totalité des prestations ont été comptabilisées. Une prestation reste alors non réalisée, celle d'aide au lancement du restaurant lors de son ouverture. Il faudra alors comptabiliser un produit constaté d'avance.

Tout comme les taux de royalties et de participations publicitaires, les montants des droits d'entrée peuvent être différents des standards définis dans les contrats dans le cas de situations particulières : rachat d'un restaurant franchisé, franchisé possédant plusieurs restaurants, ...

Le chiffre d'affaires lié aux droits d'entrée est directement corrélé aux nouveaux entrants dans le réseau de franchise.

► 1ère phase : estimation des données

La feuille d'estimation des données se compose de deux parties ; une première qui correspond aux produits constatés d'avance de l'exercice précédent et une deuxième qui correspond à ceux de l'exercice.

Type	Ouverture au 31/12/2014	Montant du droit d'entrée (Date)	PCA N-1 (KE)	PCA théorique N	Signature du contrat de franchise (Date)
PCA N-1					
Restaurant A	oui	25,0	12,5	-	août - 13
Café A	oui	25,0	12,5	-	sept. - 13
Restaurant B	oui	30,0	15,0	-	sept. - 13
Restaurant C	oui	44,5	22,3	-	déc. - 12
Restaurant D	oui	55,0	27,5	-	avr. - 13
Restaurant E	non	55,0	27,5	27,5	juil. - 13
Restaurant F	non	55,0	27,5	27,5	oct. - 13
Restaurant G	oui	55,0	27,3	-	mars - 13
Restaurant H	non	55,0	27,5	27,5	déc. - 13
Restaurant I	non	55,0	27,5	27,5	oct. - 13
Restaurant J	oui	25,0	12,5	-	juil. - 13
Restaurant K	oui	54,5	27,3	-	déc. - 13
Restaurant L	oui	55,0	27,5	-	nov. - 13

Droits d'entrée facturés en N théorique				
Restaurant M	oui	46,0	-	nov.-14
Restaurant N	oui	25,0	-	févr.-14
Restaurant O	non	55,0	27,5	oct.-14
Restaurant P	non	55,5	27,8	déc.-14
Restaurant Q	non	55,0	27,5	mai-14
Restaurant R	oui	50,0	-	juil.-14
Restaurant S	oui	25,0	-	mai-14
Restaurant T	non	55,5	27,8	déc.-14
Café B	oui	15,0	-	juil.-14
Restaurant U	oui	30,0	-	juin-14
Restaurant V	non	55,0	27,5	avr.-14
Restaurant W	oui	25,0	-	mars-14
Restaurant X	oui	40,0	-	févr.-14
Restaurant Y	non	55,0	27,5	mai-14
Restaurant Z	oui	15,0	-	juin-14
Restaurant AA	oui	55,5	-	oct.-14
Restaurant AB	non	55,5	27,8	déc.-14
Restaurant AC	oui	18,0	-	juil.-14
		731,0	294,3	303,3
Chiffre d'affaires - Droits d'entrée				722,0

La première étape consiste à indiquer si le restaurant ou le café est ouvert à la date de clôture des comptes, à l'aide d'un document récapitulatif fourni par le service comptable du franchiseur ainsi qu'à l'aide des contrats de franchise.

La deuxième étape est de renseigner le montant des droits d'entrée de chacun des restaurants souhaitant avoir accès au savoir-faire du réseau de franchise ainsi que la date à laquelle les franchisés ont signé leur contrat de franchise.

Il faut ensuite indiquer le produit constaté d'avance sur l'exercice précédent.

Si l'enseigne a ouvert au cours de l'exercice duquel est intervenue la signature du contrat alors la totalité du produit est comptabilisée sur l'exercice, et si ce n'est pas le cas, il faut alors comptabiliser un produit constaté d'avance qui correspond à 50% du montant total du droit d'entrée.

La totalité des droits d'entrée concernant les nouveaux contrats de franchise représentent 731 K€. A ce montant, il faut ajouter les produits constatés d'avance de l'exercice précédent pour 294 K€ et retraiter les produits constatés d'avance de l'exercice audité qui s'élèvent à 303 K€. Les droits d'entrée estimés grâce à cet EAV sont de 722 K€.

► 2ème phase : comparaison avec le réel

Le principe concernant la comparaison des droits d'entrée estimés avec le réel est le même que pour les royalties et participations publicitaires.

R :		1,7	PM :		141	Nombre de sous-population :		1
Nbre de sous-pop.	Description de la sous-population	Montant comptabilisé	Ecart maximum acceptable	Montant estimé	Différence	Différence acceptable?	Explication de la différence <i>(si écart non acceptable)</i>	Corroboration <i>(si écart non acceptable, après explication)</i>
1	Droits d'entrée	722	35	722	0	oui	Validation	
TOTAL		722		722	0			

La différence entre le montant estimé et le montant réellement comptabilisé concernant les droits d'entrée est nulle. La sous-population testée est donc validée.

► Conclusion

Droits d'entrée				
(En €)	31/12/2014	31/12/2013	Var°	Var° %
Chiffre d'affaires Droits d'entrée	722	927	-205	-22%
Chiffre d'affaires Réseau	95 092	88 342	6 750	8%
Part du droit d'entrée dans le chiffre d'affaires	0,8%	1%	0,0	

Alors que le chiffre d'affaires global est en hausse de 8%, la baisse observée du chiffre d'affaires lié aux droits d'entrée est la conjonction de deux éléments :

- un contrat de franchise en moins de signé en 2014 par rapport à 2013 ;
- plusieurs droits d'entrée « réduits » dans le cadre de renouvellement de contrat ou changement de franchisés.

LES COMMISSIONS DE REFERENCEMENT

Les contrats de référencement sont des contrats conclus par le franchiseur auprès de certains de ses fournisseurs. A ce titre, il perçoit des commissions de référencement ou remises de fin d'année, qui sont essentiellement basées sur les volumes vendus ou sur le chiffre d'affaires réalisé avec le fournisseur.

A noter que ces commissions sont ensuite reversées aux différents restaurants à hauteur de 80%. Les 20% de commissions conservées par le franchiseur rémunèrent la gestion commerciale et administrative des contrats de référencement.

► 1ère phase : estimation des données

L'étude concernant les commissions de référencement se fait au global et non fournisseur par fournisseur.

	Données
	(K€)
Commissions de référencement perçus N-1	2 017
Achats consommés N-1	23 057
Chiffre d'affaires HT restaurants (intégrés + franchisés) N-1	88 342
Marge moyenne calculée	73,9%
Ratio de commission	8,7%
Achats consommés N	25 865
Chiffre d'affaires HT restaurants (intégrés + franchisés) N	95 092
Marge moyenne calculée	72,8%
Estimation des commissions de référencement	2 263

L'estimation s'effectue en plusieurs temps, il faut tout d'abord renseigner les données de l'exercice précédent pour ensuite définir un ratio de commission. Ce ratio de commission servira à déterminer un montant estimé des commissions de référencement.

Concernant les données N-1, il fallait renseigner le chiffre d'affaires réalisé sur l'exercice précédent ainsi que la marge moyenne calculée par le service comptable du franchiseur. En multipliant le chiffre d'affaires HT N-1 des restaurants par (1 – taux de marge N-1), on obtient le montant des achats consommés de l'exercice précédent. Le principe sera le même pour l'exercice.

Après avoir renseigné les informations concernant l'exercice précédent, un ratio de commission se calculait en divisant les commissions de référencement reçues par les achats consommés des restaurants. Le ratio de commission correspond au taux de commission sur le montant des achats de tous les restaurants du réseau de franchise. Il s'élève à 8,7%.

L'autre phase consiste à estimer les commissions de référencement à proprement dit. Pour cela il fallait multiplier le ratio de commission par les achats consommés de l'année. L'estimation des commissions de référencement s'élève à 2 263 K€.

► 2ème phase : comparaison avec le réel

R: 1,7		PM: 141		Nombre de sous-population :		1		
Nbre de sous-pop	Description de la sous-population	Montant comptabilisé	Ecart maximum acceptable	Montant estimé	Différence	Différence acceptable?	Explication de la différence <i>(si écart non acceptable)</i>	Corroboration <i>(si écart non acceptable, après explication)</i>
1	Commissions de référencement	2 051	82	2 303	252	non	L'écart s'explique par une surestimation des commissions 2013 au niveau du fournisseur 4 (53KE) et du fournisseur 2 (47KE).	
TOTAL		2 051		2 303	252			

On s'aperçoit que le montant estimé est largement supérieur au montant réellement enregistré dans les comptes.

Afin de justifier cette population, deux choix étaient possibles, soit mettre en place un autre outil afin de valider la population testée ou bien demander directement des informations au service comptable du franchiseur. La question est de savoir d'où provient la différence et pourquoi le montant comptabilisé est largement plus faible que celui estimé.

Le choix de la procédure alternative s'est fait sur la mise en place de recherches et d'entretiens avec le personnel.

► Conclusion

Après discussion avec les interlocuteurs concernés, il s'est avéré que lors de la comptabilisation des commissions de référencement de l'exercice précédent, une erreur avait été faite sur deux fournisseurs.

En effet, à la fin de l'exercice, des commissions de référencement sont comptabilisées pour un montant qui n'est pas forcément celui réellement reversé par les fournisseurs. L'enregistrement des commissions de référencement suit le même principe que pour les remises de fin d'année, c'est-à-dire que les montants comptabilisés en fin d'année sont ensuite ajustés sur l'exercice suivant en fonction des montants réellement ristournés par les fournisseurs.

Concernant le dénouement des commissions de référencement 2013 en 2014, le service comptable s'est aperçu qu'il y avait un écart de 92 KE, c'est-à-dire que le franchiseur avait involontairement comptabilisé des commissions de référencement plus importantes que celles qu'il a réellement perçues.

Cet écart s'explique par la surestimation de la provision des commissions de référencement 2013 concernant le fournisseur 4 pour 53 KE et le fournisseur 2 pour 47 KE. Ces deux écarts proviennent d'une erreur d'interprétation des contrats par les services financiers du franchiseur. Les montants provisionnés à la clôture de l'exercice 2014 tiennent compte de ces anomalies passées.

Cette anomalie a donc un double impact sur le montant comptabilisé des commissions de référencement de 100 K€ qui vient s'ajouter en 2013 et se déduire en 2014, soit 200KE.

Cette surestimation 2013 explique donc pourquoi le montant de chiffre d'affaires lié aux commissions de référencement ne progresse que de 3%, alors que le chiffre d'affaires du réseau progresse de 8%.

LES PRESTATIONS DE BACK-OFFICE

Les prestations de back-office sont les prestations assurées par le franchiseur pour le compte des autres sociétés du groupe.

Les charges prises en compte dans cette refacturation sont principalement des charges de personnel et des charges externes (énergie, loyers, frais postaux, ...).

► 1ère phase : estimation des données

Concernant l'estimation des prestations de back-office, il y avait deux postes à renseigner :

- **les charges de personnel** du service administratif et financier, du service social, ainsi que des assistantes de direction. Ces charges sont à refacturer aux différents restaurants car le franchiseur s'occupe de la gestion, de la comptabilité et des paies de tout le réseau de franchise ;
- **les charges externes** comme l'eau, l'électricité, les frais d'entretien... sont elles aussi à refacturer à l'ensemble des restaurants faisant parti du groupe.

Les montants des charges de personnel pour les différents services sont inscrits dans le livre de paie du franchiseur.

	% Refact.	31/12/2014	31/12/2013	Var K€	Var %
Service Administratif et Financier	100%	321	287	34	12%
Service Social et Juridique	100%	274	240	34	14%
Assistants de Direction	100%	121	117	4	3%
<i>Total charges de personnel</i>		716	644	72	11%
Charges externes (énergie, loyer, ...)	100%	94	62	32	52%
TOTAL refacturations estimées		810	706	104	15%

Les prestations de back-office estimés s'élèvent à 810 K€ contre 706 K€ en N-1.

► 2ème phase : comparaison avec le réel

Le principe concernant la comparaison des prestations de back-office estimées avec le réel est le même que pour les royalties, participations publicitaires et droits d'entrée.

R:		1,7	PM:		141	Nombre de sous-population :		1
Nbre de sous-pop.	Description de la sous-population	Montant comptabilisé	Ecart maximum acceptable	Montant estimé	Différence	Différence acceptable?	Explication de la différence (si écart non acceptable)	Corroboratio n (si écart non acceptable, après explicatio n)
1	Refacturations back-office	840	71	810	-30	oui	Validation	
TOTAL		840		810	-30			

La différence entre le montant estimé et le montant réellement comptabilisé concernant les refacturations back-office est de 30 K€ qui est inférieur à l'écart maximum acceptable de 71 K€. La sous-population testée est donc validée.

► Conclusion

Prestations de back-office				
(En €)	31/12/2014	31/12/2013	Var°	Var° %
Chiffre d'affaires Prestations de back-office	840	722	118	16%
Chiffre d'affaires Réseau	95 092	88 342	6 750	8%
Taux moyen de Prestations de Back-Office	0,9%	0,8%	0,0	

Alors que le chiffre d'affaires global est en hausse de 8%, les prestations de back-office évoluent de +16%, passant ainsi de 722 K€ à 840 K€. La hausse des prestations s'explique par un renforcement du contrôle de gestion et du service juridique. Les charges externes prises en compte augmentent également du fait d'une nouvelle location de bureau.

Comme dit précédemment, c'est l'écart maximum acceptable qui conditionne la conclusion du test que rend le commissaire aux comptes.

Comme nous avons pu le remarquer dans cette dernière partie, la démarche proposée de contrôle du chiffre d'affaires des franchiseurs est efficace et pertinente.

Efficace et pertinente notamment, car les écarts entre les estimations et les montants comptabilisés sont faibles voir nuls pour certains. En effet, une fois la validation des populations testées au sein de son EAV, le commissaire aux comptes n'effectue aucun autre test concernant ces populations, car l'EAV est un véritable outil de contrôle et de validation des données.

Le commissaire aux comptes peut ainsi consacrer plus de temps aux risques identifiés et aux anomalies détectées, et mener sa mission efficacement.

CONCLUSION

Cette étude nous a montré que le métier de franchiseur est spécifique notamment au niveau de ses revenus ainsi qu'au niveau du contrôle de ces derniers.

La problématique à laquelle j'ai répondu est :

« *Comment auditer efficacement le chiffre d'affaires des franchiseurs ?* ».

L'appréhension des procédures de contrôle interne relatives aux ventes est essentielle pour un contrôle du chiffre d'affaires efficace. La revue des procédures de contrôle interne permet à l'auditeur de mieux cibler les tests à effectuer grâce aux faiblesses ressorties durant ce dernier.

Lorsqu'il procède ensuite au contrôle des comptes des franchiseurs, le commissaire aux comptes se doit également d'adopter une démarche spécifique. La démarche proposée est basée sur une méthodologie qui permet au commissaire aux comptes d'appréhender les données comptables des franchiseurs. Ces estimations sont construites à partir des contrats de franchise et de la remontée des données comptables de l'ensemble du réseau de franchise. Cette démarche permet donc d'apprécier les données réelles avec celles prévues, d'identifier les éventuels écarts ainsi que d'obtenir les documents nécessaires aux explications des écarts identifiés.

Cependant, cette démarche va évoluer car la notion de jugement professionnel est de plus en plus importante, c'est-à-dire que les conclusions des procédures analytiques ne seront plus binaires, avec une validation ou non des tests effectués. Les résultats des tests seront essentiellement appuyés sur le jugement professionnel du commissaire aux comptes et donc sur son avis concernant la cohérence ou non des données testées.

De ce fait la plus large place du jugement professionnel entraîne la problématique de responsabilité du commissaire aux comptes.

Je suis vraiment satisfaite de ce stage. Cette expérience en audit fut, pour moi, plus qu'enrichissante. Tout d'abord la période de stage fut plus longue, mais aussi elle m'a plus confronté au monde du travail. J'ai pu me familiariser avec la vie professionnelle, et les tâches que l'on m'a confiées étaient diverses et intéressantes. J'ai ainsi apprécié le travail d'auditeur et découvert le rôle du commissaire aux comptes.

La bonne ambiance au quotidien a aussi été très importante, l'équipe d'audit m'a très vite intégrée au cabinet.

Ce stage m'a également permis de perfectionner mes connaissances théoriques acquises tout au long de mon année en Master « Comptabilité Contrôle Audit », par des notions pratiques. Grâce à cette formation théorique et à mes précédentes expériences professionnelles, je comprenais plus facilement les missions que l'on me demandait de faire. Ce stage m'a conforté quant à mon avenir professionnel. J'ai pu confirmer mon choix de poursuivre dans la voie de l'expertise comptable et du commissariat aux comptes.

ABSTRACT

During this five months placement at IN EXTENSO, I could have more precisely discovered the financial auditor job.

This experience into the professional environment has been a really enlightening experience, as much on the technical level than as on the human level.

The main tasks I had carried out have been various cycles audit, done works formalization and preparation of legal auditor reports. Through those missions, I have become aware of all the sides of this job and all the qualities and skills this job required as strictness and relational sense.

This placement had strengthened me in my professional project.

RESUME

J'ai pu, durant ces cinq mois au sein du cabinet IN EXTENSO, découvrir plus précisément le métier d'auditeur financier.

Cette expérience au sein du milieu professionnel a été très instructive tant sur le plan technique que sur le plan humain.

Les missions principales que j'ai pu réaliser ont été l'audit de différents cycles, la formalisation des travaux effectués, la préparation des rapports du commissaire aux comptes ainsi que la consolidation des comptes. Au travers de ces missions, j'ai pris conscience de tous les aspects du métier et des qualités et compétences à développer telles que la rigueur et le sens du relationnel.

Ce stage m'a alors permis de me conforter dans mon projet professionnel.

BIBLIOGRAPHIE ET SITOGRAPHIE

➤ **Ouvrages**

Note d'information VIII de la CNCC, 2010, « *Le commissaire aux comptes et les procédures analytiques* ».

Ouvrages de la CNCC, Code de déontologie, NEP, Notes d'information.

DSCG UE 4, « Comptabilité et audit », édition FOUCHER, millésime 2014-2015.

➤ **Cours**

Cours d'INTRODUCTION A L'AUDIT LEGAL DES COMPTES de Mme JAEG.

Cours de CONSOLIDATION DES COMPTES de Mr BEAUMONT.

➤ **Sites Internet**

- www.inextenso.fr
- <http://www.eff.fr>
- <http://www.franchise-fff.com>

SOMMAIRE ANNEXE

Annexe 1	- Tableau de désignation d'un CAC.....	1
Annexe 2	- Questionnaire de contrôle interne ventes.....	2
Annexe 3	- Feuille de test de contrôle interne.....	19
Annexe 4	- Relevé du chiffre d'affaires mensuel.....	20
Annexe 5	- Calcul d'estimation des royalties et participations publicitaires.....	21

Annexe 1

Tableau de désignation d'un CAC

Statut juridique de la société	Nomination d'au moins un CAC	Mode de désignation
SARL	Obligatoire si dépassement de 2 des seuils suivants : <ul style="list-style-type: none">• 1 550 000 € de bilan,• 3 100 000 € de chiffre d'affaires HT,• 50 salariés.	En assemblée ou lors d'une consultation écrite à la majorité (plus de la moitié des parts sociales)
EURL	Obligatoire si dépassement de 2 des seuils suivants : <ul style="list-style-type: none">• 1 550 000 € de bilan,• 3 100 000 € de chiffre d'affaires HT,• 50 salariés.	Par l'associé unique
SA	Obligatoire dès la création de la société	En assemblée générale ordinaire, sur proposition du conseil d'administration (ou du conseil de surveillance), ou, sous certaines conditions, des actionnaires
SAS	Obligatoire si dépassement de 2 des seuils suivants : <ul style="list-style-type: none">• 1 000 000 € de total de bilan,• 2 000 000 € de chiffre d'affaires HT,• 20 salariés.	Par une décision collective des associés, sur proposition du président ou d'un autre organe de direction
SCA	Obligatoire dès la création de la société	En assemblée générale ordinaire
SNC et SCS	Obligatoire si dépassement de 2 des seuils suivants : <ul style="list-style-type: none">• 1 550 000 € de bilan,• 3 100 000 € de chiffre d'affaires HT,• 50 salariés.	À la majorité fixée par les statuts ou, à défaut, à l'unanimité

Annexe 2

Questionnaire de contrôle interne ventes

Client :	Questionnaire de contrôle interne	Code :
Clôture :		Date :
Collaborateur :		Revu par :
QCI CAC PME		

OBJECTIFS

Ce questionnaire s'inscrit parmi les outils nécessaires à la couverture de :

- la NEP 315 relative à la connaissance de l'entité et de son environnement et évaluation du risque d'anomalies significatives dans les comptes
- la NEP 330 relative aux procédures d'audit mises en œuvre par le commissaire aux comptes à l'issue de son évaluation des risques

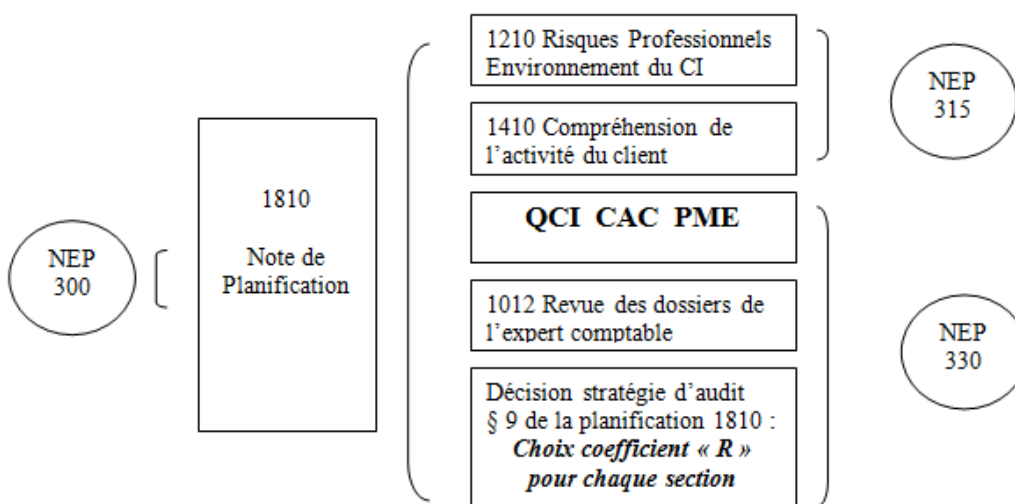
Il se combine donc avec les questionnaires appropriés de AS2 :

- questionnaire 1210 « risques professionnels – environnement du CI »
- questionnaire 1410 « compréhension de l'activité du client »
- questionnaire 1012 « revue des dossiers de l'expert comptable »
- questionnaire 1810 « note de planification »

L'usage de ce questionnaire entraîne une rupture dans le processus opérationnel AS2 (document SAS) que l'on corrige en renseignant le paragraphe 9 du questionnaire 1810 Note de planification décrit ci après.

DEMARCHE GENERALE DE PLANIFICATION DE L'AUDIT

Au vu des documents cités ci-dessus, la démarche (NEP 300) peut être illustrée comme ci-après :

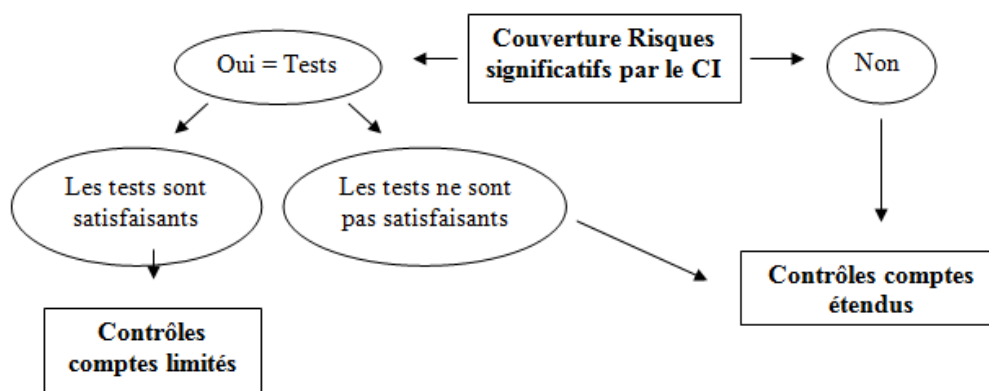


MODE D'EMPLOI DU QUESTIONNAIRE

Le présent questionnaire matérialise la prise de connaissance du contrôle interne de l'entreprise au travers de ses différentes fonctions significatives. Il repose sur :

- le questionnement de la Direction sur l'existence de **risques significatifs** inhérents à l'activité et à l'organisation de l'entreprise
- l'identification des moyens mis en œuvre pour couvrir ces risques.

A l'issue de cette évaluation, il doit être décidé, fonction par fonction, de l'opportunité d'orienter la démarche d'audit en l'appuyant sur le contrôle interne si ce dernier couvre correctement les risques d'anomalies significatives. (*Choix du coefficient « R » pour chaque section*). Si tel est le cas, des tests de procédures seront mis en œuvre dans le but d'apprécier et d'évaluer l'efficacité des contrôles internes ainsi recensés. Les résultats de l'évaluation des contrôles internes, confirmés ou infirmés par les tests de procédure mis en œuvre, conditionneront l'importance et l'étendue des tests de substance qui seront ainsi entrepris pour la validation finale des comptes annuels.



SOMMAIRE

	Clients Ventes	Achats Fournisseurs	Personnel Et Paie	Trésorerie	Systèmes d'information	Immob.	Stocks et travaux encours
1	Commande	Commande	Embauche	Accès et Sauvegarde des actifs financiers	Sauvegarde	Propriété	Propriété
2	Livraison	Réception	Modification du contrat	Contrôle des actifs financiers	Anti-virus	Protection	Protection
3	Facturation	Reconnaissance Factures	Fin du contrat		Mots de passe	Compta	Compta
4	Réclamations et Avoirs	Enregistrement et Suivi	Collecte et Production Paie		Suivi des fichiers	Evaluation	Evaluation
5	Enregistrement et Suivi	Décaissement	Déclarations sociales				
6	Encaissement		Enregistrement et Suivi				

Cycle CLIENTS / VENTES

Décrire les caractéristiques de la nature des ventes et de leur administration :

--

Caractéristiques chiffrées	Données	Observations
Nombre de bons de commande		
Nombre de bon d'expédition		
Fréquence des expéditions		
Nombre de devis		
Nombre de factures		
Nombre d'avaoirs		
Fréquence de la facturation		
Nombre de relevés de factures		
Assurance crédit		
Assurance export		

Compte clients :	Données	Observations
Nombre de clients en compte		
Nombre de clients comptant		
Typologie de clientèle		
Particulier		
Entreprise		
Administration		
Autre		
Total		



Liste des principaux clients	(Nature - volume)	Nature des contrats clients importants

CLIENT VENTES

Etape 1	Commande
----------------	-----------------

RISQUE 1 : Client insolvable, Minoration de la provision pour dépréciation à la clôture

L'entreprise doit s'assurer de la solvabilité des clients préalablement à l'acceptation de la commande (livraison de biens) ou la signature d'un contrat (prestations de services). (valorisation)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Procédure détaillée pour l'ouverture des comptes clients (autorisation)
Souscription d'un contrat d'assurance crédit ou contrat factoring
Appréciation des risques sur les clients étrangers (pays sensibles)
Appréciation des cotations de l'entreprise cliente à la BDF ;
Recherche de garanties spécifiques obtenues du client
Détail des conditions de fixation du crédit client ;
Procédure de suivi du crédit par client ; Examen du ratio client ;
Procédure de suivi du recouvrement : Relances R1 R2, Mise au contentieux
Conséquence des incidents sur la prise de commande (Seuil, blocage. ...)
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Perte financière incontrôlée du fait de l'insolvabilité des clients
Sous évaluation de la provision pour dépréciation des comptes clients
Sous évaluation de la provision pour risque et charge
Perte potentielle incontrôlée sans définition d'un seuil de prise de risque
Perte de réactivité du fait de l'absence de procédure sur la gestion du risque crédit

CLIENT VENTES

Etape 1	Commande
----------------	-----------------

RISQUE 2 : Défaut de matérialisation d'une commande client : sous évaluation de provision pour dépréciation de créance ou provision pour litige

La commande client (biens et services) doit être écrite, documentée, visée par le client et archivée. (Valorisation)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Existence des conditions générales de ventes et tarifs (actualisation)
Procédure écrite de prise de commande et autorisation signature des contrats
Matérialisation de l'accord client (bon de commande : objet, prix, délai, les conditions)
Principe de confirmation de commande (Application d'un seuil)
Procédure d'archivage temporaire des BC en attente de livraison
Procédure d'acceptation des retours de marchandises, ou expédition partielle
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Litige potentiel avec le client du fait de commande non écrite
Incertitude ou Sous évaluation de la provision pour risque
Interprétation de la procédure de prise de commande conçue par la direction
Perte potentielle du fait d'erreur ou défaut de livraison auprès du client.

CLIENT VENTES

Etape 2	Livraison
----------------	------------------

RISQUE 3 : Expédition de biens (ou réalisation de services) non commandés : sous évaluation de provision pour dépréciation de créance ou provision pour litige

Les expéditions physiques doivent être conformes aux commandes (objet, délai)
Les services réalisés doivent être conformes aux données contractuelles initiales (objet, conditions)
(Valorisation)

Entretien avec le responsable :	Conclusion :
Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Procédure écrite sur la transmission des BC en attente d'expédition
Principe de refus d'expédition sans commande préalable
Respect du principe de conformité : expédition conforme à commande
Rapprochement systématique BC / BE. et traitement des écarts
Procédure de suivi des expéditions partielles
Modalités de l'acceptation de l'expédition par le client
Procédure de traitement retours de marchandises
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Risque litige client : Incertitude sur la provision pour risque
Coût de traitement incontrôlé pour les réclamations clients
Possibilité de détournement en cas d'incertitude sur les autorisations BE
Altération de l'image qualité (non-conformité de la livraison ou prestation).

CLIENT VENTES	Etape 2	Livraison
---------------	---------	-----------

RISQUE 4 : Expédition non matérialisée par un document

Chaque expédition doit être matérialisée par un document de livraison.

Chaque prestation de service effectuée doit être justifiée par un état d'activité ou compte rendu ;
(Réalité Cut Off)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Création systématique du bon d'expédition pré- numéroté
Suivi de la séquence des bons d'expédition
Classement et archivage des BE avec les BC
Création systématique des bons de retours de marchandises et suivi séquentiel
Séparation des fonctions : service commercial et service expédition
Procédure de mouvements des stocks (sorties)
Procédure de suivi budgétaire des livraisons et des prestations effectuées ;
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Expédition non identifiée (Détournement potentiel)
Prestation de service non autorisée et en dépassement non maîtrisé
Incertitude sur la valorisation de l'inventaire permanent (erreur, oubli)
Incertitude sur l'expédition effective et conforme à la commande
Défaillance de la gestion des stocks

CLIENT VENTES	Etape 3	Facturation
---------------	---------	-------------

RISQUE 5 : Défaut de facturation de toutes les expéditions faite aux clients : sur évaluation ou sous évaluation des produits

Toutes les livraisons ou prestations effectuées par l'entreprise doivent être facturées périodiquement (Exhaustivité)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Procédure de classement et de suivi des BE / BC en attente de facturation
Processus de facturation : utilisation systématique des BC / BE
Processus de facturation : interface informatique des BC / BE / FACT
Pré numérotation des factures (séquence)
Suivi de la séquence numérique des factures
Procédure de validation des factures par une personne autorisée (seuil)
Procédure d'envoi des factures
Classement et archivage des FACT/ BE /BC
Critères d'accès aux fichiers clients (conditions) et autorisation de la Direction
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Facturation inexistante, incomplète ou erronée (Perte de chiffre d'affaires)
Erreurs sur les comptes clients, et sur le <u>cut</u> off de fin d'exercice
Augmentation du risque client et des litiges : sous évaluation de la provision client
Absence de maîtrise du contrôle périodique entre CA Réel et CA budget
Détournement de marchandise ou prestation possible

CLIENT VENTES	Etape 3	Facturation
---------------	---------	-------------

RISQUE 6 : Facturation injustifiée, incomplète, omise ou comptabilisée sur la mauvaise période : surévaluation ou sous évaluation des produits

L'émission de chaque facture doit correspondre à une livraison ou une prestation effective (réalité) et selon des conditions conformes à la commande et à l'expédition (valorisation et cut off)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Processus de facturation systématique BC / BE / FACT
Processus de facturation : interface informatique des BC / BE / FACT
Suivi des Bons d'expédition non facturés (apurement périodique séquentiel)
Procédure de gestion des acomptes clients
Procédure des factures pro forma
Procédure de validation des factures avant envoi (systématisation BE et BC)
Procédure d'archivage chronologique des FACT / BE / BC
Suivi mensuel du CA et des marges. (avec budget et comparé à n - 1) ;
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Produit comptable fictif (fausse facture, double facturation)
Anticipation ou différé de chiffre d'affaires.
Comptes clients erronés
Risque erreur sur le <u>cut off</u> de fin d'exercice
Absence de maîtrise de l'évolution du CA : (anticipation ou différé de facturation)

CLIENT VENTES	Etape 4	Réclamations et Avoirs
---------------	----------------	-------------------------------

RISQUE 7 : Absence d'identification et de matérialisation du suivi d'un litige client : sous évaluation de provision pour dépréciation de créance ou provision pour litige

Toutes les réclamations clients et leurs effets potentiels doivent être identifiés et suivies (exhaustivité)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Processus d'identification des litiges
Processus d'évaluation des causes et effets des litiges
Examen des couvertures d'assurances RC
Analyse historique et statistique du coût des litiges
Existence d'une cellule contrôle qualité
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Incertitude de l'exhaustivité des litiges à provisionner (sous évaluation provision)
Risque de détournement non dépisté
Coût de traitement des litiges non maîtrisé en temps voulu
Altération de l'image commerciale de l'entreprise : insatisfaction clientèle

CLIENT VENTES	Etape 4	Enregistrement et Suivi
---------------	----------------	--------------------------------

RISQUE 9 : Comptabilisation erronée d'une facture ou d'un avoir : erreur des comptes de tiers

Toutes les factures et avoirs émis doivent être comptabilisés, rapidement et correctement. (Valorisation)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Existence de Interface facturation / comptabilité
Procédure de gestion des factures dites « manuelles »
Automatisation et autorisation des imputations comptables
Comptabilisation séquentielle des factures et avoirs (chronologie numérique)
Annotation de la facture ou de l'avoir après comptabilisation effective
Archivage des pièces comptables (factures,...) et suivi des séquences
Modalités de comptabilisation des factures en devises
Contrôle de cohérence du CA comptabilisé et CA budget (ratios moyens)
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Défaut de comptabilisation exhaustive du chiffre d'affaires.
Risque sur le cut off ventes
Mauvaise qualité des comptes clients : relance délicate et erronée
Risque sur la provision client (sur ou sous évaluation)
Impossibilité de suivi correct du contrôle budgétaire : CA budgété et CA réalisé.

CLIENT VENTES	Etape 4	Enregistrement et Suivi
---------------	---------	-------------------------

RISQUE 10 : Comptes clients injustifiés : erreur des comptes de tiers

Les comptes auxiliaires doivent être pointés régulièrement (à des fins de recouvrement).
(Comptabilisation)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Organisation rationnelle de la comptabilité clients
Justification périodique des comptes (jour hebdo mois ...)
Edition des états comptables clients (balances âgées)
Diffusion et exploitation des états comptables clients (balances âgées)
Justification mensuelle de la TVA collectée (système des encaissements).
Procédure de contrôle externe (expert comptable)
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Absence de maîtrise du risque client en cas de défaut de pointage des comptes
Risque de retard de relance des créances anciennes
Risque de sous évaluation de la provision pour dépréciation client
Risque de retard dans l'arrêté des comptes (difficultés pointage)
Risque de détournement
Difficulté de trésorerie consécutive à une absence de suivi des comptes clients

CLIENT VENTES	Etape 4	Enregistrement et Suivi
---------------	---------	-------------------------

RISQUE 11 : Défaut d'identification et d'autorisation d'une opération diverse comptabilisée : Perte ou Profit injustifiés

Les écritures d'opérations diverses doivent être justifiées et documentées. (Valorisation)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Définition des libellés d'écritures (clarté)
Autorisation types d'écritures ;
Supervision types d'écritures (personne autorisée)
Procédure de Transfert compte client en compte douteux (autorisation)
Procédure d'annulation des créances perdues (autorisation);
Pièces justificatives documentant les écritures dites OD (classement et archivage)
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Enregistrement d'opérations erronées ou non conformes à la période
Comptabilisation d'opérations non autorisées par la Direction
Risque de détournement.

CLIENT VENTES	Etape 5	Encaissement
---------------	---------	--------------

RISQUE 12 : Défaut d'identification et de suivi des titres de paiement reçus : Perte de patrimoine

Les règlements reçus des clients doivent faire l'objet d'une procédure organisée. (Exhaustivité et Réalité)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :
---	--------------

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Organisation du service courrier (réception du courrier)
Mode de collecte des encaissements (VRP, livreurs, courriers)
Validation des titres de paiement au profit de l'entreprise (libellé chèque) ;
Définition des personnes autorisées
Ordonnancement des moyens de paiement (cahier de suivi...)
Procédure de préparation de la remise (support, délai, personne habilitée...);
Procédure de contrôle périodique des guichets de réceptions des valeurs
Procédure de contrôle périodique des zones de conservation des valeurs
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Sous évaluation de la provision client du fait de la perte potentielle de valeurs
Erreur ou détournement dus à la déficience de la gestion du courrier
Erreur ou détournement dus à l'absence de maîtrise des séparations des tâches
Retard dans la disposition des fonds et dans la date de comptabilisation.
Mauvaise gestion de la trésorerie : Frais financiers non maîtrisés.

CLIENT VENTES	Etape 5	Encaissement
---------------	---------	--------------

RISQUE 13 : Défaut de comptabilisation de toutes les valeurs reçues : Exhaustivité des enregistrements de la trésorerie.

Tous les règlements reçus par l'entreprise ou pour son compte doivent être remis en banque, sans délai, ou au plus tard à leur échéance. Ils sont immédiatement comptabilisés dès remise en banque, en caisse ou dès réception (effets non échus). (Exhaustivité)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Procédure de remise en banque (support et délai)
Séparation des fonctions et personnes autorisées (signature)
Conservation des titres de paiement non échus ;
Classement et archivage des bordereaux de remises
Pièces de base utilisées pour la comptabilisation
Définition des imputations des encaissements aux comptes concernés
Personnes autorisées pour la comptabilisation
Supervision des opérations comptabilisées
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Perte ou détournement de règlements reçus.
Retard dans la remise des fonds et dans la date de comptabilisation.
Mauvaise gestion de la trésorerie : Frais financiers non maîtrisés.
Produits non comptabilisés sur le bon exercice
Rapprochement bancaire non apuré (somme anciennes en rapprochement)
Absence de performance de la gestion de trésorerie

CLIENT VENTES	Etape 5	Encaissement
---------------	---------	--------------

RISQUE 14 : Comptabilisation erronée des recettes espèces au comptant : Valorisation des produits

Toutes les espèces reçues doivent être recensées et comptabilisées dans l'entreprise sans retard et correctement imputées. (Comptabilisation)

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

EXEMPLES DE POINTS de PROCEDURE de nature à éviter les risques :
Description des pièces de base utilisées pour la collecte des recettes espèces
Procédure de tenue de la caisse enregistreuse et définition des contrôles clés
Périodicité des enregistrements des recettes
Procédure de contrôle de cohérences des recettes
Personnes autorisées pour la collecte des recettes espèces
Personnes autorisées pour la comptabilisation des recettes espèces
Personnes autorisées pour la supervision des recettes espèces
AVONS NOUS IDENTIFIE des RISQUES DANS LES DOMAINES SUIVANTS ?
Détournement dû à l'absence de contrôle de l'exhaustivité des recettes espèces
Erreur sur les recettes espèces du fait de l'absence de caisse enregistreuse
Dysfonctionnement des modalités de tenue de la Caisse enregistreuse
Risque de solde créditeur de la caisse

CLIENT VENTES

AUTRES RISQUES :

Néant.

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

.....

Entretien avec le responsable : Le risque existe-t-il au sein de l'entité ? Quels moyens sont mis en place pour l'éviter ?	Conclusion :

Cycle CLIENTS / VENTES
Synthèse sur la couverture par le contrôle interne
des risques d'anomalies significatives

Objet : Définir l'impact sur le contrôle des comptes de la couverture par le contrôle interne des risques d'anomalies significatives

Description du risque d'anomalie significative	Couverture par contrôle interne		Résultats des tests de procédure		Contrôles de substance	
	Oui	Non	Satisf	Non Satisf	Limités	Etendus

Reporter les conclusions sur la note de planification n ° 1810 paragraphe 9

Annexe 4

Relevé du chiffre d'affaires mensuel

SOCIETE Xj

DESTINATAIRE	DESTINATAIRE :	LE DIRECTEUR	EXPEDITEUR	EXPLOITEUR :	FRANCHISEUR
	SOCIETE :	RESTAURANT		TELEPHONE :	-
	TELEPHONE :	-		TELECOPIE :	-
	TELECOPIE :	-		DATE :	24/05/2015
	DATE :	DIMANCHE 24 MAI 2015			

NOMBRE DE PAGES : (PAGES DE GARDE INCLUSE)

1

OBJET	MADAME, MONSIEUR,
	NOUS VOUS REMERCIONS DE BIEN VOULOIR NOUS COMMUNIQUER LES CHIFFRES DU MOIS DE :
	SEPTEMBRE 2014
	RESTAURANT DE :
	CHIFFRES D'AFFAIRES HT :
	CHIFFRES D'AFFAIRES TTC :
	NOMBRE DE COUVERTS :
	<u>PS : SELON L'ARTICLE 12 DU CONTRAT DE FRANCHISE, LA DECLARATION DE CA DOIT ETRE PARVENUE AU FRANCHISEUR AVANT LE 5 DU MOIS SUIVANT.</u>
	LE FRANCHISEUR SERVICE COMPTABILITE FAX : - MAIL : -

Annexe 5

Calcul d'estimation des royalties et participations publicitaires

	Chiffre d'affaires réalisé en 2014	Taux de royalties appliqué	Royalties estimées	Taux de participations publicitaires appliqué	Participations publicitaires estimées
	(K€)	(%)	(K€)	(%)	(K€)
Restaurant n° 1	485	3%	15	0,8%	4
Restaurant n° 2	828	4%	33	1,0%	8
Restaurant n° 3	631	4%	25	1,0%	6
Restaurant n° 4	721	4%	29	1,0%	7
Restaurant n° 5	939	4%	38	1,0%	9
Restaurant n° 6	1 613	1%	16	1,0%	16
Restaurant n° 7	651	3%	20	0,8%	5
Restaurant n° 8	106	4%	4	1,0%	1
Restaurant n° 9	806	4%	32	0,8%	6
Restaurant n° 10	531	3%	16	1,0%	5
Restaurant n° 11	1 759	3%	53	1,0%	18
Restaurant n° 12	232	3%	7	1,0%	2
Restaurant n° 13	1 023	4%	41	1,0%	10
Restaurant n° 14	873	3%	26	1,0%	9
Restaurant n° 15	867	4%	35	1,0%	9
Restaurant n° 16	701	4%	28	0,8%	6
Restaurant n° 17	752	4%	30	1,0%	8
Restaurant n° 18	745	4%	30	0,8%	6
Restaurant n° 19	295	4%	12	1,0%	3
Restaurant n° 20	650	3%	20	0,8%	5
Restaurant n° 21	853	4%	34	1,0%	9
Restaurant n° 22	803	4%	32	1,0%	8
Restaurant n° 23	1 260	4%	50	0,8%	10
Restaurant n° 24	489	4%	20	1,0%	5
Restaurant n° 25	887	4%	35	0,8%	7
Restaurant n° 26	679	4%	27	1,0%	7
Restaurant n° 27	1 135	4%	45	0,8%	9
Restaurant n° 28	325	3%	10	0,8%	3
Restaurant n° 29	537	3%	16	0,8%	4
Restaurant n° 30	361	3%	11	1,0%	4
Restaurant n° 31	597	4%	24	1,0%	6
Restaurant n° 32	1 008	2%	20	0,8%	8
Restaurant n° 33	392	4%	16	1,0%	4
Restaurant n° 34	707	4%	28	0,8%	6
Restaurant n° 35	636	4%	25	1,0%	6
Restaurant n° 36	1 066	4%	43	1,0%	11
Restaurant n° 37	983	4%	39	1,0%	10
Restaurant n° 38	1 000	3%	30	0,8%	8
Restaurant n° 39	1 170	4%	47	0,8%	9
Restaurant n° 40	813	4%	33	0,8%	7
Restaurant n° 41	935	3%	28	1,0%	9
Restaurant n° 42	647	4%	26	1,0%	6
Restaurant n° 43	220	4%	9	1,0%	2
Restaurant n° 44	576	4%	23	1,0%	6
Restaurant n° 45	799	4%	32	1,0%	8
Restaurant n° 46	667	4%	27	1,0%	7
Restaurant n° 47	758	4%	30	1,0%	8
Restaurant n° 48	602	4%	24	1,0%	6
Restaurant n° 49	645	4%	26	0,8%	5
Restaurant n° 50	599	4%	24	1,0%	6

	Chiffre d'affaires réalisé en 2014	Taux de royalties appliqué	Royalties estimées	Taux de participations publicitaires appliqué	Participations publicitaires estimées
	(KE)	(%)	(KE)	(%)	(KE)
Restaurant n° 51	1 036	4%	41	0,8%	8
Restaurant n° 52	1 614	3%	48	0,8%	13
Restaurant n° 53	754	4%	30	1,0%	8
Restaurant n° 54	779	4%	31	1,0%	8
Restaurant n° 55	683	3%	20	0,8%	5
Restaurant n° 56	1 651	3%	50	1,0%	17
Restaurant n° 57	1 287	3%	39	0,8%	10
Restaurant n° 58	991	3%	30	1,0%	10
Restaurant n° 59	1 842	3%	55	1,0%	18
Restaurant n° 60	1 374	4%	55	0,8%	11
Restaurant n° 61	530	3%	16	1,0%	5
Restaurant n° 62	1 150	4%	46	1,0%	12
Restaurant n° 63	384	4%	15	1,0%	4
Restaurant n° 64	1 518	4%	61	0,8%	12
Restaurant n° 65	525	3%	16	0,8%	4
Restaurant n° 66	842	3%	25	0,8%	7
Restaurant n° 67	824	4%	33	1,0%	8
Restaurant n° 68	457	1%	5	0,8%	4
Restaurant n° 69	629	4%	25	1,0%	6
Restaurant n° 70	520	4%	21	0,8%	4
Restaurant n° 71	935	4%	37	1,0%	9
Restaurant n° 72	824	4%	33	1,0%	8
Restaurant n° 73	625	3%	19	0,8%	5
Restaurant n° 74	929	3%	28	1,0%	9
Restaurant n° 75	983	3%	29	0,8%	8
Restaurant n° 76	389	4%	16	0,8%	3
Restaurant n° 77	835	2%	17	0,8%	7
Restaurant n° 78	673	4%	27	0,8%	5
Restaurant n° 79	1 459	3%	44	1,0%	15
Restaurant n° 80	582	4%	23	1,0%	6
Restaurant n° 81	580	3%	17	1,0%	6
Restaurant n° 82	681	3%	20	1,0%	7
Restaurant n° 83	94	4%	4	0,8%	1
Restaurant n° 84	326	2%	7	1,0%	3
Restaurant n° 85	1 740	3%	52	0,8%	14
Restaurant n° 86	952	3%	29	0,8%	8
Restaurant n° 87	699	1%	7	0,8%	6
Restaurant n° 88	628	4%	25	1,0%	6
Restaurant n° 89	615	3%	18	0,8%	5
Restaurant n° 90	1 000	2%	20	0,8%	8
Restaurant n° 91	724	3%	22	1,0%	7
Restaurant n° 92	646	4%	26	1,0%	6
Restaurant n° 93	1 045	3%	31	0,8%	8
Restaurant n° 94	512	3%	15	0,8%	4
Restaurant n° 95	1 066	4%	43	0,8%	9
Restaurant n° 96	1 730	3%	52	0,8%	14
Restaurant n° 97	883	4%	35	1,0%	9
Restaurant n° 98	855	4%	34	1,0%	9
Restaurant n° 99	586	4%	23	1,0%	6
Restaurant n° 100	778	4%	31	1,0%	8
Restaurant n° 101	1 287	4%	51	1,0%	13
Restaurant n° 102	760	4%	30	1,0%	8
Restaurant n° 103	875	4%	35	1,0%	9
Restaurant n° 104	863	4%	35	1,0%	9

	Chiffre d'affaires réalisé en 2014	Taux de royalties appliqué	Royalties estimées	Taux de participations publicitaires appliqué	Participations publicitaires estimées
	(KE)	(%)	(KE)	(%)	(KE)
Restaurant n° 105	720	4%	29	1,0%	7
Restaurant n° 106	758	4%	30	1,0%	8
Restaurant n° 107	1 082	3%	32	1,0%	11
Restaurant n° 108	563	4%	23	1,0%	6
Restaurant n° 109	110	2%	2	0,8%	1
Restaurant n° 110	397	4%	16	1,0%	4
Restaurant n° 111	1 350	3%	41	1,0%	14
Restaurant n° 112	669	4%	27	1,0%	7
Restaurant n° 113	605	3%	18	1,0%	6
Restaurant n° 114	968	4%	39	1,0%	10
Restaurant n° 115	1 151	3%	35	0,8%	9
Restaurant n° 116	37	4%	1	1,0%	0
Restaurant n° 117	728	3%	22	0,8%	6
Restaurant n° 118	329	4%	13	1,0%	3
Restaurant n° 119	719	4%	29	0,8%	6
TOTAL	95 092		3 297		873