

Audit Update

Prise en compte du système de contrôle interne dans l'audit des comptes annuels – position de la Chambre fiduciaire

AUDIT

Avril 2006

Le délai référendaire pour les modifications apportées aux dispositions du Code des obligations ayant expiré le 6 avril 2006, le Conseil fédéral fixera prochainement leur date d'entrée en vigueur; ce sera probablement le 1^{er} juillet 2007. Une des nouveautés importantes concerne les tâches des réviseurs auprès des sociétés soumises au contrôle ordinaire: l'organe de révision devra se prononcer sur l'existence d'un système de contrôle interne (SCI) et émettre une opinion à ce sujet. Cette nouvelle mission de contrôle aura des conséquences non négligeables pour les entreprises.

Cette nouvelle disposition légale ne change rien au fait que le *SCI* continuera avant tout comme auparavant à satisfaire aux objectifs primordiaux de la *direction* et de la *gestion de l'entreprise*. Les exigences concernant son organisation matérielle et formelle se sont par contre modifiées.

Les SCI que l'on trouve dans la pratique se caractérisent souvent par le fait qu'ils ont été élaborés sur une longue durée à partir des besoins concrets et sont donc aussi soumis à des changements continuels. Il est rare qu'un SCI soit élaboré et mis en œuvre selon un concept clairement structuré, et encore plus qu'il fasse l'objet d'une documentation systématique.

Les responsabilités légales attribuées aux organes dirigeants et de surveillance, d'une part, ainsi qu'à l'organe de révision, d'autre part, entraînent les conséquences suivantes: l'*entreprise* doit d'abord accomplir le travail nécessaire en matière de *conception* et de *mise en œuvre du SCI*, afin que l'*organe de révision* puisse ensuite assumer ses obligations légales en ce qui concerne le *contrôle* et l'*évaluation du SCI*. Seules entrent en ligne de compte à cet égard les questions relatives au rapport financier.

La Chambre fiduciaire a exprimé sa position à ce propos dans un document, dont vous trouverez le texte ci-après. Elle élaborera prochainement une norme d'audit qui servira de ligne directrice aux réviseurs pour exécuter leur contrôle et procéder à l'évaluation du SCI. Pour de nombreuses entreprises, la tâche prioritaire consistera maintenant à organiser ou à compléter le SCI en fonction des dispositions légales. La présente prise de position de la Chambre fiduciaire peut leur fournir une aide précieuse pour y parvenir.

Contenu

Position de la Chambre fiduciaire (mars 2006):

1. Nouvelles dispositions légales concernant le SCI	4
2. Définition du SCI	5
3. Attributions et responsabilité du conseil d'administration, de la direction et de l'organe de révision en liaison avec le SCI	7
4. Ampleur et contenu du SCI	8
5. Vérification du SCI	9
6. Rapport	10
7. Conclusion	10
Glossaire	11

Prise en compte du SCI lors de l'audit des comptes annuels – Modifications du Code des obligations

Mars 2006 / Position de la Chambre fiduciaire

La Chambre fiduciaire est la principale organisation professionnelle du secteur de l'audit. Outre toutes les grandes et moyennes sociétés d'audit, elle regroupe quelque 900 sociétés fiduciaires de taille modeste et environ 3500 experts-comptables qui seront à l'avenir agréés comme experts-réviseurs. Pour la première fois, le *système de contrôle interne (SCI)* est explicitement mentionné dans le *Code des obligations (CO)* qui souligne ainsi son importance, le considérant comme faisant partie intégrante de la gestion et du contrôle de l'entreprise ainsi que de la révision. **La Chambre fiduciaire est favorable à ces modifications du Code des obligations** qui permettent de mettre en

place une solution à la fois praticable au niveau international et tenant compte des besoins spécifiques des PME et leur accorde tout son soutien. Le présent document expose le point de vue de la Chambre fiduciaire quant à l'impact de ces modifications de la législation sur le SCI pour les entreprises et pour les réviseurs. Cette réflexion de fond constitue également la base d'une norme de révision qu'il conviendra encore de rédiger à ce sujet.

Le tableau ci-après présente, de manière résumée, les aspects et thèmes de réflexion essentiels sur le sujet.

Définition et objectif du SCI	<p>Le SCI est un outil de gestion permettant de garantir de manière appropriée à l'entreprise d'atteindre ses objectifs dans les domaines «Procédures», «Informations», «Protection du patrimoine» et «Conformité (Compliance)». Le SCI englobe toutes les méthodes et mesures organisationnelles appliquées, conformément à un plan, par la direction.</p> <p>Concernant le rapport financier, le SCI englobe toutes les procédures et mesures garantissant la tenue d'une comptabilité et une présentation des comptes régulières, éléments constituant le fondement de tout rapport financier. En ce sens, le SCI, en matière d'audit des comptes annuels, se limite au rapport financier.</p>
Responsabilité	<p>Le conseil d'administration est responsable de la mise en place d'un SCI adapté à l'entreprise et accompagné d'un système de gestion des risques.</p> <p>L'application du SCI, la gestion des risques et la conformité relèvent de la compétence de la direction. Cette dernière ne se limite d'ailleurs pas aux risques financiers, elle porte également sur les risques opérationnels.</p> <p>L'organe de révision vérifie l'existence du SCI et en réfère sommairement à l'assemblée générale. Il remet en outre un rapport détaillé au conseil d'administration précisant notamment les constatations relatives au SCI et mentionnant les éventuelles possibilités d'amélioration.</p>

<p>Audit des comptes annuels</p> <p>Vérification de l'existence d'un SCI</p>	<p>Le SCI sert de base à la planification et au déroulement de l'audit des comptes annuels.</p> <p>L'organe de révision doit désormais délivrer une opinion d'audit sur l'existence d'un SCI. Comparé à l'audit actuel, ceci requiert davantage de formalisme dans le cadre de la vérification du SCI. La Chambre fiduciaire va élaborer une norme relative à la vérification de l'existence d'un SCI.</p>
<p>Ampleur et contenu du SCI</p>	<p>L'ampleur et le contenu du SCI doivent être adaptés aux réalités de chaque entreprise et sont fonction des éléments suivants:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ taille; ■ complexité de l'activité; ■ type de financement. <p>Pour juger de l'existence d'un SCI, il est important:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ qu'un SCI soit vérifiable (c'est-à-dire consigné par écrit); ■ que le SCI soit en adéquation avec les risques encourus par l'entreprise et avec l'ampleur de son activité; ■ que le SCI soit connu du personnel; ■ que le SCI soit appliqué tel que défini; ■ que, dans l'entreprise, tout le monde ait conscience des nécessités de contrôle. <p>Les référentiels existants et connus ainsi que les éléments et recommandations qu'ils contiennent constituent un choix possible de mesures SCI. Toutes les recommandations ne doivent pas être impérativement appliquées pour que soit attestée l'existence d'un SCI. Le principe fondamental est qu'un SCI doit être créé en adéquation avec les réalités de l'entreprise.</p>
<p>Rapport de l'organe de révision</p>	<p>Conformément à l'article 728b al. 2 (nouveau) CO, l'organe de révision établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision. Le rapport de l'organe de révision comprendra une appréciation sur l'existence du SCI.</p> <p>Aux termes de l'article 728b al. 1 (nouveau) CO, l'organe de révision établit à l'intention du conseil d'administration un rapport détaillé contenant notamment des constatations relatives au SCI.</p> <p>La Chambre fiduciaire va définir des instructions et présenter des exemples.</p>

1. Nouvelles dispositions légales concernant le SCI

Conformément à l'article 728a al. 1 (nouveau) CO (attributions de l'organe de révision), l'organe de révision vérifie:

- si les comptes annuels et, le cas échéant, les comptes de groupe sont conformes aux dispositions, aux statuts et au cadre de référence choisi;
- si la proposition du conseil d'administration à l'assemblée générale concernant l'emploi du bénéfice est conforme aux dispositions légales et aux statuts;
- s'il existe un système de contrôle interne.

Les normes d'audit nationales et internationales prévoient aujourd'hui déjà que le réviseur s'appuie, dans le cadre de sa mission, sur les contrôles existants et les intègre par conséquent dans son travail. Mais les objectifs poursuivis concernent d'autres aspects purement techniques de l'audit:

- définition du type et/ou de la composition des opérations de contrôle à effectuer;
- identification des domaines à risque;
- définition de l'ampleur/de la rentabilité de l'audit;
- obtention d'une approche d'audit efficace (tests de procédure ou contrôles approfondis).

L'article 728a (nouveau) CO en tient compte en exigeant que l'organe de révision intègre le SCI lors de l'exécution du contrôle et de la détermination de son étendue.

Jusqu'à présent, les réviseurs n'étaient toutefois pas tenus de s'exprimer sur l'existence d'un SCI, ni de présenter un rapport à ce sujet.

L'intégration des informations issues de la vérification du SCI servait essentiellement à étayer l'audit et à définir l'ampleur des contrôles approfondis.

Il ne s'agissait en aucun cas d'une vérification exhaustive du SCI permettant de délivrer une attestation séparée sur l'existence ou non d'un SCI dans l'entreprise. Conformément aux dispositions contenues dans les normes de révision en vigueur jus qu'ici, il était permis, et cela n'avait rien d'inhabituel, surtout dans les petites entreprises, de vérifier les comptes annuels uniquement dans la perspective du résultat et le SCI n'entraînait pas dans la procédure d'audit.

Contrairement à l'ancien droit, le nouveau mentionne expressément la vérification du SCI. Le Message du 23 juin 2004 concernant la modification du Code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la Loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (ci-après: «le Message») prescrit à ce sujet que le rapport que l'organe de révision délivre à l'intention de l'assemblée générale doit contenir un avis sur le résultat du contrôle effectué en vertu du catalogue d'attributions de l'article 728a.

En outre, l'article 728b (nouveau) CO stipule que l'organe de révision établit à l'intention du conseil d'administration un rapport détaillé contenant des constatations relatives à l'établissement des comptes, au SCI ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle.

Pour les raisons évoquées ci-dessus, la vérification de l'existence du SCI et l'appréciation portée à l'issue de cette vérification constituent une extension de la mission de contrôle définie par la loi. Le réviseur doit procéder aux vérifications appropriées qui lui permettent de confirmer matériellement l'existence d'un SCI. Sans ces vérifications appropriées, l'organe de révision n'est pas en mesure de délivrer une appréciation et de la consigner dans le rapport de révision.

2. Définition du SCI

Dans son acception générale, le SCI comprend tous les actes, méthodes et mesures ordonnés par le conseil d'administration, la direction et les autres cadres dirigeants, dans le but de garantir la bonne marche de l'entreprise et d'en protéger le patrimoine.

Outre les actes et mesures ordonnées, la culture d'entreprise joue également un rôle déterminant. À travers leur intégrité, leurs valeurs morales et leur rôle d'exemple, l'ensemble des collaborateurs et des cadres dirigeants marquent de leur empreinte l'environnement général du contrôle.

Le SCI constitue une aide concernant les aspects ci-après:

- réalisation des objectifs de politique commerciale;
- respect des lois et des prescriptions;
- protection du patrimoine de l'entreprise;
- prévention, réduction et mise en évidence d'erreurs et d'irrégularités, voire de présentation erronée intentionnelle des comptes annuels;
- garantie de la fiabilité et de l'intégralité de la comptabilité;
- rapport financier fiable et établi dans les délais; et
- efficience de la gestion de l'entreprise.

Les mesures organisationnelles du SCI sont intégrées aux procédures de travail de l'entreprise; en d'autres termes, elles accompagnent le travail ou sont implantées directement en amont ou en aval. Elles visent à décharger le management des tâches de contrôle et à transférer davantage de responsabilités aux instances d'exécution. Le recours à l'informatique peut, selon son étendue, jouer un rôle important. Des logiciels et des bases de données bien conçus permettent de parvenir à un haut niveau d'automatisation et de standardisation et constituent un contrôle interne efficace.

Mesures de contrôle

Les contrôles et les mesures de contrôle sont les différents actes, méthodes et mesures qui sont ordonnés et appliqués à tous les niveaux de l'entreprise dans le cadre du SCI.

Les mesures de contrôle se subdivisent en plusieurs catégories, à savoir:

- contrôles préventifs ou de détection;
- contrôles automatiques, programmés ou manuels;
- contrôles par le management.

Contrôles préventifs

Par contrôles préventifs, on entend les contrôles qui s'opèrent obligatoirement et débouchent directement sur le constat d'une erreur. Les contrôles préventifs ont pour but d'éviter à la source que des erreurs soient commises. Ils peuvent être automatiques, effectués par le management ou une instance indépendante, manuels ou programmés (automatisés).

Contrôles de détection

Par contrôles de détection, on entend les contrôles qui doivent être effectués lorsque la vérification des contrôles préventifs a fait apparaître une fréquence d'erreurs trop élevée.

Contrôles automatiques et programmés

Le contrôle automatique est le mode de contrôle le plus efficace et le plus économique car il est directement intégré aux procédures de l'entreprise, par le biais de mesures organisationnelles ou techniques. Mentionnons, parmi les mesures organisationnelles, la séparation des fonctions, la mise en place de niveaux de compétence et les règles régissant le déroulement des tâches. Par contrôles programmés (General IT and Application Controls), on entend la différenciation des accès, l'authentification (par des mots de passe), l'autorisation (par exemple grâce à une signature électronique), les plausibilisations, les codes de contrôle, les totaux de contrôle, la synchronisation de données, etc.

Contrôles manuels

Les contrôles manuels viennent en complément des contrôles programmés. Exemples de contrôles manuels: autorisation, vérification critique, coordination, élucidation de messages indiquant une différence ou une erreur, contrôles physiques, etc.

Contrôles par le management

Les contrôles indépendants des procédures effectués par le management (conseil d'administration, direction et autres cadres dirigeants) reposent sur ses compétences spécifiques et l'exécution de ses missions de direction et de surveillance. Ces contrôles peuvent être effectués selon le libre arbitre de chacun ou en fonction de règlements internes ou d'un cahier des charges.

Ils peuvent être délégués en partie à des instances appropriées ou à des spécialistes et des conseillers externes (externalisation de l'activité de contrôle). Mais les cadres dirigeants en conservent la responsabilité, même dans ce cas. Dans les entreprises de plus petite taille, les contrôles effectués directement par la direction et les cadres continuent à jouer un grand rôle et constituent, aujourd'hui encore, la principale mesure de contrôle interne.

Outils auxiliaires organisationnels

Les principaux outils auxiliaires organisationnels du SCI peuvent être décrits ainsi:

- organigramme;
- diagramme des déroulements internes et des fonctions;
- descriptif des postes et des procédures;
- règles régissant les compétences et systèmes de limitation;
- règlements, directives et instructions de service;
- plan comptable, directives sur les imputations et définition des comptes;
- manuels;
- autres moyens techniques auxiliaires (coffres-forts, entrepôts fermés, contrôle des accès, caisses-scanners, etc.);
- identification des contrôles essentiels et mise en oeuvre.

Aperçu des mesures et contrôles

Mesures d'organisation		Contrôles indépendants par le management	
Contrôles automatiques, manuels et programmés			
Contrôles par l'organisation mise en place, par exemple: <ul style="list-style-type: none"> ■ contrôles automatiques ■ structure des organes ■ séparation des fonctions ■ réglementation des processus de travail ■ contrôles manuels ■ contrôles programmés 	Contrôles par l'emploi de moyens techniques, par exemple: <ul style="list-style-type: none"> ■ installations de comptage ■ installations de sécurité ■ systèmes de traitement des calculs et données 	Contrôles par la direction et les cadres: <ul style="list-style-type: none"> ■ selon un jugement libre et personnel ■ basés sur une réglementation interne 	Contrôles par des personnes mandatées (principe de la délégation): <ul style="list-style-type: none"> ■ assistants, état-major, comités secrétariats, organisation de projets ■ spécialistes externes et conseillers
Auxiliaires d'organisation			
Plan d'organisation, diagramme de cheminement et de fonctionnement, manuels, emploi de formules et de pièces, directives d'imputation, champs de numérotation et de vérification, horodateurs, réglementation des signatures, systèmes de visas, codes de blocage, etc.		Règlement d'entreprise, cahiers des charges, descriptions des fonctions, budgets, systèmes de requête et de proposition, liste des délais, etc.	

(Tableau SCI; source: Manuel suisse d'audit 1998)

3. Attributions et responsabilité du conseil d'administration, de la direction et de l'organe de révision en liaison avec le SCI

Attributions et responsabilité du conseil d'administration

Le conseil d'administration est responsable de la mise en place et du maintien d'un SCI adéquat. Il répond notamment:

- de l'autorisation et de la vérification périodique des décisions à caractère stratégique;
- de la mise en place effective des mesures que doit prendre la direction dans le cadre du SCI; et
- de la mise en place d'un contrôle adéquat de l'efficacité du SCI par la direction.

Concernant la responsabilité du conseil d'administration sur ces points, le Message mentionne expressément que «En vertu de son obligation de fixer les principes de la comptabilité et du contrôle financier de manière à ce que les principes de l'établissement régulier des comptes et de la comptabilité puissent être respectés (art. 716a al. 1 ch. 3 en relation avec les art. 662a et 957 ss), le conseil d'administration a le devoir de mettre en place des mécanismes de contrôle interne.» Par ailleurs, il ressort de cette citation qu'en matière de rapport financier, le législateur place le SCI au premier plan.

Comme nous l'avons dit en introduction, le SCI englobe, en matière de rapport financier, tous les actes et mesures aptes à garantir une comptabilité et une présentation des comptes régulières et constituant par conséquent le fondement de tout rapport financier. En ce sens, en liaison avec la révision des comptes annuels, le SCI se limite au rapport financier.

Afin d'assumer cette responsabilité, le conseil d'administration doit régulièrement faire le point avec la direction sur l'efficacité des mesures prévues par le SCI, évaluer en temps et en heure les avis exprimés par le management et les réviseurs internes et externes, en tirer les conséquences qui s'imposent, ordonner des mesures correctives et en surveiller l'application ainsi que contrôler régulièrement la stratégie et la propension à la prise de risques.

En cas de carences constatées du SCI, il incombe notamment au conseil d'administration de garantir que soient appliquées les mesures correctives.

Le conseil d'administration peut, entre autres mesures, nommer un comité d'audit afin de l'assister dans l'exercice des missions qui sont les siennes en matière de SCI. Ceci ne l'exonère toutefois pas de sa responsabilité d'ensemble quant au SCI.

Attributions et responsabilité de la direction

La direction est responsable de l'application des stratégies et principes fondamentaux de l'entreprise fixés par le conseil d'administration. À ce titre, elle est responsable de la définition et de la mise en oeuvre du SCI. La direction répond notamment:

- de l'élaboration de procédures adéquates d'identification, de mesure, de suivi et de contrôle des risques pris par l'entreprise;
- de l'identification de contrôles essentiels et de leur suivi, de l'application effective des mesures correctives;
- du maintien et de la consignation par écrit d'un organigramme définissant sans équivoque les responsabilités, les compétences et les flux de circulation de l'information;
- de la consignation par écrit du SCI et de son caractère vérifiable par rapport à la fiabilité de la présentation des comptes; ainsi que
- de l'exécution effective des tâches déléguées.

Dans ce contexte, il incombe à la direction de mettre à la disposition des personnes en charge des missions décrites ci-dessus des effectifs suffisants et disposant notamment de la formation et de l'expérience requises.

Attributions et responsabilité de l'organe de révision

L'organe de révision vérifie l'existence d'un SCI et adresse sur ce point un rapport sommaire à l'assemblée générale. Ceci implique que l'organe de révision effectue une analyse complète du SCI pour en avoir une vue d'ensemble, qu'il établisse un plan d'audit et le mène à terme. En outre et conformément à l'article 728b CO, l'organe de révision adresse un rapport détaillé au conseil d'administration, incluant notamment ses constatations relatives au SCI. Dans ce rapport, l'organe de révision mentionnera également les possibilités d'amélioration.

4. Ampleur et contenu du SCI

Fixer et définir un SCI dans un manuel ne sert à rien si le personnel de l'entreprise ne s'y tient pas. Un SCI, certes consigné par écrit, mais absolument pas vécu au quotidien est, de notre point de vue, inexistant. Dans l'allocution qu'il a tenue le 1er décembre 2005 devant le Conseil des États, le conseiller fédéral compétent en la matière réaffirme la nécessité de réglementer le système de contrôle, mais aussi le fait que celui-ci doit également être vécu au sein de l'entreprise.

Pour pouvoir juger, d'une manière générale, de l'existence d'un SCI, il faut avoir en main les exigences explicitant sur le fond ce que l'on entend par SCI:

- un SCI doit exister et être vérifiable. En d'autres termes, ceci signifie qu'il doit y avoir des documents à jour qui permettent d'en vérifier l'existence (élaboration et mise en place);
- le SCI doit être connu des collaborateurs;
- le SCI doit être appliqué;
- le SCI doit être en adéquation avec les risques encourus par l'entreprise et l'étendue de son activité;
- le personnel de l'entreprise doit avoir présente à l'esprit la notion de contrôle.

Le Conseil fédéral laisse aux entreprises auditées le choix du système et des mécanismes de contrôle qu'elles jugeront adaptés à leurs situations respectives.

Le Message souligne à ce sujet que la position de l'actuel rapport explicatif (cf. art. 729a CO) est ainsi renforcée.

Pour pouvoir vérifier l'existence d'un SCI, il faut que celui-ci fasse l'objet de documents écrits d'une ampleur adéquate et qu'il soit effectivement vécu au sein de l'entreprise. Cet aspect est également souligné dans le Message: «L'organe de révision vérifie si le conseil d'administration a pris les mesures nécessaires pour assurer la tenue et l'établissement réguliers des comptes et si ces mesures sont respectées.»

Le contenu et l'ampleur du SCI dépendent par conséquent des éléments suivants:

- taille de l'entreprise;
- complexité de son activité;
- mode de financement (cotation en bourse, etc.).

En raison de l'implication des entreprises suisses dans l'économie mondiale, il serait judicieux que le SCI soit, en termes de contenu, exploitable et compréhensible au niveau international. D'une part, les entreprises ont besoin de prescriptions sur le SCI uniformes ou reconnues dans le monde entier, de l'autre, il faut que les réviseurs, suisses ou étrangers, puissent effectuer leurs contrôles, puis donner leur aval sur la base des mêmes critères. C'est là la seule façon de parvenir à des directives de contrôle uniformes et compréhensibles par les autres réviseurs, dans les grands groupes.

Pour les grandes entreprises, notamment celles développant des activités internationales, il semble donc, dans ces conditions, qu'il conviendrait d'appliquer un cadre de référence internationalement reconnu. Notons également que les référentiels et les différents éléments et recommandations qui y sont décrits ne constituent qu'une sélection de mesures envisageables, et qu'en aucun cas elles doivent toutes être impérativement mises en oeuvre pour justifier de l'existence d'un SCI.

5. Vérification du SCI

Le fait que, à l'avenir, le réviseur doive exprimer un avis sur l'existence ou non d'un SCI rendra plus formelle la vérification de celui-ci, ceci afin de tenir compte de son importance accrue. Selon la volonté du législateur, le SCI n'est plus un simple élément de la révision des comptes annuels, il fait désormais l'objet d'une procédure de contrôle séparée.

Le législateur estime qu'il n'est pas nécessaire que la vérification du SCI soit aussi étendue qu'aux États-Unis, par exemple. La Chambre fiduciaire se range à cet avis. Il faut par ailleurs tenir compte du fait que, contrairement aux États-Unis, les dispositions légales ne s'appliquent pas aux seules sociétés ouvertes au public, mais à la totalité des contrôles ordinaires, et donc déjà aux PME d'une certaine taille. En outre, n'oublions pas que la volonté explicite du législateur, à travers la nouvelle loi sur la révision, est de créer deux types de révision: un contrôle simplifié, «restreint», comparé à ce qui se pratiquait jusqu'à présent et un contrôle élargi, «ordinaire», pour les entreprises d'une certaine importance économique. À ceci s'ajoute le fait que le réviseur, pour émettre un avis sur le SCI, doit procéder aux contrôles nécessaires et consigner par écrit ses observations pour justifier ledit avis. Pour toutes ces raisons, la vérification du SCI doit être adaptée à la situation et aux réalités de l'entreprise.

La documentation des procédures doit rester de nature telle qu'elle permette de vérifier l'existence d'un SCI (élaboration et mise en oeuvre).

La vérification du SCI se déroule conformément aux normes de la profession et en se référant aux cinq exigences mentionnées au chapitre 4 «Ampleur et contenu du SCI». Cela implique que, pour la définition de l'ampleur de la vérification, les exigences suivantes doivent être observées:

- analyse de l'ensemble du SCI, documentation comprise;
- définition de la stratégie de vérification et de l'ampleur de celle-ci;
- afin de vérifier l'existence du SCI, il sera généralement procédé au sondage d'une procédure (test de cheminement). Pour savoir ensuite si le SCI est effectivement appliqué, il faut recourir à des contrôles supplémentaires permettant d'en constater l'observation: analyse ciblée de certaines transactions choisies comme échantillons, respect des règles imposées par le système par le biais des réconciliations générales, etc. Les procédures de contrôle ne donneront cependant pas lieu à des vérifications plus approfondies comme l'échantillonnage à grande échelle ou l'échantillonnage de données importantes en termes statistiques;
- les procédures et mesures de contrôle nécessaires à l'obtention d'une comptabilité et d'une présentation des comptes régulières seront vérifiées à intervalle régulier.

Dans le cadre de la révision des comptes annuels, il peut s'avérer nécessaire de procéder à des contrôles supplémentaires si la qualité du SCI a un impact sur le choix des contrôles de détails à effectuer ultérieurement.

6. Rapport

Aux termes de l'article 728b al. 2 (nouveau) CO, l'organe de révision établit à l'intention de l'assemblée générale un rapport écrit qui résume le résultat de la révision. Ceci signifie que le rapport de l'organe de révision doit contenir un avis sur l'existence du SCI.

En outre, le rapport détaillé établi à l'intention du conseil d'administration contiendra les constatations relatives au SCI. Par ailleurs, il ressort des dispositions légales relatives à la vérification du SCI que la totalité des carences ou défaillances majeures du SCI, susceptibles d'avoir des conséquences sur les comptes annuels, doivent figurer dans le

rapport au conseil d'administration, voire dans celui adressé par l'organe de révision à l'assemblée générale.

Notre profession aura pour autre tâche de codifier l'attitude qui devra être adoptée par le réviseur s'il constate des défaillances, ceci afin d'harmoniser les réactions en cas de déficits du SCI. La Chambre fiduciaire va travailler à l'élaboration d'instructions et d'exemples allant dans ce sens.

7. Conclusion

L'obligation de vérifier l'existence du SCI a suscité bien des discussions. D'un côté, nous avons intensifié les efforts visant à approfondir la vérification du SCI, de l'autre, cette procédure ne doit pas avoir l'ampleur de celle appliquée aux sociétés cotées aux États-Unis. À notre avis, il faut veiller à ce que la vérification du SCI n'éveille pas d'attentes excessives chez les lecteurs d'un bilan. L'attestation de révision ne doit par conséquent pas se contenter d'être une coquille vide.

Des arguments mentionnés plus haut, il résulte une extension de l'obligation de contrôle. Les nouvelles règles légales excluent le statu quo. Pour la première fois, le législateur mentionne expressément l'obligation de vérifier l'existence du SCI et exige en outre du réviseur qu'il émette un avis sur ce point. Ceci diffère d'autant plus de ce qui était jusqu'à présent exigé du réviseur dans le cadre de la vérification du SCI, qu'en portant un jugement, ce dernier prend désormais un risque supplémentaire. Pour que l'organe de révision puisse vérifier et confirmer l'existence du SCI, il doit procéder aux contrôles nécessaires et les consigner par écrit.

Pour que l'organe de révision vérifie et atteste l'existence d'un SCI, il ne suffit pas que celui-ci existe uniquement au plan formel. L'existence du SCI doit être vérifiable, ce qui suppose le respect d'un minimum d'exigences et la standardisation de la consignation des procédures par écrit. En outre, il faut que le SCI défini par écrit soit effectivement vécu dans l'entreprise, c'est-à-dire qu'il ait une existence tangible.

À cet effet, il est essentiel que l'organe compétent, pouvant varier selon le statut juridique, ait la responsabilité première de la structure et de l'ampleur du SCI ainsi que de la consignation par écrit de ce qui s'y rapporte. Dans une société anonyme, par exemple, cette mission revient à la direction. Le conseil d'administration répond de la création et du maintien d'un SCI adapté à l'entreprise.

Glossaire

Contrôle approfondi

Le contrôle approfondi se réfère à un seul aspect (existants, évaluation ou transaction) et à sa représentation comptable.

Système de contrôle interne (SCI)

Le SCI est un outil de gestion permettant de garantir de manière ciblée la réalisation des objectifs de l'entreprise en matière de procédures, d'informations, de protection du patrimoine et de compliance. Le SCI regroupe toutes les méthodes et mesures organisationnelles ordonnées par la direction conformément à un plan précis.

Audit interne

L'audit interne est un outil de direction qui aide le conseil d'administration et la direction dans le cadre de leurs missions de surveillance et de contrôle. L'objet de cet audit est le contrôle interne.

Normes d'audit

En imposant à ses adhérents des normes d'audit (NAS), la Chambre fiduciaire poursuit un double objectif: améliorer encore la qualité de la révision des comptes annuels et des prestations connexes et rester en phase avec les évolutions faisant référence au niveau international.

Sondage

Par sondage, on entend l'examen de bout en bout d'une transaction, y compris des documents qui s'y rattachent, à travers toutes les étapes comptables. Le sondage d'une procédure est surtout employé pour juger de la qualité du contrôle interne et pour le respecter.

Contact us

Siège principal

Günter Haag

Associé, responsable Audit
KPMG Suisse
Tél. +41 44 249 2046
Fax +41 44 249 2029
ghaag@kpmg.com

En cas de questions sur SCI / évaluation des risques:

Hans-Ulrich Pfyffer

Associé, responsable Internal Audit
Services
KPMG Suisse
Tél. +41 44 249 2777
Fax +41 44 249 4963
hpfyffer@kpmg.com

Suisse romande

William Laneville

Associé, responsable Audit
KPMG Genève
Tél. +41 22 704 1624
Fax +41 22 347 7313
williamlaneville@kpmg.com

Stéphane Gard

Associé, responsable Audit
KPMG Lausanne
Tél. +41 21 345 0335
Fax +41 21 345 3888
sgard@kpmg.com

Adrian Duerig

Responsable Audit
KPMG Fribourg
Tél. +41 26 347 4931
Fax +41 26 347 4901
aduerig@kpmg.com

Stefano Ponta

Responsable Audit
KPMG Neuchâtel
Tél. +41 32 727 6137
Fax +41 32 727 6158
sponta@kpmg.com

Joel Etique

Responsable Audit
KPMG Delémont
Tél. +41 32 423 4515
Fax +41 32 423 4511
jetique@kpmg.com

Suisse alémanique

Reto Stalder

Responsable Audit
KPMG Aarau
Tél. +41 62 834 4860
Fax +41 62 834 4880
rstalder@kpmg.com

Stefan Inderbinen

Responsable Audit
KPMG Bâle
Tél. +41 61 286 9318
Fax +41 61 286 9401
stefaninderbinen@kpmg.com

Christoph Andenmatten

Associé, responsable Audit
KPMG Berne
Tél. +41 31 384 7723
Fax +41 31 384 7647
candenmatten@kpmg.com

Markus Forrer

Associé, responsable Audit
KPMG Lucerne
Tél. +41 41 368 3759
Fax +41 41 368 3888
mforrer@kpmg.com

Kurt Stocker

Associé, responsable Audit
KPMG St-Gall
Tél. +41 71 272 0056
Fax +41 71 272 0051
kstocker1@kpmg.com

Martin Schaad

Associé, responsable Audit
KPMG Zurich
Tél. +41 44 249 2026
Fax +41 44 249 3311
martinschaad@kpmg.com

Ingrid Marbacher

Associée, responsable Audit
KPMG Zoug
Tél. +41 41 727 7439
Fax +41 41 727 7400
imarbacher@kpmg.com

Tessin

Lorenzo Job

Associé, responsable Audit
KPMG Lugano
Tél. +41 91 912 1220
Fax +41 91 912 1213
ljob@kpmg.com

Liechtenstein

Hans Vils

Associé, responsable Audit
KPMG Liechtenstein
Tél. +423 237 7055
Fax +423 237 7050
hvils@kpmg.com