



Chapitre de livre

2009

Published version

Open Access

This is the published version of the publication, made available in accordance with the publisher's policy.

Du polymorphisme du système de contrôle interne

Peter, Henry

How to cite

PETER, Henry. Du polymorphisme du système de contrôle interne. In: Economie, environnement, éthique. Trindade, Rita Trigo (Ed.). Genève : Schulthess, 2009. p. 305–319. (Collection genevoise. Recueils de textes)

This publication URL: <https://archive-ouverte.unige.ch/unige:25759>

Du polymorphisme du système de contrôle interne*

HENRY PETER**

I. Introduction

La conception de l'activité d'audit sous l'ancien droit a conduit l'opinion publique et les milieux économiques à avoir des attentes excessives à l'égard des organes de révision. Il en résultait ce qui a été appelé un « *audit expectation gap* ». A tort on croyait – et on croit parfois encore – que l'organe de révision « doit passer toute l'entreprise au peigne fin et qu'un rapport de révision sans réserve est une sorte de marque de qualité garantissant la viabilité économique et la bonne gestion de la société »¹. Cette non concordance entre les expectatives des parties prenantes (actionnaires, créanciers, marché en général) et le mandat réel de l'auditeur était inopportune. Il a été décidé d'y remédier à l'occasion de la modification de la réglementation concernant la révision figurant dans la partie du CO relative au droit de la société anonyme, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008. C'est pourquoi, en tout cas *prima facie*, la loi délimite désormais de façon plus précise la mission de l'organe de révision, tant en matière de contrôle ordinaire (art. 728a CO) que de contrôle restreint (art. 729a CO). C'est dans le cadre de la fixation de l'objet du contrôle ordinaire que la notion de « système de contrôle interne » (en abrégé « SCI », en allemand « *Internes Kontrollsystem* » ou « IKS ») est apparue dans notre code.

Cela étant, le SCI n'est pas une nouveauté, du moins sous cette appellation. La mise sur pieds d'un SCI adéquat est en effet une obligation qui incombe depuis toujours au conseil d'administration. Elle est en quelque sorte inhérente à sa fonction. La nouveauté est que son existence – et peut-être même son efficacité – sont désormais auditées, si bien que ce n'est que récemment qu'on a pris conscience de cette obligation et de sa portée.

Sous l'ancien droit, les mesures prises par le conseil d'administration pour contenir les risques auxquels l'entreprise est soumise – le SCI – étaient en général exposées, dans le meilleur des cas, dans le rapport annuel. Or ce dernier

* L'auteur remercie Madame Francesca CAVADINI-BIRCHLER, avocate, pour son aide en vue de la rédaction de ce texte.

** Prof. à l'Université de Genève et avocat à Lugano.

¹ Message du Conseil fédéral 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, du 23 juin 2004, FF 2004 p. 3771.

n'est pas soumis au contrôle de l'organe de révision. Lors de la révision du droit de la société anonyme de 2008, le législateur a voulu que ces informations concernant les risques encourus par la société soient transférées dans l'annexe aux comptes, et ce précisément afin que le SCI fasse – et puisse faire – l'objet d'une révision par les contrôleurs aux comptes².

Cela étant, cette fausse nouveauté est polymorphe, tant s'agissant de la notion que des tâches qui en découlent, pour le conseil d'administration, d'une part, et pour l'organe de révision, de l'autre. A cela s'ajoutent des interprétations souvent disparates tant du concept de SCI que de sa – ou ses – finalité(s). Il en résulte de nombreuses incertitudes à l'éclaircissement desquelles ces quelques réflexions, dédiées à ma collègue Anne Petitpierre, tentent de contribuer.

II. Notion de SCI

A. Définition du SCI

Le CO ne contient pas de définition du SCI. Comme bien d'autres notions du droit commercial (entreprise, groupe, etc.) notre code y fait toutefois allusion, ou en tout cas postule que le concept est connu. Cette approche est en l'occurrence particulièrement problématique, car il est important que, à propos d'un sujet aussi délicat, les tâches et responsabilités soient clairement définies et comprises. Il est donc nécessaire de recourir à d'autres sources pour cerner les contours du SCI.

Selon la Chambre fiduciaire suisse :

« 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. »³.

La Commission fédérale des banques (désormais Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers, FINMA) en a donné la définition suivante, plus détaillée :

« Par contrôle interne (synonyme : système de contrôle interne), on entend l'ensemble des structures et processus de contrôle qui, à tous les échelons de l'établissement, constituent la base de son bon fonctionnement et la réalisation des objectifs de la politique commerciale. Le contrôle interne ne comprend pas uniquement les activités de contrôle a posteriori, mais également celles en rapport

² Message du Conseil fédéral 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, du 23 juin 2004, FF 2004 p. 3810.

³ Chambre fiduciaire, Prise de position en matière de SCI, 2006, 365.

avec la gestion et la planification. Un contrôle interne efficace englobe notamment des activités de contrôle intégrées dans les processus de travail, des procédures dédiées à la gestion des risques et au respect des normes applicables (*compliance*), un contrôle des risques indépendant de la gestion des risques et la fonction *compliance*. La révision interne vérifie et évalue le contrôle interne et contribue ainsi à son amélioration constante »⁴.

Un premier constat important découle de ces définitions : contrairement à une conception assez répandue, le SCI n'est en aucun cas un organe de la société, mais bien plutôt un processus⁵.

Le SCI ne doit par ailleurs pas être confondu avec le contrôle interne, dans le sens d'audit interne⁶. L'audit interne de l'entreprise (dit aussi « révision interne ») est une fonction indépendante qui a pour mission, au sein de l'entreprise, de contribuer à garantir la maîtrise de ses opérations. La fonction d'audit interne est confiée à un organe particulier, appelé généralement révisorat interne. Il aide l'organisation à atteindre ses objectifs en évaluant, par une approche systématique et méthodique, ses processus de *management* des risques, de contrôle, et de gouvernement d'entreprise, et en faisant des propositions pour renforcer leur efficacité. Contrairement à l'organe de révision externe (l'organe de révision au sens des art. 727 ss CO), l'audit interne n'est pas prévu par le Code des obligations. On ne le rencontre que s'il est requis par une loi spéciale (notamment dans le domaine bancaire), par les statuts, ou s'il a été mis en place par le conseil d'administration, notamment en raison de l'art. 19 du Code Suisse de Bonne Pratique en matière de gouvernement d'entreprise de 2007 (« CBP »). L'audit interne est un moyen (parmi d'autres) pour évaluer l'efficacité du SCI mis en place par le conseil d'administration et par la direction. Sa tâche s'étend aussi bien à l'observation des mesures visant à éviter l'existence ou en tout cas la matérialisation des risques, qu'à l'activité de conseil pour améliorer ces mesures. L'audit interne devrait être indépendant de la direction et rapporter directement au conseil d'administration, le cas échéant au comité d'audit ou au président du conseil d'administration (art. 19 CBP). Afin de préserver son indépendance dans la surveillance du SCI, l'audit interne ne devrait avoir aucune responsabilité directe s'agissant de sa conception et de sa mise en œuvre.

⁴ Circ.-FINMA 08/24 Surveillance et contrôle interne du 20 novembre 2008.

⁵ PETER H., CAVADINI F., DUNANT O., Commentaire Romand CO-II, 2008, art. 728a N 26 ; BÖCKLI P., *Existenz eines internen Kontrollsystems – eine neue Pflichtprüfung der Revisionsstelle*, Die Unternehmung, 2007, p. 465 ; BÖCKLI P., *Revisionsstelle und Abschlussprüfung*, Zurich (Schulthess) 2007, p. 108 ; BOURQUI C., *Surveillance externe et systèmes de contrôle interne: revitalisation de mécanismes-clés du gouvernement d'entreprise*, in « Nouvelles responsabilités pour le conseil d'administration », Bellinzona (Méta-Éditions) 2005, p. 32.

⁶ PETER, CAVADINI, DUNANT (2008), art. 728a N 27 ; BÖCKLI P., *Revisionsstelle und Abschlussprüfung*, Zurich (Schulthess) 2007, p. 109.

B. Modèles de SCI

De même qu'il existe différents référentiels comptables (Swiss GAAP-RPC, IFRS, US GAAP), il existe différents modèles de SCI. La différence est toutefois que, s'agissant des référentiels comptables, dès lors que l'un de ceux-ci a été choisi, il doit être respecté dans son intégralité. Pour ce qui est en revanche des « référentiels SCI », il est possible de ne les adopter que partiellement et de les adapter aux circonstances.

1. *Code suisse de bonne pratique pour le gouvernement d'entreprise*

On peut mentionner en premier lieu le « référentiel SCI » recommandé par le CBP (art. 19 et 20), selon lequel le SCI comprend, en fonction de la taille, de la complexité, des spécificités et du profil des risques de la société, les trois composants suivants: (i) la révision interne, (ii) une fonction de respect des normes applicables et (iii) une fonction de gestion des risques⁷. On retrouve d'ailleurs ces éléments dans la définition du SCI donnée par la Commission fédérale des banques dans sa circulaire concernant la surveillance et le contrôle interne⁸.

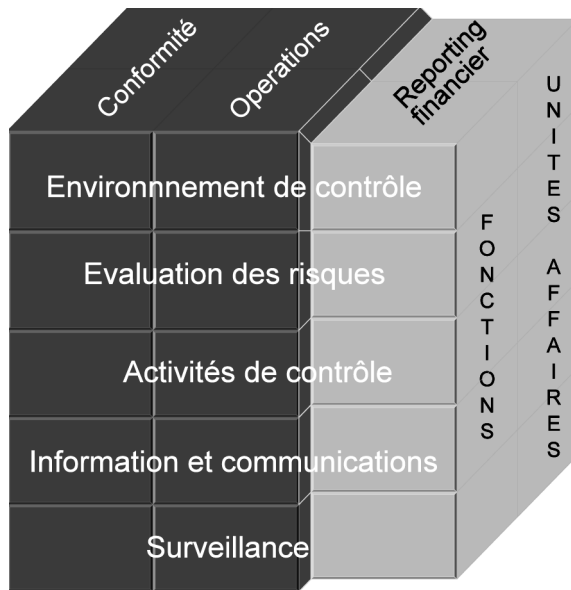
2. COSO

Il convient de citer également le « *Internal Control-Integrated Framework* », publié en 1992 par le *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (plus connu sous son abréviation « COSO »). Il s'agit sans doute désormais du référentiel SCI le plus répandu sur le plan international. Il a notamment été pris pour modèle tant par la Banque de règlements internationaux que par les grands cabinets d'audit. Le concept de contrôle interne selon le COSO repose sur cinq piliers: (i) l'environnement de contrôle, qui comprend l'intégrité, les valeurs éthiques et les compétences techniques au sein de l'entreprise, (ii) l'évaluation des risques, qui permet d'identifier et d'analyser les risques majeurs auxquels l'entreprise est exposée dans la réalisation de ses objectifs, (iii) les activités de contrôle, qui permettent de s'assurer que les mesures prises contre les risques identifiés et pour la réalisation des objectifs sont correctement appliquées, (iv) l'information et la communication, qui permettent de s'assurer que l'ensemble des collaborateurs au sein de l'entreprise disposent des informa-

⁷ ENGAMMARE V., *Système de contrôle interne et information des actionnaires: comment garantir aux actionnaires un droit de regard en matière de contrôle interne?*, L'Expert Comptable Suisse 2003, p. 491 s.

⁸ Circ.-FINMA 08/24 Surveillance et contrôle interne du 20 novembre 2008, cf. supra II A.

tions nécessaires à la réalisation de leur tâche et (v) la surveillance, qui permet d'évaluer l'efficacité du SCI et de détecter d'éventuelles adaptations nécessaires. Le respect de ces cinq éléments doit être examiné dans le cadre (i) des opérations (activités) de la société, (ii) du *reporting* financier qui couvre la préparation des comptes financiers et toute autre information financière et enfin, d'une manière générale, (iii) de la conformité de l'entreprise avec les lois et réglementations auxquelles elle est assujettie. Compte tenu de ces différentes composantes, le SCI selon le COSO est en quelque sorte tridimensionnel, si bien qu'il peut être difficile à appréhender, ou en tout cas à visualiser. Il peut en conséquence être utile de l'illustrer de manière suivante⁹:



Le COSO est relativement complexe à mettre en œuvre, et par conséquent parfois excessivement lourd et coûteux pour les entreprises de taille petite ou moyenne. Pour remédier à cet inconvénient, la *Treadway Commission* a publié, en juillet 2006, une nouvelle recommandation intitulée « *Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies* » (dit « COSO PME »). S'adressant aux sociétés cotées en bourse qui sont de plus petite dimension, il prend également en compte les changements importants survenus depuis la publication du rapport COSO de 1992, notamment l'adoption du *Sarbanes-Oxley Act* en 2002. Les principes fondamentaux du COSO y sont toutefois maintenus¹⁰.

⁹ COSO (éd.), *Internal Control – Integrated framework*, 1994, 19.

¹⁰ COSO (éd.), *Internal Control over Financial Reporting – Guidance for Smaller Public Companies*, 1.

3. ISO 9000

ISO 9000 désigne un ensemble de normes relatives aux bonnes pratiques en matière de *management* de la qualité. Ces normes, qui expriment un consensus international, sont élaborées par l'Organisation internationale de normalisation (ISO). Parmi elles, « ISO 9001 :2008 est la norme qui fournit un ensemble d'exigences normalisées pour un système de *management* de la qualité, indépendamment du domaine d'activité et de la taille de l'organisme utilisateur, et qu'il soit dans le secteur privé ou dans le secteur public. C'est la seule norme de la famille en fonction de laquelle les organismes peuvent être certifiés – bien que la certification ne soit pas une exigence obligatoire de la norme »¹¹.

Bien que certains recoupements existent entre les exigences relatives au SCI et celles requises par les processus codifiés par les normes ISO 9000, ces dernières ne constituent pas, en tant que telles, un modèle de SCI, essentiellement parce que leur finalité est différente, ou en tout cas considérablement plus limitée.

C. Les deux acceptions du SCI

Il existe dans la perspective du CO deux acceptions du SCI: une conception large (« *das interne Kontrollsystem im weiteren Begriff* »¹²), qui concerne en principe le conseil d'administration, et une conception étroite (« *das interne Kontrollsystem im engeren Begriff* »¹³), qui concerne plus particulièrement l'organe de révision. Chacune comporte des incertitudes et doit être examinée de manière distincte.

III. SCI et conseil d'administration

A. Tâches

S'agissant du conseil d'administration, la base légale en matière de SCI est l'art. 716a al. 1 CO, qui en énumère les attributions intransmissibles et inaliénables. On mentionnera en particulier l'alinéa 1 chiffre 3, selon lequel il appartient au conseil d'administration de « fixer les principes de la comptabilité et du contrôle financier, ainsi que le plan financier pour autant que celui-ci soit nécessaire à la gestion de la société », ainsi que le chiffre 5, en vertu duquel le conseil d'administration doit « exercer la haute surveillance sur les personnes chargées

¹¹ http://www.iso.org/iso/fr/iso_catalogue/management_standards/iso_9000_iso_14000/iso_9000_essentials.htm.

¹² BÖCKLI P., *Revisionsstelle und Abschlussprüfung*, Zurich (Schulthess) 2007, p. 116 s.

¹³ Id., p. 118 s.

de la gestion pour s'assurer notamment qu'elles observent la loi, les statuts, les règlements et les instructions données ».

D'une manière générale on peut donc affirmer que les obligations qui incombent au conseil d'administration en matière de SCI en vertu de l'article 716a al. 1 CO comprennent trois volets : (i) la révision interne (*controlling*), (ii) la gestion des risques (*risk management*) et (iii) le respect des normes applicables (*compliance*). La révision interne englobe en général les aspects financiers et comptables de l'activité de la société. La gestion des risques a pour objet de veiller à ce que les divers risques auxquels une entreprise est exposée soient adéquatement identifiés et pris en compte. Par la mise en place de la fonction de *compliance*, le conseil d'administration s'assure de la connaissance et du respect de l'ensemble des normes applicables, quelle qu'en soit la nature¹⁴.

La responsabilité de la mise en place et du bon fonctionnement d'un SCI adapté à l'entreprise incombe ainsi en premier lieu au conseil d'administration¹⁵. Ceci suppose que ce dernier procède à une évaluation adéquate des risques, tâche parfois appelée « *risk mapping* ». Il est d'ailleurs tenu d'en rendre compte dans l'annexe aux comptes en vertu de l'article 663b chiffre 12 CO selon lequel :

« L'annexe contient les informations suivantes : (...)

12. des indications sur la réalisation d'une évaluation du risque ».

Le Message précise à cet égard que :

« (...) l'évaluation dont il est question ici ne porte pas sur l'ensemble des risques d'entreprise, mais uniquement sur ceux qui pourraient avoir une influence majeure sur l'appréciation des comptes annuels. Ils n'en reste pas moins qu'ils sont très divers : secteur d'activité, taille de l'entreprise, développement technologique, évolution du marché du travail, modes de financement et trésorerie, concurrence, gamme de produits, organisation interne, structure de l'actionariat, influences externes par les parties prenantes (*stakeholders*), environnement, etc. »

L'obligation de fournir des informations sur l'évaluation des risques dans l'annexe suppose une appréciation annuelle de ceux-ci. A cette fin, le conseil d'administration devra faire l'inventaire des risques existant ou susceptibles d'exister, c'est-à-dire un « *risk mapping* ». Il doit ensuite les évaluer et décider la mise en œuvre de mesures destinées à les gérer et à les surveiller. Il appartient au conseil d'administration de prendre les mesures appropriées pour satisfaire à cette obligation, ce qui peut notamment l'induire à nommer un comité d'audit et/ou un réviseur interne¹⁶.

¹⁴ PETER, CAVADINI, DUNANT (2008), art. 716a N 26.

¹⁵ Message du Conseil fédéral 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, du 23 juin 2004, FF 2004 3798 ; Norme d'audit suisse 890 (ci-après : NAS 890), p. 2 et 5 ; BÖCKLI (2007), p. 474.

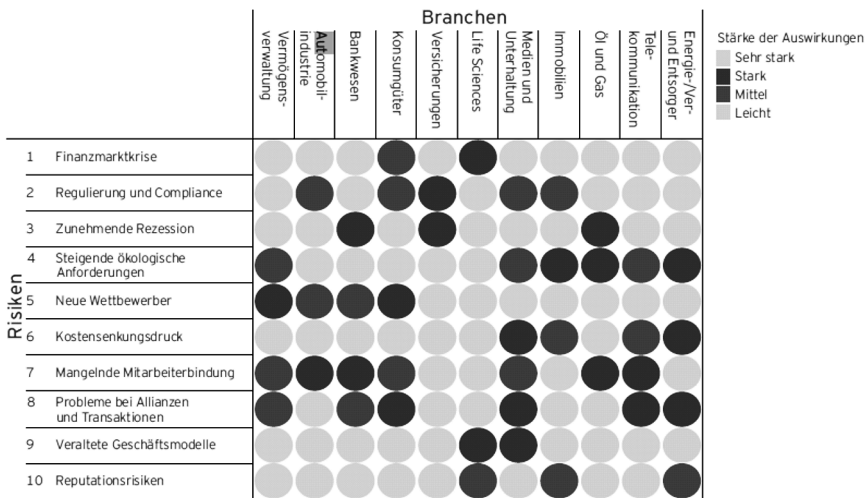
¹⁶ Chambre fiduciaire, Manuel Suisse d'Audit (MSA), 1998, § 5.11 ; BÖCKLI (2007), p. 474.

Cette tâche du conseil d’administration est « intransmissible et inaliénable ». Elle ne peut donc être déléguée à la direction. Cette dernière est en revanche responsable de la mise en œuvre effective du SCI¹⁷. Concrètement, cela signifie que la direction répond au quotidien de l’application des mesures décidées par le conseil d’administration¹⁸. Il lui appartient en règle générale de développer des processus adéquats pour identifier, apprécier et surveiller les risques encourus, maintenir et documenter une structure d’organisation qui fixe les responsabilités, les compétences et les flux d’information, identifier les contrôles-clés et les surveiller, ainsi que veiller à la mise en place de mesures de correction¹⁹.

B. Modalités de mise en place

On l’a vu, la mise en place d’un SCI adéquat suppose que soit établi un inventaire des risques, c’est-à-dire d’établir une véritable cartographie de ceux-ci. A cette fin Ernst & Young a par exemple élaboré la matrice suivante²⁰:

Risikobewertungsmatrix



¹⁷ NAS 890, p. 6 ; STENZ T., CSIBI C., *Quel sens donner à l’existence du SCI selon la norme d’audit suisse 890*, L’Expert Comptable Suisse 2008, p. 192.

¹⁸ STENZ, CSIBI (2008), p. 192.

¹⁹ NAS 890, p. 6.

²⁰ Ernst & Young Business Risk Report 2009 – Die 10 grössten Unternehmensrisiken, p. 10, accessible à : [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Business_Risk_Report_2009_Dt/\\$FILE/Business%20Risk%20Report_2009.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Business_Risk_Report_2009_Dt/$FILE/Business%20Risk%20Report_2009.pdf).

D'autres approches ont été développées qui hiérarchisent les risques en tenant compte, d'une part, du degré de probabilité qu'ils se produisent et, de l'autre, de l'importance du préjudice qui en résulterait. Cette démarche peut être représentée graphiquement en posant, en abscisse, la probabilité de matérialisation du risque et, en ordonnée, la gravité du dommage. L'idée sous-jacente est que l'entreprise doit essentiellement se préoccuper (i) des risques dont il est hautement probable qu'ils se réalisent, même s'il devait en résulter un dommage relativement mineur, ainsi que (ii) des risques dont il est peu probable qu'ils se matérialisent, mais dont les conséquences seraient très dommageable pour l'entreprise. La cartographie ainsi proposée permet d'identifier facilement ces deux types de risques pertinents.

Le tableau suivant procède de la même approche, tout en distinguant de surcroît les risques par catégorie. La dernière colonne est déterminante ; elle est le résultat des deux précédentes. Le « facteur de risque pondéré » qu'elle met en évidence correspond en effet à la mesure de l'intensité du dommage pondéré par la probabilité qu'il se produise.

Catégorie de risque	Définition du risque	Probabilité que le risque se produise 0 – 2.5 – 5 – 7.5 – 10	Intensité du dommage en résultant 0 – 25 – 50 – 75 – 100	Facteur de risque pondéré
Environnement				
Concurrence				
Achats				
Production				
Ventes				
Risques financiers				
<i>Management</i> et personnel				
IT				

C. Conclusion

On l'a vu, le SCI n'est donc pas une exigence nouvelle pour le conseil d'administration. Le fait toutefois qu'on ait pris conscience de son existence et de son importance et le fait que, désormais, le respect des obligations du conseil d'ad-

ministration en la matière doit être audité, ont pour conséquence que le SCI est – et doit être – une des préoccupations majeures des administrateurs.

La tâche est ample et complexe. Ample, parce qu'elle ne se limite pas aux aspects comptables ou financiers. Le fait que le SCI inclut l'obligation de s'assurer du respect de toutes les normes applicables à l'entreprise (*compliance*) trace un pourtour large et assez incertain. Complexe parce que, surtout pour les entreprises importantes, la quantité et la technicité croissante des réglementations ainsi que la complexité des processus et des risques parfois insoupçonnables rendent l'exercice extrêmement ardu.

IV. SCI et organe de révision

A. Tâches en général

L'art. 728a al. 1 CO détermine la mission de l'organe de révision en matière de contrôle ordinaire :

« L'organe de révision vérifie :

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

L'art. 728a al. 2 CO ajoute une précision en apparence anodine mais en réalité importante quant à la méthodologie que l'organe de révision doit appliquer dans le cadre de ses activités :

« L'organe de révision tient compte du système de contrôle interne lors de l'exécution du contrôle et de la détermination de son étendue.»

Il en découle en effet que l'organe de révision doit non seulement vérifier les comptes annuels et les comptes de groupe, de même que la proposition du conseil d'administration concernant l'emploi du bénéfice, mais également l'existence d'un SCI. Plusieurs doutes – ou conséquences – découlent de ce qui précède :

1. Etendue du contrôle ?

Il incombe en principe à l'organe de révision d'auditer et de se prononcer seulement sur le SCI au sens étroit, c'est-à-dire sur le SCI dans la mesure où il concerne la tenue régulière de la comptabilité. Cette conception circonscrite du SCI est confirmée par le Message du Conseil fédéral de 2004

dans lequel l'objet et l'ampleur de la tâche de l'organe de révision en matière de SCI sont décrits limitativement²¹.

Cela est par ailleurs confirmé par la Norme d'audit suisse sur la vérification de l'existence du système de contrôle interne (NAS 890) publiée début 2008 par la Chambre fiduciaire suisse et applicable aux comptes des sociétés à compter du 1er janvier 2008 :

« Le SCI au sens de la présente norme comprend uniquement les processus et les mesures dans une entreprise qui garantissent une tenue régulière de la comptabilité. »²²

Il est vrai qu'il s'agit là d'une règle autorégulatrice, dont l'auteur est la corporation des réviseurs. On peut éventuellement se demander si notre Tribunal fédéral confirmerait cette approche quelque peu minimaliste s'il devait être un jour interpellé.

2. *Risk mapping?*

On l'a vu, en vertu de l'art. 663b chiffre 12 CO le conseil d'administration doit inclure, dans l'annexe aux comptes, « des indications sur la réalisation d'une évaluation du risque », c'est-à-dire sur le processus de *risk mapping* auquel il s'est livré. Puisque cette annexe fait partie intégrante des comptes, puisque par ailleurs le rapport de l'organe de révision porte également sur cette annexe, ceci signifie que, *nolens volens*, l'auditeur devra donc aussi se pencher sur la question de la cartographie des risques.

S'agissant du contenu de cette publication dans l'annexe, la Commission d'audit de la Chambre fiduciaire relève que « les données devant figurer dans l'annexe aux comptes annuels sont très controversées dans la pratique. La loi est formulée de manière succincte et les autres instruments légaux (messages et discussions parlementaires) ne sont pas clairs non plus, quand ils ne se contredisent pas en partie »²³. On rappellera quoiqu'il en soit que le législateur considère que l'appréciation requise de l'organe de révision « n'est pas un contrôle matériel »²⁴, ce qui est évidemment de nature à réduire sa tâche et sa responsabilité.

La Chambre estime que trois variantes peuvent être envisagées :

- (i) l'annexe ne présente que le processus d'évaluation des risques ;
- (ii) l'annexe présente le processus et tous les risques essentiels exerçant une influence directe sur les comptes annuels en présence ; ou

²¹ Message du Conseil fédéral 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, du 23 juin 2004, FF 2004, p. 3798.

²² NAS 890, p. 3.

²³ Chambre fiduciaire suisse, Nouveau droit de la révision, Questions choisies et réponses, p. 16, 5.3.

²⁴ Message du Conseil fédéral 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, du 23 juin 2004, FF 2004, p. 3798.

(iii) l'annexe présente le processus et tous les risques essentiels, donc les risques opérationnels et stratégiques²⁵.

La Chambre estime que les trois variantes son acceptables « pour autant que la variante choisie ressorte clairement de la communication et qu'elle soit communiquée correctement et complètement »²⁶.

3. Existence et fonctionnement ?

Enfin, puisque l'art. 728a al. 2 CO requiert que l'organe de révision « tienne compte » du SCI lors de l'exécution de ses activités de révision, ceci suppose évidemment que l'auditeur se penche non seulement sur l'existence du SCI, mais également sur son efficacité, c'est-à-dire sur la question de son fonctionnement. On relèvera à cet égard que le texte initial de l'art. 728a al. 4 CO présenté par le Conseil fédéral en 2004 prévoyait l'obligation pour l'organe de révision de vérifier « s'il existe un système de contrôle interne qui fonctionne »²⁷. Lors des débats parlementaires, l'obligation de vérifier le fonctionnement du SCI a, en tant que telle, été supprimée. L'explication donnée à cet égard a été qu'il était à craindre que le texte proposé soit compris dans le sens qu'il en résulterait à charge de l'organe de révision une obligation d'attester du bon fonctionnement du SCI²⁸, donc en quelque sorte une obligation de résultat. Ce qui en d'autres termes était craint était que l'on aboutisse à une situation dans laquelle tout dysfonctionnement du SCI puisse automatiquement déboucher sur la responsabilité de l'organe de révision pour les dommages subis par les créanciers. Une telle conséquence, même éventuelle a été jugée excessive, et le projet a donc été modifié. Conscient toutefois de ce qu'il était insuffisant de se contenter d'une attestation d'existence du SCI, les chambres ont simultanément introduit le (nouvel) art. 728a al. 2 CO déjà mentionné.

L'activité de contrôle de l'organe de révision, notamment l'étendue de celui-ci, doit, partant, être adaptée au SCI existant, ce qui suppose que l'organe de révision ait analysé et évalué son efficacité. Il en découle que, si ce n'est directement du moins indirectement, l'organe de révision doit s'intéresser également au fonctionnement effectif du SCI.

4. Moment pertinent ?

Le législateur n'a pas précisé si la certification du SCI par l'organe de révision porte sur toute la durée de l'exercice social, ou uniquement sur l'existence du SCI à la date du bilan. Aux Etats-Unis, en application du Sarbanes-Oxley Act, l'organe de révision ne se prononce que sur le SCI à la date du bilan. Il semble toutefois raisonnable de considérer qu'il convient que l'organe de révision se prononce sur l'existence du SCI durant tout l'exercice social, en tout cas en signalant au conseil d'administration les manquements significatifs constatés à cet égard. Il convient probablement de

²⁵ Ibid.

²⁶ Ibid.

²⁷ Id., p. 3798 et 3892.

²⁸ BO 2005 E 987.

considérer que cette obligation découle de l'art. 728c al.1 CO²⁹. La NAS 890 indique d'ailleurs qu'une entreprise « devrait disposer d'un SCI opérationnel en permanence dans tous les domaines de son activité »³⁰. Elle affirme toutefois, de façon quelque peu contradictoire, que « le contrôle du fonctionnement durable et sans défaut du SCI ne fait pas partie de la vérification de l'existence du SCI selon l'article 728a alinéa 1 CO »³¹.

B. Modalités du contrôle

Pas plus que s'agissant de la révision en général, il n'existe en matière de révision du SCI une seule méthode ni, par conséquent, de procédure d'audit prédéterminée. Cela étant, les opérateurs de la branche ont développé des principes et des directives en la matière. Les approches et procédures auxquelles il convient en particulier de recourir en Suisse sont définies par la Chambre fiduciaire dans les Normes d'audit suisses (NAS), les Instructions d'audit (IA) et les Recommandations d'audit (RA). Le Manuel suisse d'audit (MSA) concrétise l'usage général, mais n'a pas le caractère contraignant d'une loi.

Il convient de rappeler qu'il existe par ailleurs certaines exigences émanant de différents régulateurs (par exemple dans le domaine bancaire ou de l'assurance) quant à l'approche et à l'étendue des travaux de révision. Ces dernières s'ajoutent en principe aux exigences découlant du Code des obligations.

Lorsqu'il se livre à un contrôle ordinaire, l'organe de révision a pour mission de détecter les anomalies significatives, tant s'agissant des états financiers que des flux de transactions, des soldes des comptes, des informations fournies dans les états financiers et des affirmations faites par le *management* les concernant (techniquement ces affirmations sont dites des « assertions »). L'approche globale retenue sera fonction des risques identifiés d'anomalies significatives compte tenu notamment du secteur d'activité, de la taille et de l'organisation de la société concernée (par exemple en privilégiant une approche mixte : tests de procédures et contrôles de substance, ou une approche de substance). En d'autres termes, l'organe de révision doit recourir à des procédures d'audit qui, prises dans leur ensemble, sont de nature à lui donner une assurance raisonnable qu'il n'existe pas d'anomalie significative.

Les mesures de contrôle préconisées par la Chambre fiduciaire sont les suivantes³²:

²⁹ Du même avis, CHAPUIS B., PERRIN B., *Evaluation des risques et système de contrôle interne*, ECS 2008, p. 635.

³⁰ NAS 890, p. 2.

³¹ Ibid.

³² NAS 890, p. 17.

- Examen de la documentation ;
- Audition ;
- Observation ;
- Vérification ;
- Test de cheminement (« *Walk Through Test* »)³³.

En règle générale, une simple vérification de la documentation ne suffit pas à tester l'existence du SCI. Le test de cheminement représente dans la règle un procédé de vérification assez efficient afin de contrôler le SCI. Ce test permet en effet de reproduire une opération commerciale spécifique du début à la fin et d'examiner la documentation afférente de l'exécution des contrôles clés définis³⁴.

Cela étant, la NAS 890 impose à l'organe de révision de s'assurer que³⁵:

- le SCI est concrétisé et vérifiable, c'est-à-dire qu'il est documenté en la forme écrite ;
- le SCI est adapté aux risques et à l'activité commerciale ;
- le SCI est connu des collaborateurs responsables ;
- le SCI défini est appliqué ;
- il existe une sensibilité au contrôle dans l'entreprise.

C. Rapports de l'organe de révision

Dans tous les cas où il procède à un contrôle ordinaire des comptes, l'organe de révision doit établir deux rapports distincts, l'un destiné à l'assemblée générale, l'autre au conseil d'administration.

1. Rapport à l'assemblée générale

En vertu de l'art. 728b al. 2 CO, le réviseur établit un rapport à l'intention de l'assemblée générale dans lequel il s'exprime notamment sur l'existence du SCI.

Si l'annexe aux comptes ne contient pas d'indications sur la réalisation d'une évaluation des risques, soit que cette évaluation n'a pas été effectuée en raison de la petite taille de l'entreprise, soit que le processus n'est pas docu-

³³ ANNEN M., *Système de contrôle interne et appréciation des risques*, Der Treuhandexperte 2008, p. 280 ; STENZ, CSIBI (2008), p. 193.

³⁴ ANNEN (2008), p. 277.

³⁵ NAS 890, p. 14

menté par écrit, il convient de considérer que les comptes annuels sont incomplets³⁶. Dans ce cas, l'organe de révision devra formuler une réserve dans son rapport. La Chambre fiduciaire suisse est toutefois d'avis que l'organe de révision peut renoncer à émettre une réserve « lorsque l'annexe contient des indications sincères selon lesquelles aucune évaluation des risques n'a été réalisée ou que celle-ci n'a pas été documentée par écrit et en expose éventuellement les motifs »³⁷. En effet, on l'a vu, l'organe de révision doit uniquement procéder à un contrôle formel et non matériel des indications sur la réalisation d'une évaluation des risques. Toutefois, selon la taille ou la complexité de la société qui n'a pas réalisé l'évaluation des risques, l'organe de révision peut être amené à revenir sur ce point dans son rapport détaillé adressé au conseil d'administration³⁸.

2. *Rapport au conseil d'administration*

En vertu de l'art. 728b al. 1 CO, l'organe de révision établit d'autre part un rapport « détaillé », dit parfois « *long form* », à l'intention du conseil d'administration dans lequel il s'exprime notamment sur le SCI en y mentionnant toute carence ou défaillance susceptible d'avoir des conséquences significatives sur les comptes annuels.

D. Conclusion

Il convient d'admettre que la mission de l'organe de révision concerne une acception plus étroite du concept de SCI que celle dont doit se préoccuper le conseil d'administration. Mais cette affirmation doit être nuancée, car le réviseur ne saurait se contenter de vérifier la seule existence du SCI; il lui incombe d'en vérifier également le bon fonctionnement, ce qui suppose qu'il s'assure également de son adéquation. Ainsi, s'il existe quelques zones d'ombre à propos des tâches du conseil d'administration en matière de SCI, les doutes qui subsistent s'agissant de celles qui incombent à l'organe de révision sont indiscutablement plus nombreux, voire insidieux.

³⁶ Chambre fiduciaire suisse, Nouveau droit de la révision, Questions choisies et réponses, p. 17.

³⁷ Ibid.

³⁸ Ibid.