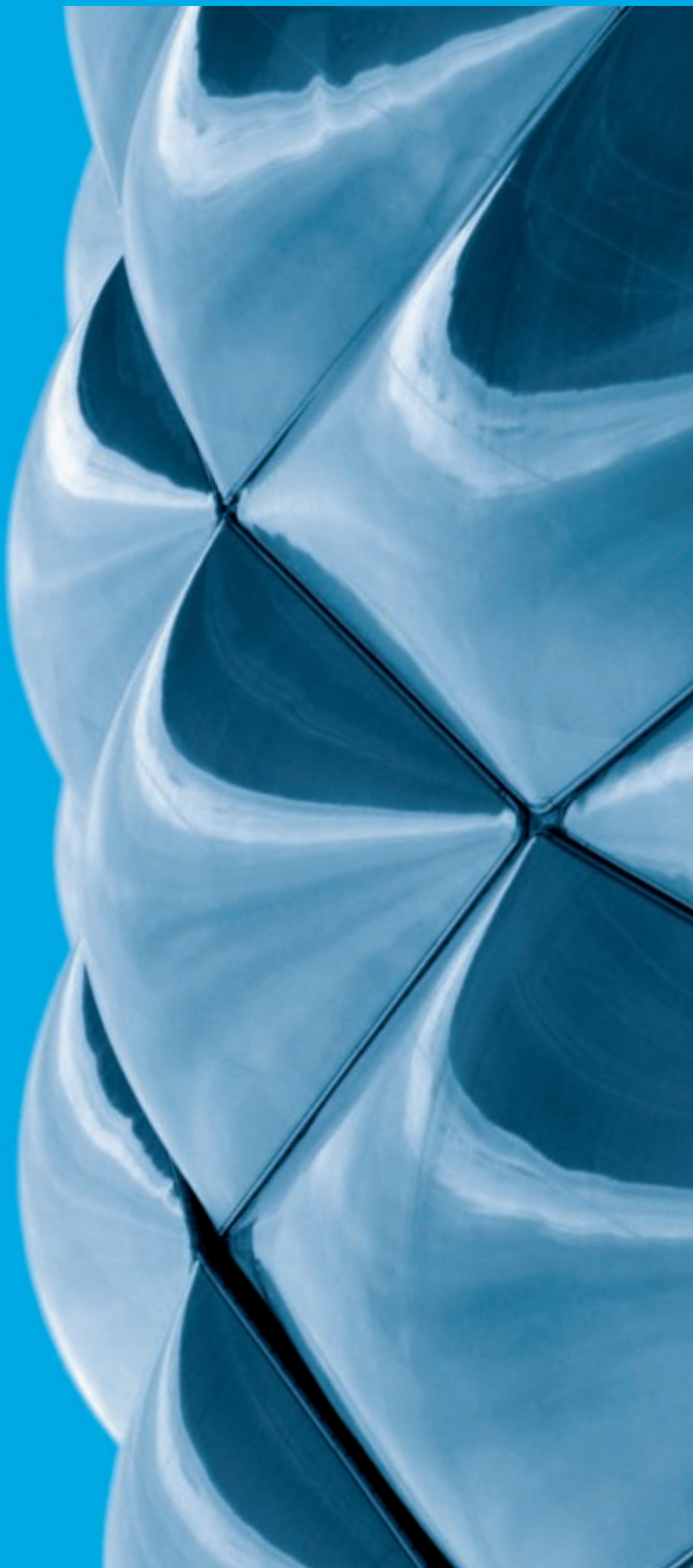


Disclosure

L'actualité sur la présentation des comptes et l'audit

Juin 2007



Éditorial	3
Attributions du conseil d'administration en matière d'évaluation des risques	4
SCI: les avantages l'emportent aussi pour les PME	8
Petites erreurs, grandes conséquences	12
Avis obligatoires élargis: les organes de la société sont mis à contribution	15
Surveillance de la révision: missions et incidences	19
Utilité des contrôles informatiques	24
Qui définit les normes?	29
Simplification de l'article 404 de la loi Sarbanes-Oxley	34
Service Lecteurs	36

Éditeur: PricewaterhouseCoopers SA, division Audit, Birchstrasse 160, 8050 Zurich

Concept, rédaction et mise en page: PricewaterhouseCoopers SA, Zurich

Impression: Stämpfli Publications SA, Berne

Disclose – l'actualité sur la présentation des comptes et l'audit (www.pwc.ch/disclose) paraît deux fois par an en français et en allemand. Tirage: 12'000 exemplaires

Commandes d'abonnements gratuits et changements d'adresse: sonja.jau@ch.pwc.com

Éditorial

L'interprétation des modifications du droit des sociétés, adoptées par le Parlement en décembre 2005, se concrétise. Pourtant, les discussions continuent d'aller bon train. Elles portent, d'une part, sur les informations concernant la réalisation d'une évaluation des risques à communiquer dans l'annexe aux comptes annuels (art. 663b ch. 12 CO) et, d'autre part, sur l'étendue de l'obligation de révision incombant à l'organe de révision lors de la confirmation de l'existence d'un système de contrôle interne (SCI) (art. 728a ch. 3 CO).

Les deux premiers articles de ce numéro de *Disclose* abordent les sujets suivants: celui intitulé «Attributions du conseil d'administration en matière d'évaluation des risques», explique que le conseil d'administration doit traiter de manière systématique les risques de l'entreprise. Le deuxième article montre que l'utilité pouvant être tirée d'un SCI opérationnel dépasse, à moyen et long terme, les charges initiales, et ce également pour les PME.

L'utilisation de tableurs est devenue un élément incontournable des processus d'information et de décision dans la plupart des entreprises. Pourtant, les tableurs ne sont pas toujours sans danger, comme l'illustre l'article «Petites erreurs, grandes conséquences».

L'article 728 CO rev élargit le champ d'application des avis obligatoires et précise les responsabilités du conseil d'administration et de l'organe de révision en cas de violation de la loi ou des statuts. Dans ce contexte, la communication entre le conseil d'administration et le réviseur, qui fait l'objet du quatrième article, gagne en importance. Le cinquième article est consacré à un sujet essentiel pour la branche de la révision car il aura des conséquences sur les entreprises devant être révisées: l'introduction de la surveillance de la révision par l'Etat.

Les contrôles d'accompagnement de projet peuvent aider efficacement le management à rentabiliser le mieux possible ses investissements en informatique. L'article intitulé «L'utilité des contrôles informatiques» met en exergue les avantages de ces contrôles.

«Qui définit les normes?», notre septième article, donne un aperçu du processus permettant de définir les International Financial Reporting Standards (IFRS) et du rôle des différentes institutions qui y participent. Il réfute l'idée reçue selon laquelle ce sont les réviseurs qui élaborent les IFRS.

L'autorité américaine de surveillance de la révision a dépassé son objectif en introduisant précipitamment en 2002 l'article 404 de la loi Sarbanes-Oxley. Les expériences accumulées depuis trois ans ont conduit à un projet d'assouplissement partiel de certaines dispositions. Le dernier article vous présente les modifications prévues.

Je vous souhaite une lecture des plus profitables.



Peter Ochsner
Associé, Zurich,
membre du Directoire,
responsable Audit Suisse,
peter.ochsner@ch.pwc.com

Attributions du conseil d'administration en matière d'évaluation des risques

Avec la révision du Code des obligations du 16 décembre 2005, le législateur a introduit une nouvelle disposition sur l'évaluation des risques. Des zones d'ombre subsistent encore quant à l'étendue de cette disposition.



Lukas Imark
Associé, Bâle,
lukas.imark@ch.pwc.com

L'article 663b CO énumère les informations devant être publiées dans l'annexe aux comptes annuels. Lors de la révision du Code des obligations, un nouveau chiffre 12 a été introduit dans cette disposition: «L'annexe contient 12. Des indications sur la réalisation d'une évaluation du risque». Cette nouvelle disposition a fait l'objet de nombreuses discussions, qui portaient surtout sur l'ampleur de l'évaluation des risques, le devoir de publicité ainsi que le devoir de vérification de l'organe de révision. Le présent article traite de différents aspects de l'évaluation des risques. Il montre avant tout que la responsabilité en matière de gestion des risques découle de la haute surveillance incombant au conseil d'administration.

Champ d'application

L'article 663b CO est une disposition du droit de la société anonyme qui s'applique à l'ensemble des sociétés anonymes et non seulement aux entreprises cotées en bourse ou à celles soumises au contrôle ordinaire. Son champ d'application couvre également les sociétés assujetties au contrôle restreint et même les petites entreprises qui renoncent à toute révision (Opting-Out).

Pour les autres formes juridiques, la loi renvoie aux prescriptions sur la présentation des comptes relatives à la société anonyme. Par conséquent, l'article 663b CO est également applicable à ces formes de sociétés. Concrètement, cela signifie que les sociétés à responsabilité limitée, les sociétés en commandite par actions, les fondations ainsi que les coopératives de crédit et d'assurance doivent, elles aussi, procéder à une évaluation des risques, communiquer les informations correspondantes dans l'annexe et, le cas échéant, les faire vérifier par l'organe de révision.

Les groupes doivent établir une annexe aussi bien pour les comptes annuels de chaque entreprise individuelle que pour les comptes de groupe. Par conséquent, l'annexe doit également contenir l'évaluation des risques des sociétés étrangères.

Les nouvelles dispositions devraient entrer en vigueur le 1^{er} janvier 2008. Elles seront donc applicables pour la première fois à l'exercice 2008. Jusqu'au début de cet exercice, il incombe au conseil d'administration de mettre en place un système d'évaluation des risques.

L'aspect du gouvernement d'entreprise

La gestion des risques, attribution intransmissible du conseil d'administration

Dans le droit actuellement en vigueur, ni l'évaluation des risques, ni la gestion des risques ne sont expressément réglées. Cependant, faisant partie de la haute surveillance, toutes deux peuvent être classées parmi ce que l'on appelle les attributions intransmissibles et inaliénables du conseil d'administration, conformément à l'article 716a CO.

Le conseil d'administration ne peut transférer à un autre organe la responsabilité finale de la communication des informations sur l'évaluation des risques dans l'annexe. L'établissement des comptes annuels et, le cas échéant, des comptes de groupe compte parmi ses attributions intransmissibles et inaliénables.

Les attributions intransmissibles et inaliénables du conseil d'administration (art. 716a CO):

1. exercer la haute direction de la société et établir les instructions nécessaires;
2. fixer l'organisation;
3. 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;
4. nommer et révoquer les personnes chargées de la gestion et de la représentation;
5. exercer la haute surveillance sur les personnes chargées de la gestion pour s'assurer notamment qu'elles observent la loi, les statuts, les règlements et les instructions données;
6. établir le rapport de gestion, préparer l'assemblée générale et exécuter ses décisions;
7. informer le juge en cas de surendettement.

Evaluation et gestion des risques, un élément de la stratégie

La responsabilité du conseil d'administration présente aussi un autre aspect: l'évaluation et la gestion des risques font partie intégrante de la stratégie. Le conseil d'administration doit dès lors connaître les risques découlant de l'activité commerciale de l'entreprise, résultant de la mise en œuvre de la stratégie qu'il a définie. En outre, c'est à lui de déterminer dans quelle mesure l'entreprise souhaite courir ces risques, comment il lui est possible de les réduire et jusqu'à quel degré elle souhaite les externaliser, c'est-à-dire les assurer. Qui plus est, le conseil d'administration a la charge de la gestion des risques à proprement parler. Concrètement, cela signifie en particulier qu'il choisit les personnes chargées de traiter les différents risques; il élabore un catalogue de mesures (ou le fait élaborer) et veille à ce que les mesures adoptées soient réellement mises en œuvre.

Conséquences sur les tâches du conseil d'administration

Avec le nouveau devoir de publication dans l'annexe aux comptes annuels et, le cas échéant, aux comptes de groupe, le législateur indique clairement que le conseil d'administration doit traiter de manière systématique l'évaluation des risques. La question des risques doit être examinée au moins une fois par an et constituer un point à l'ordre du jour des séances du conseil d'administration. Dans ce contexte, tous les membres du conseil d'administration doivent étudier les risques de l'entreprise.

Il est tout à fait licite de confier l'évaluation des risques dans le règlement d'organisation à un comité du conseil d'administration, par exemple au comité d'audit, ou à un comité ad hoc. Mais même en pareil cas, c'est toujours le conseil d'administration dans son intégralité qui en assume la responsabilité finale.

La participation de la direction

Pour des raisons pratiques, il convient impérativement d'impliquer la direction dans l'évaluation des risques, car elle dispose, sur les processus, de connaissances plus précises que le conseil d'administration. Il est donc judicieux de définir dans le règlement d'organisation les attributions de la direction en matière d'évaluation des risques.

L'aspect de la documentation

Avec la nouvelle réglementation et la vérification, par l'organe de révision, des informations sur la réalisation d'une évaluation des risques, une plus grande importance est accordée à la documentation.

Les bases sur lesquelles se fonde le conseil d'administration lors de ses délibérations et de sa prise de décision doivent être documentées. Si le conseil d'administration délègue des travaux liminaires à la direction, il convient, là aussi, d'établir une documentation suffisante. Enfin, les informations présentées dans l'annexe doivent s'appuyer sur des documents pouvant être vérifiés par l'organe de révision.

La documentation aide à la fois à répertorier et à traiter de manière systématique les risques, mais aussi à définir les responsabilités pour les différents risques ou domaines de risques.

L'aspect de la transparence

La loi prévoit la publication des «indications sur la réalisation d'une évaluation du risque». Selon l'opinion dominante, il n'est cependant pas impératif de communiquer les différents risques. Il s'agit, en premier lieu, de décrire le processus sur la base duquel le conseil d'administration procède à l'évaluation des risques et met en œuvre les informations ainsi obtenues.

Cette disposition relative à la publication a pour but de permettre au lecteur des comptes annuels de mesurer l'importance que le conseil d'administration accorde à la gestion des risques et de savoir qui est en charge, dans l'entreprise, de quel type de risques. Elle doit instaurer la confiance et montrer que la direction de l'entreprise évalue les risques de manière systématique et prend les mesures qui s'imposent.

Par conséquent, on peut considérer que des informations détaillées sur la réalisation d'une évaluation des risques constituent une mesure génératrice de confiance. En revanche, si le conseil d'administration s'estime satisfait avec un minimum d'informations, il peut susciter l'impression qu'il n'a pas suffisamment examiné les risques et qu'il ne les prend pas convenablement en compte dans ses décisions et sa stratégie.

Les déclarations d'ordre général telles que «le conseil d'administration a examiné régulièrement les risques de la société» ne sont pas non plus d'une grande utilité. Ce sont plutôt des informations spécifiques sur les processus, la fréquence des réunions ou des vérifications, la documentation et la nature des risques traités qui sont demandées.

Même si la divulgation des différents risques n'est pas prescrite par la loi, il peut, dans certaines situations, être judicieux pour le conseil d'administration d'en mentionner expressément quelques-uns. Néanmoins, il ne doit pas, ce faisant, donner l'impression qu'il indique l'ensemble des risques répertoriés.

L'aspect de la vérification par l'organe de révision

Puisque les informations figurant dans l'annexe aux comptes annuels sur la réalisation d'une évaluation des risques font l'objet de la révision externe, elles doivent pouvoir être justifiées et vérifiées en toute objectivité. En règle générale, les évaluations purement subjectives ne satisfont pas à cette exigence. Si le conseil d'administration souhaite informer les actionnaires sur de telles évaluations, il dispose pour cela du rapport annuel.

La vérification par l'organe de révision ne comprend ni la vérification matérielle des risques, ni celle du recensement exhaustif de l'ensemble des risques. Elle est axée uniquement sur la présentation objective et documentée du processus d'évaluation des risques et sur la publication appropriée de ce processus dans l'annexe aux comptes annuels. De ce fait, elle se limite aux exigences formelles en matière d'évaluation des risques.

L'aspect de la responsabilité

Sur le plan de la responsabilité, trois points méritent d'être soulignés:

1. L'évaluation des risques doit être réalisée selon la réglementation légale.
2. Les informations figurant dans l'annexe doivent correspondre à la réalité. C'est pourquoi il n'est pas recommandé de copier les yeux fermés des données-types ou de reprendre des informations non vérifiées des années précédentes.
3. L'exactitude des données doit pouvoir être prouvée en cas de problème. C'est en premier lieu le but de la documentation.

Si le conseil d'administration a traité les risques de la société conformément à ses obligations, aucune sanction n'est en général à craindre en cas d'erreur d'évaluation. En effet, même le conseil d'administration le plus consciencieux peut se tromper sur l'avenir. En vertu de ce que l'on appelle la Business Judgment Rule, sa responsabilité juridique n'est pas engagée à ce titre.

En revanche, le conseil d'administration court un danger s'il identifie et documente les risques, mais omet de prendre les mesures nécessaires pour les éviter ou les atténuer et s'il ne surveille pas la mise en œuvre de ces mesures. Si le devoir de publication se rapporte en premier lieu à l'évaluation des risques, le devoir de diligence exige du conseil d'administration qu'il prenne des mesures approfondies sur les risques identifiés et répertoriés. Pour cela, il convient de tenir compte convenablement de ces risques dans le bilan et le compte de résultats.

Conclusion

La nouvelle disposition légale exige du conseil d'administration qu'il traite de manière systématique les risques de l'entreprise. Le conseil d'administration doit décider lui-même des principes d'évaluation et de gestion des risques ainsi que des informations communiquées dans l'annexe aux comptes annuels. Il doit également déterminer les responsabilités au sein de l'entreprise. Sa tâche consiste en grande partie à définir et à mettre en œuvre une politique de risque axée sur son entreprise, dans le cadre des dispositions légales.

SCI: les avantages l'emportent aussi pour les PME

L'entrée en vigueur de l'article 728a CO contraindra les organes de révision à vérifier l'existence d'un système de contrôle interne (SCI) lors de la révision d'une entreprise. Pour les PME en particulier, l'introduction et la mise en œuvre de contrôles documentés représentent un défi de taille, mais leur utilité dépasse les coûts initiaux.



Matthias Rist
Senior Manager, Bâle,
matthias.rist@ch.pwc.com

La refonte de l'obligation de révision dans le droit de la société anonyme (CO) prévoit, à l'article 728a CO, que les organes de révision attestent de l'existence d'un système de contrôle interne lors de la révision d'une entreprise. Cette règle concerne toutes les entreprises soumises au contrôle ordinaire, soit celles qui remplissent deux des critères suivants pendant deux exercices successifs: chiffre d'affaires supérieur à 20 millions de CHF, total du bilan dépassant les 10 millions de CHF et effectif de 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle. Par conséquent, bon nombre de petites et moyennes entreprises seront soumises au contrôle ordinaire.

Les conditions spéciales pour les PME

Quelles que soient la taille et la forme juridique d'une entreprise, le système de contrôle interne représente un instrument de gestion important. Indépendamment de sa forme, il livre des informations essentielles sur la fiabilité des processus au sein d'une entreprise. L'utilité qu'une entreprise peut en tirer dépasse donc les charges engendrées par la mise en place du SCI ou l'amélioration des contrôles. Pour les PME, il est important de procéder de manière pragmatique à l'élaboration du SCI. Ce faisant, elles doivent tenir compte de certaines de leurs spécificités et notamment du fait que:

- le nombre peu élevé de collaborateurs rend difficile une séparation des fonctions;
- les rapports simples et clairs permettent une surveillance et des contrôles mutuels;
- les contrôles et règlements peuvent être contournés ou rendus caducs car le management est fortement intégré dans les opérations,
- par rapport aux entreprises de plus grande taille, la fonction de surveillance gagne en importance,
- les ressources ne sont disponibles que de manière limitée (p. ex. embauche et perfectionnement de personnel qualifié, développement de l'IT),
- l'infrastructure informatique n'est que partiellement utilisée pour des fonctions automatisées de contrôle,
- les voies de communication simples permettent des déroulements transparents.

Concernant le SCI, le législateur n'a pas, dans sa formulation des normes, procédé à une distinction entre les grandes entreprises et les PME. De ce fait, les entreprises disposent d'une grande flexibilité dans l'élaboration de leur SCI.

Tout en tenant compte des spécificités évoquées, les PME sont toutefois tenues de respecter les exigences légales. L'expérience a montré que le passage de contrôles informels à des contrôles formalisés, c'est-à-dire documentés et pouvant être retracés, représente un défi majeur. Dans les entreprises de taille moyenne, le nombre des contrôles automatisés est inférieur à celui des contrôles opérés dans les grandes entreprises. Contrairement aux contrôles manuels, l'automatisation permet de réaliser des contrôles cohérents grâce à des processus programmés dans une application informatique.

Cependant, les PME ne doivent pas déployer davantage d'efforts pour remplir les exigences légales en matière de SCI. Les questions et les conclusions sont identiques à celles des grandes entreprises; seules l'étendue et la mise en œuvre des mesures nécessaires au respect de la loi varient selon la taille de l'entreprise.

Pour les PME, il est essentiel de procéder à une coordination conceptuelle des différentes fonctions de contrôle. Cela permet en effet de minimiser les coûts et de maximiser les effets.

Un SCI adéquat pour les PME

Afin de créer un environnement de contrôle efficace, une entreprise doit notamment clarifier les questions suivantes:

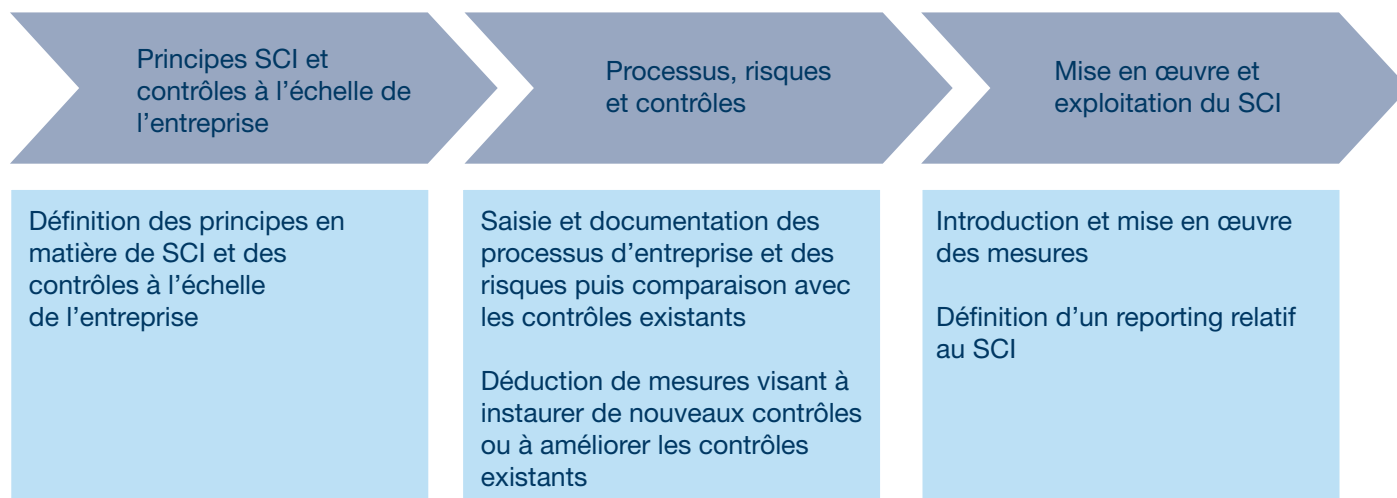
- Quelles exigences le SCI doit-il remplir?
- Quelles sont les parties d'entreprise soumises aux exigences en matière de SCI?
- Comment les contrôles à l'échelle de l'entreprise sont-ils évalués?
- Comment les processus de contrôle sont-ils définis?
- Comment les principaux processus d'entreprise doivent-ils être documentés?
- Comment les risques-clés et les contrôles de ces processus d'entreprise sont-ils documentés?
- Comment l'exécution et la traçabilité des mesures de contrôle sont-elles documentées?
- Comment garantir la qualité du contrôle dans la durée?

Les réponses à ces questions constituent la base pour déterminer les mesures d'élaboration et de mise en œuvre du SCI. Lorsqu'elle définit ces mesures, une petite ou moyenne entreprise doit avant tout veiller à garantir l'efficacité du SCI, en respectant le cadre économique.

C'est pourquoi il est important, en particulier pour les PME, que les principaux processus de l'entreprise et les contrôles-clés soient analysés en liaison avec les principaux risques, et que des mesures ciblées en découlent. S'il est vrai qu'une petite entreprise tend à avoir moins besoin de contrôles qu'une grande, il est néanmoins essentiel que chaque entreprise dispose de contrôles adaptés.

Mesures pour un environnement de contrôle standardisé

Afin de clarifier si une entreprise dispose de contrôles adaptés et quelles sont les mesures devant être prises en ce sens, il est recommandé – quels que soient le degré de développement et la qualité du SCI existant – de diviser le processus de développement et de vérification en trois phases:



Les charges auxquelles une entreprise doit faire face pour la mise en place ou l'amélioration du SCI dépendent fortement de l'existence préalable de contrôles internes et de leur efficacité, des objectifs définis dans les principes de SCI et de l'environnement de risques qui lui est propre. Il n'existe donc pas de «recette miracle» pour obtenir un contrôle interne optimal avec un minimum de charges.

Pour les processus-clés, l'utilité pouvant être tirée d'un SCI bien rodé dépasse à moyen et long terme les charges initiales. Un SCI efficace présente notamment les avantages suivants:

- les erreurs sont détectées de manière précoce grâce aux contrôles préventifs;
- la confiance que portent les groupes d'intérêts au reporting financier augmente;
- la surveillance de l'entreprise est plus efficace et permet d'optimiser l'affectation des collaborateurs;
- non seulement les potentiels d'efficacité des processus de contrôle sont mieux exploités car, d'une part, la mise en place de contrôles est systématisée et, d'autre part, les doublons lors de contrôles sont évités, mais l'analyse et la documentation des risques permettent également de définir les contrôles de manière ciblée;
- les risques d'entreprise sont soumis périodiquement à une analyse;
- le risque de trouver un cas de fraude majeur non décelé diminue;
- l'étendue des corrections dans le reporting financier des comptes annuels est moindre, ce qui permet donc de réduire aussi les coûts qui en découlent;
- la prise de conscience des collaborateurs en matière de contrôle augmente;
- l'efficacité est améliorée grâce à une définition claire de l'organisation, des tâches et des responsabilités au sein de l'entreprise.

Ainsi, un contrôle interne systématisé contribue-t-il à réaliser les objectifs suprêmes de l'entreprise, permet de protéger son patrimoine et crée de la sécurité pour ses propriétaires.

Conclusion

Chaque entreprise dispose de contrôles internes. Cependant, ces contrôles ne sont bien souvent pas systématiques ou ne sont effectués que de manière informelle. La formalisation des contrôles internes représente un grand défi pour les petites et moyennes entreprises. Il leur est dès lors recommandé de procéder à la systématisation du SCI à l'aide d'un processus clairement défini. Ainsi, les mesures d'amélioration pourront être mises en œuvre avec des charges minimales en termes de coûts et de temps.

L'utilité d'un SCI conforme à la loi tient avant tout au fait que les améliorations de l'efficacité des contrôles («de bons contrôles au bon endroit») ainsi que la transparence des processus de contrôle créent une sécurité supplémentaire pour tous les groupes d'intérêts de l'entreprise.

Optimisez votre SCI sans engager de charges trop lourdes!

PricewaterhouseCoopers a créé des outils simples, qui permettent aux entreprises d'implémenter un SCI, de le tester et de satisfaire ainsi le plus efficacement possible aux exigences légales minimales.

Ces outils comprennent un modèle d'inventaire des risques et des contrôles, des exemples de définition des principes d'un SCI, un questionnaire d'évaluation des contrôles effectués dans l'entreprise ainsi que des modèles de documentation des processus.

Inventaires des risques et des contrôles

Exemples de processus: ventes, achats, stocks, immobilisations corporelles, salaires, finances et technologie de l'information

Inventaire des risques		Inventaire des contrôles				
Risques	Objectifs du contrôle	Contrôles		Personne responsable	Fréquence de contrôle	Type de contrôle
Description du risque et causes possibles		no	Description des contrôles		A = annuel T = trimestriel M = mensuel Q = trimestriel C = hebdomadaire S = hebdomadaire P = permanent	A = annuel M = mensuel
Facturation : les marchandises livrées ne sont pas facturées, pas intégralement ou de façon erronée. <ul style="list-style-type: none"> • prestations et/ou sorties de marchandises non, trop ou trop peu facturées • prix, rabais, escompte, etc. erronés • TVA non ou mal décomptée • coûts de distribution non ou mal décomptés • facturation de livraisons fictives 		V1	Les mutations des données fixes (par ex. imprimées sur liste) sont contrôlées par une deuxième personne.	A. Meier	Q	A/M
		V2	Toutes les commandes sont saisies directement dans le système des commandes. Un journal de saisie est édité.	T. Schnell	Q	M

Les outils standards se concentrent sur les principaux risques liés au reporting financier. Ils doivent être compris comme des exemples pouvant être aisément adaptés à la situation de votre entreprise grâce à leur côté pratique.

Vos avantages

Avec PricewaterhouseCoopers comme partenaire, vous pouvez mettre sur pied votre SCI en vous appuyant sur une approche clairement structurée ainsi que sur des outils standards et profiter par la même occasion de contrôles optimisés.

C'est bien volontiers que nous vous présenterons ce concept et vous remettrons un classeur comportant des exemples. Prenez contact par e-mail: ICS_center_of_excellence@ch.pwc.com. Nous nous permettrons ensuite de vous appeler afin de convenir d'un rendez-vous.

Petites erreurs, grandes conséquences

Les tableurs jouissent d'une grande popularité. Ils ne sont pourtant pas sans danger: des erreurs non détectées dans des feuilles de calcul ont été à l'origine d'importantes pertes financières.



Paul de Jong
Associé, Berne,
paul.l.de.jong@ch.pwc.com

Les tableurs font partie du quotidien. De nombreuses entreprises ont recours à des tableurs, basés sur des applications-clés, pour leurs rapports et leurs processus d'entreprise. Trois facteurs parlent en faveur du développement d'applications de logiciels sur la base de tableurs:

- la simplicité du développement d'une application de tableur et les larges connaissances en la matière;
- les solides fonctionnalités standard pour les calculs financiers;
- les faibles coûts (financiers) lorsque des spécialistes internes développent leur propre application.

Par conséquent, l'utilisation de tableurs est devenue un élément incontournable des processus d'information et de décision dans la plupart des entreprises. Bon nombre d'entre elles, dont certaines de renom, n'hésitent pas à recourir aux tableurs pour des processus-clés.

Ce faisant, les entreprises courent toutefois le risque non négligeable de fonder leurs décisions commerciales sur des informations erronées. Elles doivent, lors du développement et de l'utilisation de feuilles de calcul, peser le pour et le contre: leur simplicité d'utilisation et leur flexibilité, d'une part, ou la nécessité de disposer de données fiables, d'autre part. Ainsi que PricewaterhouseCoopers a pu s'en rendre compte dans la pratique, l'utilisation de tableurs complexes et exhaustifs n'est pas sans risques et peut entraîner de graves problèmes. En voici quelques exemples:

- Un producteur d'électricité a perdu 24 millions de dollars US car, à la suite d'un copier-coller, une erreur s'est glissée dans une feuille de calcul, amenant l'entreprise à s'engager dans un trop grand nombre d'opérations de couverture à un prix trop élevé.
- Une banque s'est vu accuser de fraude sur la conversion de devises car un courtier indélicat avait modifié à mauvais escient un tableur utilisé à cet effet.
- Un chiffre ayant été saisi à la mauvaise ligne dans un tableur utilisé pour établir des pronostics de frais commerciaux, un courtier en ligne a dû revoir à la baisse ses pronostics de bénéfices pour le quatrième trimestre, ce qui a fait dégringoler le cours de l'action de 25%.

Comment maîtriser les risques des tableurs

Selon diverses études, plus d'un tiers des tableurs comportent des erreurs. Il va sans dire que de telles erreurs doivent impérativement être évitées dans les feuilles de calcul dédiées aux processus-clés de l'entreprise.

Le tableau ci-après décrit les éventuelles sources d'erreurs et énumère les mesures permettant de minimiser le risque d'erreur dans les tableurs :

Source d'erreur	Description	Mesures
Erreurs de programmation lors de l'élaboration ou de la modification de tableurs	Il est très facile de commettre des erreurs ou d'entrer des erreurs lors de la programmation ou de la modification de tableurs. Des erreurs surviennent aussi fréquemment lorsque qu'un tableur se base sur des données tirées d'un système informatique et que l'interface (pour laquelle le service informatique n'est pas compétent) n'est pas actualisée dans le système informatique.	<ul style="list-style-type: none"> ■ Ne pas utiliser de tableur pour le traitement de grandes quantités de données ou pour des données pluridimensionnelles pour lesquelles des cercles, des boucles et des embranchements sont nécessaires. ■ Respecter des règles de modelage claires lors de l'élaboration. ■ Ne confier le développement qu'à des programmeurs de tableurs qualifiés et expérimentés. ■ Faire tester le tableur par un tiers. ■ Bien documenter les caractéristiques et les fonctions techniques.
Incohérences dans les feuilles de calcul dédiées aux processus-clés	En l'absence d'un processus de contrôle dans la mise au point et l'adaptation de feuilles de calcul, il arrive facilement qu'il y ait des incohérences dans des feuilles de calcul dédiées aux processus-clés. Même si la feuille de calcul ne comportait pas d'erreur à l'origine, des ajustements ultérieurs peuvent en avoir entraîné.	<ul style="list-style-type: none"> ■ Contrôler si les règles commerciales (p. ex. la logique d'évaluation) ont été transposées correctement dans les formules du tableur. ■ Contrôler si les fonctions du tableur ont été transposées correctement dans la structure et les formules du tableur (p. ex. avec des outils d'analyse comme Spreadsheet Professional, ExChecker ou Operis Analysis Kit).
Erreurs d'utilisation	Lors de l'utilisation de tableurs, des erreurs peuvent se produire même s'il n'y a aucune erreur de programmation. Une feuille de calcul ne donne souvent pas les résultats escomptés car une valeur a été indiquée dans une cellule comportant une formule.	<ul style="list-style-type: none"> ■ Faire vérifier les résultats par des tiers à l'aide de sommes de contrôle intégrées, ainsi que la plausibilité des fonctions d'analyse. ■ Protéger contre les modifications les cellules qui ne sont pas prévues pour la saisie de données. ■ Doter, dans la mesure du possible, les cellules de saisie des données de tableaux de saisie déroulants. ■ Séparer clairement dans leur structure les champs de saisie, de formules et de résultats; les codes de couleurs peuvent aider en la matière. ■ Mettre les instructions à la disposition des utilisateurs. ■ Marquer les différentes versions des feuilles de calcul.

En outre, pour éviter de perdre une feuille de calcul, il est nécessaire d'effectuer régulièrement des sauvegardes.

Une pratique exemplaire consiste à utiliser une «Golden Copy», c'est-à-dire une copie de l'original qui ne peut être elle-même modifiée. L'accès à cette copie de l'original est restreint.

Comment procéder?

Les entreprises travaillant de manière exemplaire définissent les responsabilités en matière de tableurs, effectuent des contrôles et en surveillent le respect. Pour introduire une gestion des risques en matière de tableurs, ces entreprises procèdent de la manière suivante:

1. Elles identifient les tableurs dédiés aux processus-clés.
2. Elles vérifient les tableurs pour détecter d'éventuelles erreurs et incohérences.
3. Elles éliminent les erreurs et incohérences des tableurs et optimisent la structure afin de simplifier l'actualisation des données. La migration des fonctionnalités concernées sur un système traditionnel peut s'avérer nécessaire.
4. Elles introduisent des contrôles afin de garantir l'intégrité des tableurs dédiés aux processus-clés actuels et futurs.
5. Elles s'assurent que les contrôles introduits sont toujours appliqués pour tirer le maximum de profit des tableurs avec le minimum de risques.

Les problèmes liés aux tableurs peuvent être surmontés. Il est essentiel que les tableurs dédiés aux processus-clés ne soient en aucun cas utilisés dans un environnement d'utilisateurs incontrôlé.

Avis obligatoires élargis: les organes de la société sont mis à contribution

Le nouvel article 728c COrev élargit le champ d'application des avis obligatoires de l'organe de révision au conseil d'administration et à l'assemblée générale et dicte au conseil d'administration un comportement réactif.

La communication par l'organe de révision au conseil d'administration ou à l'assemblée générale des actionnaires des questions soulevées au cours de l'audit des états financiers revêt une importance grandissante.

Dans cette perspective, le droit de la société anonyme précise, à l'article 728c CO révisé (ci-après: COrev), les cas d'avis obligatoires que l'organe de révision doit adresser au conseil d'administration et à l'assemblée générale, et introduit deux nouveautés en relation avec le règlement d'organisation, d'une part, et l'éventuelle passivité du conseil d'administration, d'autre part.

Ce renforcement de la communication s'inscrit dans l'objectif d'une transparence accrue en faveur des actionnaires et permet par ailleurs de définir plus précisément les rôles et responsabilités des organes de la société.

Nouveautés par rapport à la situation actuelle

Par rapport au droit actuellement en vigueur, le législateur a défini deux nouveaux cas dans lesquels l'organe de révision devra, à l'avenir, rédiger une information par écrit:

- Il informe le conseil d'administration s'il a constaté des violations du règlement d'organisation.
- Il informe l'assemblée générale si le conseil d'administration omet de prendre des mesures adéquates après un avertissement écrit de sa part.



Didier Ehret
Associé, Neuchâtel,
didier.ehret@ch.pwc.com

Article 728c COrev

- ¹ Si l'organe de révision constate des violations de la loi, des statuts *ou du règlement d'organisation* («nouveau»), il en avertit par écrit le conseil d'administration.
- ² L'organe de révision informe également l'assemblée générale lorsqu'il constate une violation de la loi ou des statuts:
 1. si celles-ci sont graves; ou
 2. si le conseil d'administration omet de prendre des mesures adéquates après un avertissement écrit de l'organe de révision («nouveau»).
- ³ Si la société est manifestement surendettée et que le conseil d'administration omet l'avis au juge, l'organe de révision avertit ce dernier

Cette disposition entrera vraisemblablement en vigueur au cours du deuxième semestre de l'année 2007 et remplacera l'actuel article 729b CO.

Champ d'application

Ces nouvelles dispositions s'appliquent aux sociétés qui sont tenues, en vertu de l'article 727 COrev, de soumettre leurs comptes annuels et, le cas échéant, leurs comptes de groupe au contrôle ordinaire.

Pour les sociétés soumises à un contrôle restreint, les avis obligatoires de l'organe de révision sont contenus à l'article 729c COrev, qui a la teneur suivante: *Si la société est manifestement surendettée et si le conseil d'administration omet d'en aviser le juge, l'organe de révision avertit ce dernier.* Il n'existe pas d'autre cas d'avis obligatoire lors d'un contrôle restreint.

Avis obligatoires au conseil d'administration – Article 728c al. 1 COrev

En cas de violation de la loi ou des statuts (*déjà en vigueur*)

Comme pour l'article 729b al. 1 CO, l'organe de révision communique par écrit au conseil d'administration les violations de la loi (code des obligations) ou des statuts qu'il constate dans le cadre de ses travaux de révision. Ce rapport de l'organe de révision au conseil d'administration récapitule aussi bien les violations «graves» de la loi ou des statuts que celles qui ne revêtent pas un caractère de gravité.

L'organe de révision doit s'assurer de communiquer les informations dans un délai approprié, ce qui est particulièrement important lorsque l'entreprise doit prendre des mesures de façon rapide.

En cas de violation du règlement d'organisation (*nouveau*)

A titre de rappel, l'article 716b CO impose au conseil d'administration de se doter d'un règlement d'organisation lorsque tout ou partie de la gestion est déléguée à un ou plusieurs de ses membres ou à des tiers. Le «Code suisse de bonne pratique dans le gouvernement d'entreprise» mentionne également cette règle pour les sociétés cotées en bourse.

L'organe de révision devra désormais également aviser le conseil d'administration des violations du règlement d'organisation qu'il aura détectées au cours de ses travaux de révision.

Les violations du règlement d'organisation peuvent notamment prendre les formes suivantes (liste non exhaustive):

- la composition effective du conseil d'administration, des administrateurs délégués et de la direction n'est pas en adéquation avec le règlement d'organisation;
- les rémunérations et indemnités définies par le règlement d'organisation ne sont pas respectées;
- les principes établis concernant le quorum, les décisions ainsi que les procès-verbaux ne sont pas respectés;
- les attributions et compétences ne sont pas respectées;
- le droit de signature défini par le règlement d'organisation n'est pas appliqué;
- le droit des membres à l'information n'est pas respecté.

Si le conseil d'administration a omis d'établir un règlement d'organisation quand bien même il y est astreint en application de l'article 716b CO, l'organe de révision l'en avertira par écrit.

L'assemblée générale n'est pas avertie des violations du règlement d'organisation car ce dernier est édicté par le conseil d'administration.

Avis obligatoires à l'assemblée générale – Article 728c al. 2 COrev

En cas de violation grave de la loi ou des statuts (déjà en vigueur)

En comparaison avec le droit actuellement en vigueur (art. 729b al. 1 CO), la nouvelle réglementation n'apporte pas de nouveauté pour les cas dans lesquels l'organe de révision constate une violation grave de la loi ou des statuts.

L'organe de révision s'acquiesce des avis obligatoires à l'assemblée générale dans le cadre de son rapport ordinaire sur l'audit des comptes annuels. La nouvelle disposition rejoint en outre la Norme d'audit suisse traitant du rapport de l'auditeur sur les états financiers (NAS 700).

La mission de l'auditeur est clairement définie: elle consiste à vérifier que les états financiers sont conformes aux dispositions légales et aux normes de présentation des comptes. L'auditeur ne doit pas procéder à une «legal due diligence». Toutefois, s'il découvre des violations de la loi qui n'ont pour objet ni les états financiers ni la comptabilité, il doit les signaler au conseil d'administration et, dans les cas graves, également à l'assemblée générale.

La nouvelle loi ne donne pas non plus une définition précise et claire du terme «grave». Les organisations professionnelles du secteur de l'audit, ainsi que la doctrine et la jurisprudence, ont regroupé sous la notion de «cas graves» toutes les violations de la loi ou des statuts qui, conformément au principe de matérialité (ou caractère essentiel), ont un impact matériel sur les états financiers et, par voie de conséquence, une incidence sur l'opinion d'audit (qualification du rapport d'audit).

Les faits qui influencent l'opinion d'audit – par exemple une restriction de l'étendue de la vérification des comptes ou des avis divergents – conduisent, selon leur degré de gravité, à une opinion avec réserve («qualified opinion»), une opinion défavorable («adverse opinion») ou ont pour conséquence une impossibilité de délivrer une opinion d'audit («disclaimer of opinion»).

Font partie des exemples de «cas graves» les violations de la loi ou des statuts qui n'ont pas d'incidence sur l'opinion d'audit mais qui, conformément à la pratique, doivent être mentionnées à titre complémentaire.

Les violations suivantes doivent faire l'objet d'un complément dans le rapport d'audit:

- absence de comptes de groupe (art. 663e CO, actuel et révisé);
- prélèvement d'un dividende sur le bénéfice de l'exercice en cours (art. 675 al. 2 CO, actuel et révisé);
- restitution prohibée des versements (art. 680 al. 2 CO, actuel et révisé);
- absence de bilan intermédiaire sur la base des valeurs d'exploitation et des valeurs de liquidation en cas de surendettement (art. 725 CO, actuel et révisé);
- assemblée générale non tenue dans les six mois qui suivent la clôture de l'exercice (art. 699 al. 2 CO, actuel et révisé).

Avant d'établir son rapport, l'organe de révision avisera le conseil d'administration, par écrit et de manière complète, des cas graves qui devront faire l'objet d'une réserve ou d'un complément dans le rapport d'audit.

«Si le conseil d'administration omet de prendre des mesures adéquates après un avertissement écrit de l'organe de révision» (nouveau)

Une interprétation littérale permet de mettre en exergue les constatations suivantes en relation avec cette nouveauté législative:

- elle concerne toutes les violations de la loi ou des statuts communiquées par l'organe de révision au conseil d'administration, qu'elles soient qualifiées de graves ou non;
- elle exclut explicitement les violations du règlement d'organisation.

Dans tous les cas, le législateur impose au conseil d'administration de prendre les mesures adéquates afin de remédier aux violations constatées par l'organe de révision. En conséquence, si le conseil d'administration reste passif, il sera sanctionné par une mention dans le rapport de l'organe de révision.

En présence d'une **violation grave de la loi ou des statuts**, l'organe de révision avise par écrit non seulement le conseil d'administration mais également l'assemblée générale en mentionnant la violation constatée par une qualification dans son rapport de révision. Si la violation subsiste l'année suivante et que le conseil d'administration a omis de prendre des mesures adéquates afin d'y remédier, l'organe de révision avisera alors une nouvelle fois par écrit le conseil d'administration et l'assemblée générale de la violation constatée et relèvera de plus la passivité du conseil d'administration.

En présence d'une violation **de la loi ou des statuts ne présentant pas un caractère de gravité**, l'organe de révision la communique par écrit au conseil d'administration. Si, au cours de l'exercice suivant, il constate que le conseil d'administration a omis de prendre des mesures adéquates afin de traiter cette violation, l'organe de révision en fera alors mention dans son rapport adressé à l'assemblée générale.

En conclusion, cette nouvelle disposition vise à souligner et à informer l'assemblée générale non pas des violations constatées mais de la passivité du conseil d'administration.

En cas de surendettement

L'article 728c al. 3 COrev reprend le contenu de l'article 729b al. 2 CO sans changement de fond. Selon la teneur de cette disposition, l'organe de révision doit aviser le juge lorsque la société est manifestement surendettée et que le conseil d'administration omet de le faire.

Conclusion

La réglementation contenue dans ce nouvel article renforce la transparence et la communication avec les actionnaires par un élargissement de l'éventail des avis obligatoires et étend l'obligation de contrôle de l'organe de révision au règlement d'organisation.

Les organisations professionnelles de l'audit devront encore statuer sur la forme et le contenu des nouvelles informations à intégrer dans le rapport de l'organe de révision afin de garantir une communication sans équivoque avec les actionnaires et éviter ainsi l'«expectation gap».

Le conseil d'administration devra assurer un suivi adéquat des avis obligatoires de l'organe de révision, sous peine d'une mention ultérieure dans le rapport de l'organe de révision destiné à l'assemblée générale des actionnaires. Cette nouveauté va dans le sens d'un renforcement des responsabilités du conseil d'administration et de l'organe de révision.

Surveillance de la révision: missions et incidences

L'instauration d'une autorité de surveillance en matière de révision doit renforcer la confiance dans la révision. Pour la profession, le passage de l'autorégulation et de l'autocontrôle à une surveillance par l'Etat aura des conséquences radicales.

En soumettant les entreprises d'audit à une surveillance indépendante, le législateur poursuit trois objectifs: renforcer la confiance dans la révision, garantir la qualité de la vérification des comptes et protéger les intérêts des différents acteurs du marché. Les dispositions organisationnelles de la loi sur la surveillance de la révision ont été mises en vigueur par le Conseil fédéral le 1^{er} novembre 2006. Les autres articles de loi entreront vraisemblablement en vigueur au deuxième semestre 2007. L'autorité de surveillance en matière de révision prévue par la loi commencera à exercer en même temps. Elle aura notamment pour attributions de:

- délivrer l'agrément aux personnes physiques et morales qui fournissent des prestations en matière de révision au sens de la loi sur la surveillance de la révision et les inscrire dans un registre public;
- surveiller les entreprises d'audit qui fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public et les soumettre tous les trois ans au minimum à un contrôle approfondi;
- collaborer avec les autorités de surveillance relevant de lois spéciales, les bourses, les autorités de poursuite pénale, les tribunaux civils et les autorités de surveillance en matière de révision étrangères.

Raisons à cette surveillance par l'Etat

De l'avis du Conseil fédéral, l'abolition de la révision non professionnelle voulue par la révision du droit de la société anonyme de 1991 n'a été que formelle. D'une part, les exigences en matière de qualification et d'indépendance des réviseurs requises par la loi étaient trop vagues; d'autre part, les prescriptions légales n'étaient pas imposées systématiquement.

Les difficultés à faire imposer le droit, les scandales financiers et les effondrements d'entreprises, en Suisse et à l'étranger, ont entraîné une grande perte de confiance et ont révélé que l'autorégulation et l'autocontrôle pratiqués par la profession ne répondaient plus aux défis actuels. Il manquait un instrument efficace permettant de conférer un caractère obligatoire aux dispositions légales et de garantir durablement et efficacement la qualité de la révision.

Avec l'introduction de la loi sur la surveillance de la révision et la création de l'autorité de surveillance en matière de révision, la branche de la révision dispose à présent d'un instrument allant dans l'esprit d'une assurance qualité externe à l'entreprise qui renforce la crédibilité, la fiabilité et l'indépendance et qui augmente la confiance dont jouissent la révision et la place financière en Suisse.



Roy Bächinger
Senior Manager, Zurich,
roy.baechinger@ch.pwc.com

Missions de l'autorité de surveillance en matière de révision

Agrément pour la fourniture de prestations de révision

L'autorité de surveillance disposera d'un bureau d'agrément et tiendra un registre public des personnes physiques et morales habilitées à fournir des prestations de révision dans le sens de la loi sur la surveillance de la révision. Seules les personnes agréées par l'autorité de surveillance pourront être choisies comme organe de révision. Les conditions d'agrément sont définies par la loi; l'ordonnance sur la surveillance de la révision, actuellement en cours d'élaboration, devrait contenir d'autres précisions. Les deux premières années surtout, l'autorité de surveillance en matière de révision sera très occupée par l'inscription au registre des réviseurs agréés qui devraient être de l'ordre de 10 000 à 12 000 selon les estimations.

Surveillance des sociétés ouvertes au public par le biais des organes de révision

L'autorité de surveillance est mandatée par la loi pour surveiller les organes de révision de sociétés ouvertes au public. Elle vérifiera notamment si ces entreprises d'audit répondent aux exigences accrues en matière d'indépendance, de documentation de la prestation de révision, de conservation des dossiers de révision et d'assurance qualité. Pour cela, les entreprises d'audit devront:

- fournir à l'autorité de surveillance tous les renseignements demandés et lui permettre d'accéder à tout moment à leurs locaux;
- remettre chaque année à l'autorité de surveillance les documents joints à la demande d'agrément qui contiennent des modifications;
- signaler immédiatement les événements qui ont une incidence sur la surveillance (p. ex. changement au niveau de la haute direction de l'entreprise d'audit).

Tous les trois ans au minimum, l'autorité de surveillance soumettra les entreprises d'audit à un contrôle approfondi; elle pourra également procéder à des contrôles inopinés si elle soupçonne des infractions.

Lors de ces contrôles, l'autorité vérifiera notamment si l'entreprise respecte ses obligations légales, se conforme à l'éthique professionnelle et fournit la qualité de prestations de révision requise.

Si elle constate des infractions à la loi ou aux dispositions, l'autorité de surveillance en matière de révision pourra recourir à diverses sanctions qui pourront aller jusqu'à la prison et à des amendes de 1 million de CHF au maximum.

Collaboration avec d'autres autorités

Outre sa collaboration avec la bourse ou avec d'autres autorités de surveillance comme la Commission fédérale des banques (CFB), l'autorité de surveillance en matière de révision est chargée par la loi de collaborer avec des autorités de surveillance étrangères. A condition d'occuper une position forte et de disposer des compétences nécessaires, l'autorité de surveillance pourra répondre efficacement aux exigences des autorités de surveillance étrangères et ainsi éviter les situations juridiquement problématiques telles que les inspections par des autorités de surveillance étrangères. L'autorité américaine de surveillance en matière de révision (PCAOB) notamment s'est déjà déclarée prête à collaborer avec les autorités de surveillance étrangères et, dans la mesure du possible, à s'adapter au système de surveillance du pays où se trouve le siège. La création de l'autorité de surveillance en matière de révision était donc aussi une réaction aux évolutions sur la scène internationale.

Défis, attentes et incidences

Les expériences faites en Suisse et à l'étranger ont montré que la mise en place d'une surveillance de la révision par l'Etat était un défi de taille pour toutes les parties intéressées. Le public attend de l'autorité de surveillance en matière de révision qu'elle remplisse sa mission efficacement et à un coût raisonnable, accroissant ainsi la qualité de la révision et, indirectement, la confiance dont jouit la place financière. Outre une activité de surveillance juste, transparente et objective, les organes de révision attendent de l'autorité de surveillance qu'elle contribue à la mise en œuvre et à l'application systématique et homogène des normes de la profession.

Expériences avec les autorités de surveillance

Quelques pays se sont déjà dotés d'une autorité de surveillance en matière de révision, de nombreux autres sont en passe de l'introduire. L'une des autorités de surveillance les plus connues, le PCAOB américain, surveille et contrôle les organes de révision des sociétés ouvertes au public soumises à l'autorité américaine de surveillance du marché boursier (SEC). Par ailleurs, le PCAOB promulgue ses propres normes d'audit, p. ex. en matière de vérification des systèmes de contrôle interne ou de documentation des audits. Le PCAOB a sans aucun doute aidé à mieux imposer les normes de la profession et à renforcer la confiance dans la révision et dans les chiffres financiers publiés. Mais il est souvent critiqué pour avoir contribué à une sur-réglementation latente et à la forte augmentation des coûts de révision. Le PCAOB s'efforce actuellement d'optimiser les processus et les consignes pour les entreprises d'audit et incite ces dernières à mieux utiliser les synergies lors d'une vérification.

La Suisse a fait des expériences similaires, quoique moins marquées, avec la CFB qui surveille les organes de révision des banques, des négociants en valeurs mobilières et des fonds de placement. Bien que, globalement, l'opinion publique perçoive positivement son action de surveillance, la CFB est aussi régulièrement critiquée pour contribuer à des doublons et à la sur-réglementation de la branche.

Etre efficace et éviter les doublons

L'un des plus grands défis que l'autorité de surveillance en matière de révision aura à relever sera de s'organiser de façon à pouvoir remplir sa mission légale en totalité et de manière efficace, mais sans que cela n'engendre de charges trop importantes. L'ordonnance sur la surveillance de la révision jouera un rôle important à cet égard. On attend de cette ordonnance qu'elle délimite un cadre précis et renvoie, dans la mesure du possible, à des normes professionnelles existantes. Mais il n'est pas exclu que l'autorité de surveillance en matière de révision, à l'instar d'autres autorités de surveillance, intervienne de temps à autre sur le plan de la réglementation si elle juge les règles professionnelles insuffisantes. Outre les dispositions procédurales, l'action effective et les méthodes employées par l'autorité de surveillance auront une nette influence sur son efficacité.

Expectation Gap

L'instauration d'une autorité de surveillance en matière de révision risque d'élargir, au lieu de réduire, comme souhaité, le fossé qui existe entre ce que le public attend de la révision et ce que la révision est en mesure de faire de par sa mission légale. A ce sujet, il faut rappeler que les normes professionnelles actuellement en vigueur intègrent des dispositions étendues sur l'assurance qualité que les entreprises d'audit sont d'ores et déjà contraintes de respecter. Une autorité de surveillance bien organisée et fonctionnant efficacement pourra contribuer à la mise en œuvre encore plus systématique des normes professionnelles et à l'augmentation générale de la qualité des révisions.

La loi sur la surveillance de la révision ne modifie ni le mandat légal de l'organe de révision, ni l'essence de la révision. Les fraudes ou les scandales financiers resteront malheureusement possibles car toute révision, aussi bonne soit-elle, ne peut empêcher la survenance de tels cas ou garantir qu'ils seront décelés. En le faisant clairement remarquer, l'autorité de surveillance peut contribuer à réduire l'expectation gap.

Incidences pour les organes de révision sous surveillance de l'Etat

Les entreprises d'audit sous surveillance de l'Etat devront se conformer aux exigences, consignes et directives de l'autorité de surveillance en matière de révision, tant sur le plan formel que matériel. Elles devront respecter les nouvelles obligations au niveau organisationnel et matériel, et pouvoir apporter à tout moment la preuve de leur application (inspections).

De plus, elles devront communiquer de manière suffisante avec l'autorité de surveillance et lui fournir des rapports. Dans les milieux spécialisés, on pense que l'autorité de surveillance en matière de révision demandera chaque année un rapport formel aux entreprises d'audit surveillées. Le contenu et le format de ce rapport pourraient par exemple se baser sur le rapport sur la transparence dont il est question à l'article 40 de la 8^e directive UE révisée et contenir, outre des données actuelles sur de nombreuses mesures organisationnelles servant au respect des conditions de qualité exigées, une liste des sociétés ouvertes au public contrôlées ainsi que certaines informations financières.

Financement et coûts de l'autorité de surveillance en matière de révision

La création d'une autorité de surveillance aura une incidence financière, directe et indirecte, pour les personnes physiques et les entreprises d'audit agréées et surveillées. Les coûts directs de l'autorité de surveillance en matière de révision seront d'abord financés via les émoluments pour les décisions qu'elle rend, les contrôles auxquels elle procède et les prestations qu'elle fournit. La loi prévoit comme deuxième source de recettes une redevance annuelle de surveillance perçue auprès des entreprises d'audit sous surveillance de l'Etat. Celle-ci sera fixée en fonction du montant des coûts enregistrés durant l'exercice comptable et tiendra compte de l'importance économique de l'entreprise d'audit sous surveillance.

Le respect des prescriptions et l'accroissement des exigences auront également un coût pour les entreprises d'audit sous surveillance de l'Etat. Par exemple:

- pour l'application formelle et matérielle des directives et ordonnances de l'autorité de surveillance;
- pour la préparation, la réalisation et le suivi des inspections;
- pour la communication avec l'autorité de surveillance et les rapports à celle-ci.

La création de l'autorité de surveillance en matière de révision augmentera les coûts de la révision. Ces coûts supplémentaires ne pourront pas être supportés par les seules entreprises d'audit et devront être en partie répercutés sur les entreprises contrôlées.

Conclusion

La surveillance indépendante des entreprises d'audit doit accroître la confiance dans la révision. Mais pour la profession, le passage de l'autorégulation et de l'autocontrôle à une surveillance de la révision par l'Etat n'est pas anodin.

Les coûts directs et indirects induits par la surveillance et les inspections ne devraient pas être sous-estimés. Des expériences en Suisse et à l'étranger le montrent. L'autorité devrait donc appliquer une méthode efficace et cohérente lors de ses inspections.

PricewaterhouseCoopers dispose d'ores et déjà de systèmes d'assurance qualité complets qui répondent aux normes internes et externes strictes de la profession (comme l'ISQC 1) et est donc très bien préparée pour satisfaire à ces nouvelles exigences.

Seules les dispositions d'exécution et la pratique permettront de connaître les effets concrets de la surveillance de la révision par l'Etat sur les entreprises d'audit.

Utilité des contrôles informatiques

Les grandes et moyennes entreprises investissent des sommes élevées dans leurs équipements informatiques et technologiques, mais elles n'en tirent bien souvent pas pleinement profit. Les contrôles d'accompagnement de projet peuvent aider efficacement le management à rentabiliser au mieux ses investissements en informatique.



Jürgen Müller
Associé, Lausanne,
juergen.t.mueller@ch.pwc.com

Par rapport aux années 80, l'informatique actuelle a gagné en transparence. Ce n'est plus une discipline mystérieuse comprise des seuls initiés. Mais la technologie de l'information (IT) reste un domaine complexe.

Dans le cadre de la vérification des comptes annuels, l'informatique revêt une grande importance. Lors d'une telle vérification, l'organe de révision ne doit négliger aucun risque et doit donc évaluer l'environnement informatique de l'entreprise en question. Il se concentre alors sur les systèmes et les applications qui ont une influence directe sur la présentation des comptes et sur les rapports financiers. Un contrôle informatique qui dépasse le cadre de base est réalisé lorsque les processus de l'entreprise atteignent une complexité telle que l'auditeur n'est pas en mesure de contrôler manuellement si les listes, les analyses et les données mises à disposition par le système sont complètes et correctes. Les contrôles informatiques sont également approfondis lorsque l'auditeur se fie aux contrôles automatiques (p. ex. lorsque les prix de vente de la base d'articles ne peuvent pas être «écrasés» au moment de la saisie de la commande). L'auditeur choisit cette variante lorsqu'une vérification orientée contrôle est plus efficace pour porter un jugement que, par exemple, la vérification manuelle d'un nombre important de documents comptables. Par ailleurs, une telle approche d'audit basée sur le système et le contrôle offre un autre avantage, tant au vérificateur qu'à l'entreprise auditée: les conclusions du contrôle reposent sur un nombre plus important de transactions que ce n'est le cas lors d'une sélection par échantillonnage. L'entreprise contrôlée est gagnante sur un autre point: comprenant mieux l'ensemble des processus de l'entreprise, l'auditeur est en mesure de formuler des recommandations qui permettront d'éliminer les points faibles et les sources d'erreur affectant les processus de l'entreprise. Avec un contrôle informatique, l'auditeur peut contribuer à l'établissement de processus informatiques sûrs et solides qui, au bout du compte, sont un élément-clé du système de contrôle interne (SCI).

Contrôle d'accompagnement de projet et non a posteriori

Les contrôles informatiques font partie intégrante de la vérification des comptes annuels, mais ils ne sont souvent effectués qu'à l'achèvement d'un projet ou d'une nouvelle installation. L'inconvénient est que les points faibles ne peuvent être identifiés et les mesures correctives recommandées qu'après coup. Les projets informatiques s'étalent souvent dans le temps et les problèmes identifiés ont généralement leur origine dans une phase initiale du projet. Les entreprises qui n'ont pas beaucoup d'expérience avec de tels projets ont donc tout intérêt à intégrer directement l'auditeur dans le projet le plus tôt possible, afin de déceler les problèmes et de pouvoir les corriger rapidement. Cette façon de travailler permet d'éliminer bien plus efficacement les faiblesses qu'un contrôle effectué une fois le projet achevé.

Planification intégrant les groupes d'intérêts

Les contrôles d'accompagnement de projet sont planifiés pour être réalisés à des périodes définies (cf. graphique page 27). Ces contrôles devraient être prévus à la planification du projet afin de ne pas entraver l'avancement de celui-ci.

Un contrôle efficace implique que tous les groupes d'intérêts soient intégrés dans la définition des objectifs du contrôle: conseil d'administration et direction, utilisateurs finaux et fonctions de support IT (Help Desk), ingénieurs système et collaborateurs du projet. On évite ainsi qu'un contrôle, bien que techniquement exécuté de manière satisfaisante, ne réponde cependant pas aux attentes des personnes intéressées. Certains cas peuvent justifier que l'on se concentre exclusivement sur des aspects techniques tels que la sécurité informatique ou l'intégrité des données, mais cela doit être intentionnel et défini de façon suffisamment détaillée.

L'avantage de l'informatique: un traitement plus rapide et de meilleure qualité

Pour pouvoir traiter plus rapidement et mieux un processus d'entreprise, les données et les informations qui circulent dans une entreprise doivent être à la disposition des utilisateurs souhaités, de bonne qualité et disponibles au bon moment. Des montants considérables sont souvent investis pour atteindre ces objectifs.

La «bonne qualité» signifie que les informations sont complètes, correctes, pertinentes et faciles à comprendre. Le «bon moment» signifie non seulement qu'une information est disponible à un certain moment, mais aussi que son contenu est correctement délimité dans le temps (p. ex. fin de l'exercice). L'«utilisateur souhaité» signifie que les utilisateurs et le management ont accès aux informations importantes dans leur fonction. La confidentialité des données – tant sur le plan interne qu'externe – est aussi un aspect important à cet égard.

Mais, au lieu d'apporter l'amélioration souhaitée en termes d'efficacité, il apparaît souvent dans la pratique que les projets prennent du retard, que les coûts dépassent le budget initial, que les utilisateurs sont mécontents et que les économies espérées du fait de l'instauration de processus plus efficaces ne sont que trop peu souvent réalisées.

Les contrôles d'accompagnement de projet aident les entreprises à protéger leurs investissements en informatique.

Des risques spécifiques dans chaque phase de projet

Outre les activités de vérification détaillée lors de chaque phase, le contrôle d'accompagnement du projet doit permettre de s'assurer que celui-ci ne s'écarte pas des objectifs stratégiques de l'entreprise et que la gestion de projet a pris en compte tous les risques qui y sont liés.

A quoi prêter attention lors de l'élaboration d'un projet

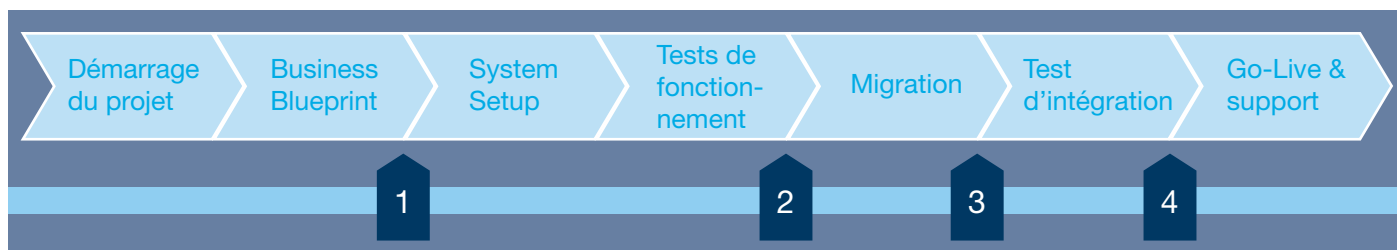
Démarrage du projet et lancement <ul style="list-style-type: none">■ Objectifs clairs■ Support et sponsoring par l'entreprise■ Coordination avec les autres initiatives/projets	Ressources <ul style="list-style-type: none">■ Libération et disponibilité de ressources internes■ Expérience du travail sur des projets■ Soutien externe et budget
Gestion de projet <ul style="list-style-type: none">■ Expérience en gestion de projet■ Planification des phases du projet de façon suffisamment détaillée■ Contrôle régulier de l'avancement du projet■ Surveillance régulière des budgets internes et externes■ Rapports transparents	

Les risques liés aux ressources internes sont souvent sous-évalués et négligés. De ce fait, dans la réalité, il arrive régulièrement que diverses initiatives et projets mobilisent les mêmes collaborateurs. La contribution de collaborateurs internes est importante car eux seuls connaissent les affaires courantes et les particularités de l'entreprise. Les collaborateurs externes et les consultants ne peuvent les remplacer: confier la planification de processus d'entreprise à des personnes extérieures est même très risqué. Font aussi partie d'un contrôle d'accompagnement de projet la présentation régulière de rapports sur les ressources ainsi que la comparaison entre la charge de travail issue des affaires courantes et les travaux de projet effectifs de même que les contributions des collaborateurs. Souvent, les contrôles informatiques aident à redéfinir les priorités et à mieux coordonner les projets entre eux.

L'expérience en matière de projet est également un facteur de réussite essentiel. Fréquemment, la gestion de projet ne fait état d'aucun problème pendant des mois et ce n'est qu'à la fin du projet, si ce n'est au moment du «Go Live», voire après, que le management se rend compte que la situation réelle est autre. Ce phénomène s'amplifie d'autant plus que le projet est d'envergure et complexe et que l'expérience des collaborateurs en la matière est faible. C'est à l'auditeur de mettre cet aspect en lumière de façon critique et d'effectuer des analyses indépendantes. Il peut ainsi présenter au management des rapports plus transparents et plus proches de la réalité.

Les phases d'un contrôle d'accompagnement de projet

Un contrôle d'accompagnement de projet évalue les risques lors de chaque phase du projet. L'auditeur envoie régulièrement des rapports au management afin de lui permettre de réagir rapidement et efficacement. Il contrôle la mise en œuvre des recommandations formulées lors de la phase de projet précédente et intègre les résultats dans son rapport.



Les étapes de vérification spécifiques à chaque phase se divisent approximativement ainsi :

1) Démarrage du projet et ébauche de solution

Dans cette phase, on constate généralement l'absence ou l'inadéquation des analyses de processus d'entreprise. Soit celles-ci n'ont pas été effectuées de façon assez approfondie, soit elles reposent sur des hypothèses trop éloignées de la réalité (p. ex. parce qu'elles émanent de collaborateurs extérieurs). Il est important d'examiner ces domaines dans cette première phase car les coûts d'élimination des erreurs augmentent au fur et à mesure de l'avancement du projet.

Pour éviter l'inadéquation du système informatique et pour ne pas décevoir les attentes des utilisateurs, l'auditeur vérifie l'architecture, la capacité, la performance et la sécurité du système prévu.

2) Développement et tests de fonctionnement

Lors de cette phase, on compare les aspects techniques et le fonctionnement de la solution avec l'ébauche de solution initiale. On s'assure ainsi que la solution correspond aux données ressortant de la phase d'analyse. L'auditeur évalue également la qualité des tests de fonctionnement afin d'éviter la reprise de programmes défectueux dans la phase de projet suivante.

3) Migration de données et test d'intégration

Lorsqu'un projet prend du retard, les responsables essaient souvent de rattraper le temps perdu par rapport au planning initial en écourtant la phase de test. Les conséquences peuvent alors être catastrophiques en cas de validation de programmes qui fournissent des données erronées ou incomplètes. Dans le pire des cas, des secteurs d'entreprise opérationnels peuvent être paralysés. Il est donc capital de garantir par un contrôle du test d'intégration que les nouveaux composants de solution ont été mis en relation avec les applications existantes sans aucune erreur et qu'ils ont bien été testés. Les interfaces du système devraient être vérifiées, aussi bien sur le plan technique que sur celui du contenu, afin de garantir de bout en bout le bon fonctionnement des processus.

La migration d'anciennes données est contrôlée dans le but de rectifier d'anciennes données erronées – concernant notamment les créanciers, débiteurs ou données de base d'articles – et d'être sûr de ne reprendre que des données complètes et exactes dans le nouveau système. Ainsi, le traitement des processus d'entreprise ne sera pas ralenti et les transactions seront exactes.

Lors de cette phase, il est important d'évaluer les solutions de secours dont on dispose en cas d'échec du «Go Live» prévu.

4) Go Live et support

Durant cette phase, la vérification porte essentiellement sur l'évaluation de la couverture des risques du «Go Live» et des mesures prises pour les structures de support. Cet aspect est souvent négligé quand bien même il est avéré qu'un support approprié aux utilisateurs finaux décide souvent de l'acceptation d'une solution et dépasse largement le cadre du «Go Live». Des projets échouent régulièrement du fait de la mauvaise acceptation des nouvelles solutions.

Conclusion

Pour les contrôles d'accompagnement de projet, les auditeurs informatiques et les vérificateurs de processus utilisent une méthode qui couvre efficacement les différents risques liés à un projet. La remise de rapports homogènes, transparents et cohérents tout au long du projet en fait partie. Le contrôle d'accompagnement de projet peut ainsi largement contribuer au succès d'un tel projet car:

- il recense rapidement les faiblesses du système;
- il fournit une évaluation rapide et sûre de la satisfaction des utilisateurs;
- il définit des mesures efficaces et appropriées qui permettront d'améliorer la situation.

Par rapport aux contrôles après projet, les contrôles d'accompagnement de projet ont le grand avantage d'identifier quasiment en temps réel les risques et les points faibles. Avant que le projet n'évolue vers une situation difficile à corriger et sur la base des recommandations données par l'auditeur, le management peut dès lors être assuré d'un déroulement du projet à coût avantageux et protégeant les investissements consentis en la matière.

Qui définit les normes?

Les normes de présentation des comptes ne naissent pas ex nihilo, de même que ce ne sont pas les sociétés d'audit qui les élaborent. Cet article donne un aperçu du processus d'élaboration des normes et du rôle des différentes institutions qui y participent.

C'est l'International Accounting Standards Board (IASB), sis à Londres, qui est compétent pour les International Financial Reporting Standards (IFRS). Mais, c'est l'International Accounting Standards Committee Foundation (IASC Foundation) qui est responsable de la surveillance et de la gouvernance interne de cette organisation. L'IASC Foundation a profité des commentaires émis par différents groupes d'intérêts pour réviser ses propres structures et le processus d'élaboration des normes. Elle va maintenant faire porter ses priorités sur une application uniforme des normes, sur leur convergence avec les US GAAP et sur le financement de ses activités.

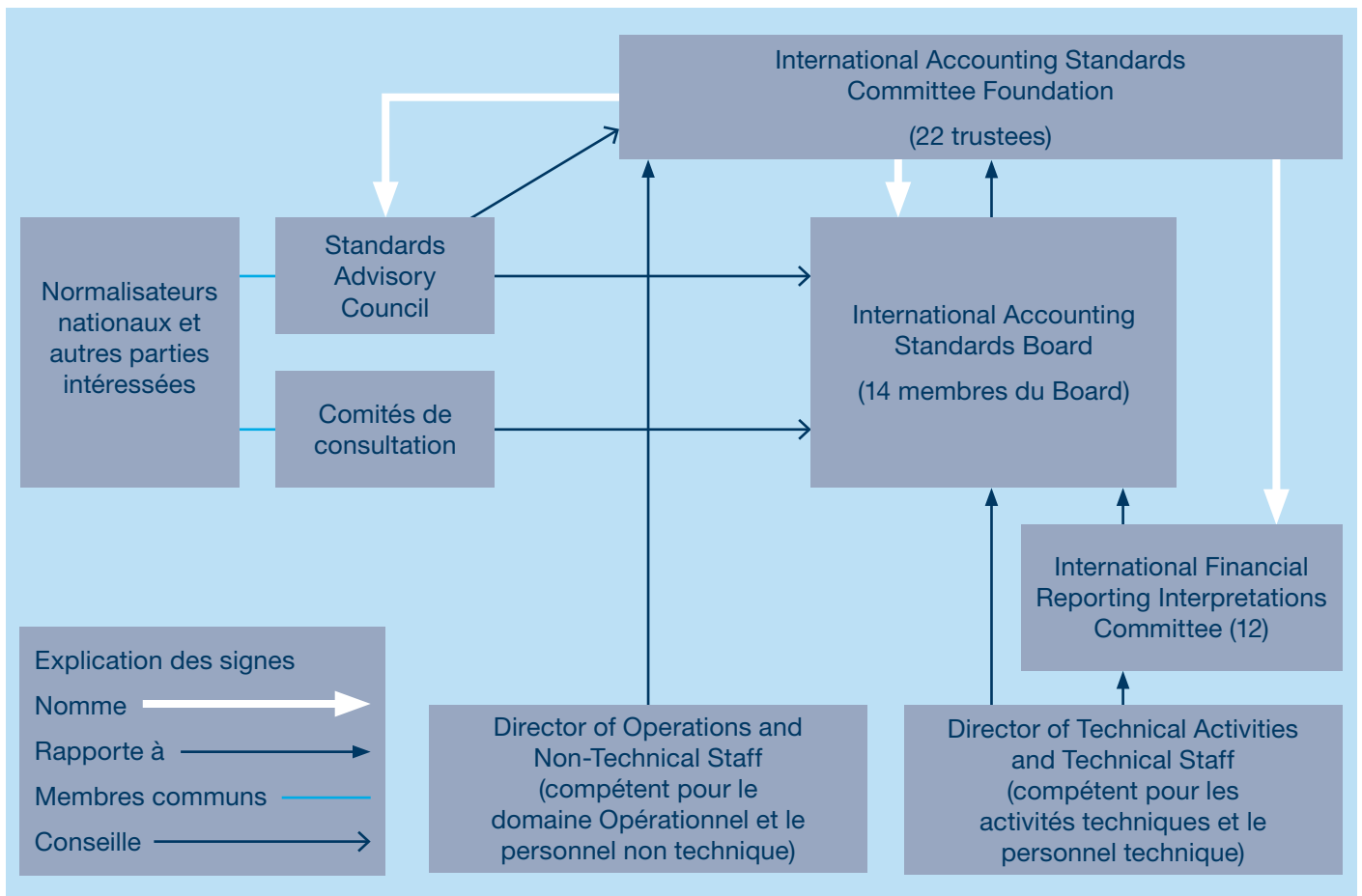
Des normes de présentation des comptes adaptées et étayées

L'IASC Foundation a été fondée en 1973, avec le soutien d'un groupe de normalisateurs, dans l'objectif de développer des normes de présentation des comptes pour les pays ne possédant pas leur propre institution d'élaboration de normes. Durant les années 90, les normes de l'IASB ont été reprises par de nombreuses grandes entreprises – en particulier en Suisse. Simultanément s'est esquissée une tendance qui décrit ce qui est aujourd'hui l'objectif essentiel des normalisateurs: étayer et élargir le plus possible les normes de présentation des comptes de façon à leur permettre de satisfaire aux exigences des marchés des capitaux modernes.

Le graphique en page suivante, qui provient du site Internet de l'IASB, présente l'organigramme actuel de cet organisme. L'IASC Foundation compte 22 trustees, dont six doivent être originaires des trois régions principales, en l'occurrence les Etats-Unis, l'Europe et l'Asie/Océanie. Les trustees sont responsables de leur succession et doivent adhérer aux objectifs de l'IASC Foundation, qui consistent à développer, dans l'intérêt du public, un jeu de normes d'établissement des comptes international, unique, compréhensible et accepté de tous. Les statuts n'exigent pas une composition particulière en ce qui concerne le contexte professionnel des trustees. Actuellement, l'IASC Foundation compte quatre membres représentant la profession des experts-comptables et un nombre similaire de représentants de sociétés cotées, de membres d'autorités de surveillance, d'investisseurs et de normalisateurs. Ce chiffre donne un rapport de 4 sur 22 (18%), ce qui, dans la terminologie comptable, ne correspond même pas à une influence notable des réviseurs.



David Mason
Associé, Genève,
david.mason@ch.pwc.com



Une composition équilibrée de l'IASB

L'IASB assume la responsabilité exclusive de l'élaboration des normes. Cet organe compte quatorze membres, dont douze exercent leur activité à titre professionnel et deux à titre semi-professionnel. L'IASB a carte blanche sur le plan de la conception et de la mise en œuvre du programme de travail pour l'élaboration des normes d'établissement des comptes.

Les membres de l'IASB sont nommés par l'IASB Foundation, laquelle veille à l'équilibre de la composition de la commission et a pour objectif de garantir que l'IASB tient compte de manière adéquate et équilibrée des plus récentes expériences pratiques des auditeurs, des sociétés cotées, des utilisateurs et des universitaires.

La composition de l'IASB n'est pas prescrite de façon stricte. Les trustees sont cependant tenus de veiller à ce que l'organe ne soit pas dominé par un groupe d'intérêts ou par une région. Une norme est adoptée lorsque neuf des quatorze membres l'ont approuvée.

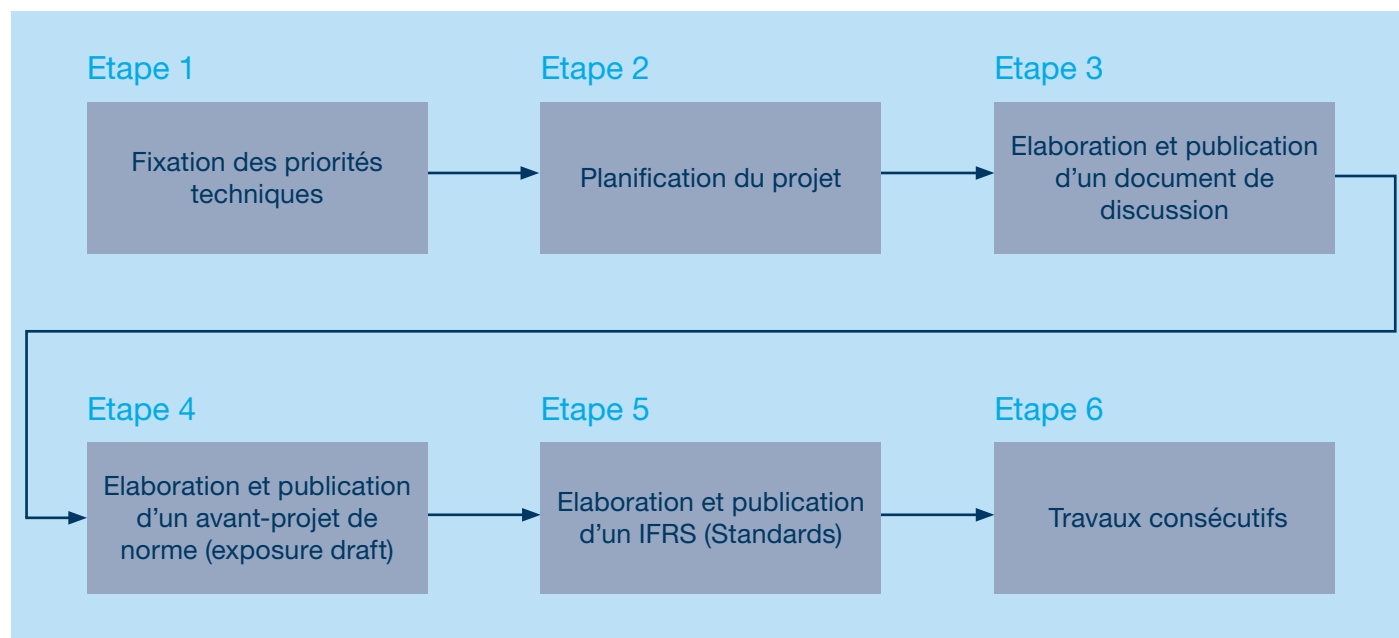
Conformément au remaniement de la structure de gouvernance de l'IASB, l'élaboration d'une nouvelle norme s'effectue selon une procédure formelle et transparente qui doit garantir la prise en considération de tous les groupes d'intérêts lors du processus décisionnel de l'IASB.

L'époque à laquelle des sections insuffisamment bien formulées d'une norme – comme cela a été le cas avec l'IAS 21 – pouvaient aisément et rapidement être rectifiées par une simple correction technique est donc bien révolue. Si cela peut être considéré comme regrettable à certains égards, il est cependant avéré que formalité des procédures et pragmatisme ne font tout simplement pas bon ménage.

L'IASB veille très attentivement à préserver son indépendance vis-à-vis des groupes d'intérêts – qu'il s'agisse des personnes chargées de l'établissement des comptes annuels, des auditeurs, des investisseurs ou des gouvernements. Chacune des six étapes du processus d'élaboration des normes (cf. graphique ci-après) donne aux groupes d'intérêts qui le souhaitent l'occasion d'exercer une influence. Les procès-verbaux de l'IASB prouvent que cette possibilité est bel et bien mise à profit et relèvent occasionnellement une tentative de lobbying, lorsqu'un nombre important de commentaires à teneur identique sur un «Exposure Draft» est reçu. Il est cependant très difficile d'établir si de telles tentatives sont couronnées de succès, car il est probable que l'effet des motions dépende moins du nombre de commentaires à teneur identique ou similaire que de la pertinence des arguments et de la question de savoir si un point est soutenu largement, par différents groupes d'intérêts. Dans le cadre de ce processus, les sociétés d'audit ont les mêmes possibilités d'exercer une influence que tous les autres groupes d'intérêts.

Le Global Accounting Consulting Services Group de PricewaterhouseCoopers s'efforce de mettre à profit ces possibilités de prise de position de manière optimale en attirant non seulement l'attention sur des lacunes et des incohérences, mais en tentant aussi de faire en sorte que les normes débouchent sur une plus grande pertinence des informations et qu'elles s'appuient sur des principes clairs afin d'éviter d'avoir à adopter par la suite d'innombrables règles pour éliminer les possibilités de contournement. Le rapport coût-utilité requiert aussi une grande attention car nous sommes convaincus que de bonnes normes n'ont pas besoin d'entrer exagérément dans les détails et ne doivent pas ralentir le processus de reporting et de vérification.

Les six étapes de la fixation de normes



Le Standards Advisory Council (SAC)

Le Standards Advisory Council (SAC) de l'IASB compte quarante membres nommés par l'IASB Foundation. L'IASB consulte le SAC, forum d'individus et de représentants d'organisations, lors de ses travaux.

Dans le cadre du processus de consultation notamment, le SAC conseille l'IASB dans les domaines suivants:

- définition des priorités techniques;
- définition du calendrier (programme de travail) et des priorités du projet, demandes de renseignements en cas de modification de points capitaux ou de priorités;
- consultation lors de projets, avec prise en considération particulière de l'application pratique et de la mise en œuvre, de même que lors de questions sur des normes existantes susceptibles d'intéresser l'International Financial Reporting Interpretations Committee.

Le SAC se réunit trois fois par an, en sessions de deux jours.

«The International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)»

En dépit des centaines d'heures de travail nécessaires au processus d'élaboration des normes, les défis à relever après la publication d'une norme sont presque aussi importants que ceux qui l'ont précédée. Ce travail qui consiste à interpréter les normes incombe à l'[International Financial Reporting Interpretations Committee \(IFRIC\)](#). Sur la base du référentiel IFRS, cet organisme vérifie qu'en l'absence de réglementation ayant force obligatoire, les questions de présentation des comptes n'ont pas été interprétées de façon différente (ou erronée) afin de parvenir, par le biais de solutions adaptées, à un consensus en matière de présentation des comptes. Toutes les décisions techniques sont prises lors de réunions ouvertes au public.

L'IFRIC se compose de douze membres et atteint le quorum lorsque neuf de ses membres sont présents. Un aspect particulièrement important pour cet organe est l'équilibre de sa composition. Actuellement, l'IFRIC ne compte qu'une seule personne chargée de l'établissement de comptes annuels, sans doute en raison de l'importance de la charge de travail en termes de temps et du fait que les membres n'ont pas la possibilité de se faire rembourser d'autres frais que leurs débours pour les voyages. Les candidats issus de ce milieu seraient donc accueillis à bras ouverts. Ce sont cependant les entreprises d'audit qui soumettent le plus grand nombre de questions à l'IFRIC, dans la mesure où, au travers de sociétés cotées dans le monde entier, elles sont proches des défis de l'application cohérente des normes dans les différentes régions.

L'IFRIC ne progresse parfois que très lentement dans ses travaux car le nombre réduit de séances et les moyens limités de l'IASB ralentissent le traitement des points à l'ordre du jour.

L'interprétation d'une norme n'est pas toujours la meilleure solution. Parfois, une modification mineure permettrait d'éviter de nombreuses discussions et aurait pour effet d'améliorer la norme. L'IFRIC ne s'y oppose pas, mais elle n'est pas habilitée à modifier les normes. De même, il est fréquent que l'IASB se concentre sur les nouvelles normes au lieu de rectifier les anciennes. Mais un changement se dessine dans ce domaine: en juillet 2006, l'IASB s'est penché sur un processus censé permettre de procéder, une fois par an, à un nombre de corrections moins urgentes des normes. Celles-ci sont appelées à être publiées en tant qu'un seul avant-projet (exposure draft) regroupant les modifications pour toutes les normes. On peut s'attendre à des suggestions de modifications en provenance surtout, mais pas seulement, des membres de l'IFRIC.

Le rôle de PwC

Si les grandes sociétés d'audit contribuent dans une certaine mesure au financement de l'IASB Foundation, la composition de cet organe telle que décrite plus haut garantit toutefois que les intérêts des réviseurs n'auront pas plus de poids que ceux des autres parties intéressées, à savoir les sociétés cotées, les normalisateurs et les investisseurs. L'influence qui pourra être exercée dépend donc uniquement de la qualité des avis remis dans le cadre de la procédure de consultation. Par ses commentaires, PwC souhaite parvenir à ce que tous les critères qu'elle juge nécessaires pour l'élaboration d'une norme de qualité soient pris en considération. Ces critères sont mentionnés ci-dessous.

Une norme doit...

1. ... satisfaire aux exigences du référentiel de l'IASB.
2. ... contribuer à l'harmonisation internationale.
3. ... livrer des informations financières qui soient suffisamment pertinentes pour permettre aux actionnaires et aux analystes d'évaluer l'entreprise et son avenir.
4. ... en ce qui concerne l'évaluation, exiger que les données utilisées sont celles dont une société bien gérée ferait de toute façon usage.
5. ... ne doit pas prévoir les exigences uniquement en vue d'empêcher le contournement des normes mais se fier à cet égard aux auditeurs.
6. ... être rédigée de façon compréhensible et ne pas se perdre dans les détails.
7. ... ne pas rendre l'obtention des informations et les calculs complexes au point de retarder la remise des rapports.

Pour PwC, chacun de ces critères a sa justification. Si l'on mesurait à l'aune de ceux-ci les normes actuelles, certaines ne feraient sans aucun doute plus très bonne figure. Il reste donc encore beaucoup à faire.

Simplification de l'article 404 de la loi Sarbanes-Oxley

Le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) a publié un avant-projet de simplification de l'auditing standard n° 2. Celui-ci vise notamment à augmenter la marge de manœuvre de l'organe de révision lors de la vérification de l'efficacité du système de contrôle interne.



Rolf Johner
Associé, Berne,
rolf.johner@ch.pwc.com

En juillet 2002, le président américain George W. Bush – réagissant aux divers scandales financiers – a ratifié la loi Sarbanes-Oxley, lui donnant ainsi force juridique. Une autorité de tutelle pour les contrôles légaux, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) a ainsi vu le jour aux Etats-Unis. L'une des premières actions officielles du PCAOB a été de publier l'auditing standard n° 2. Depuis son adoption par l'autorité de tutelle boursière, la Securities and Exchange Commission (SEC), en juin 2004, celui-ci constitue la base de la vérification externe du système de contrôle interne des entreprises cotées aux Etats-Unis. Aucune norme spécifique ne régissant à ce jour la façon dont la direction de l'entreprise doit analyser l'efficacité du système de contrôle interne, le management a, jusqu'à présent, également utilisé l'auditing standard n° 2 pour son évaluation.

Les entreprises cotées aux Etats-Unis, mais aussi les autres et, tout particulièrement, les sociétés d'audit suisses, ont depuis lors fait des expériences en matière d'évaluation et de vérification de l'efficacité du système de contrôle interne. Outre de nombreux aspects positifs, ces expériences ont également conduit à des suggestions d'améliorations visant, dans leur grande majorité, à prévenir des coûts relativement élevés.

L'article 404 – une plus grande marge de manœuvre

A la lumière de critiques qui émanaient, pour l'essentiel, de l'économie et de la politique, le PCAOB a, en décembre 2006, soumis à consultation l'avant-projet d'un nouvel auditing standard visant à contrôler l'efficacité du système de contrôle interne. Simultanément, la SEC a élaboré un règlement sur l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne par le management et l'a aussi soumis à la procédure de consultation. Le délai de consultation pour les deux avant-projets est arrivé à expiration le 26 février 2007. On s'attend à ce qu'aussi bien l'auditing standard que le règlement entrent en vigueur au cours de l'été.

Modifications de l'auditing standard

L'avant-projet de l'auditing standard n° 5 prévoit notamment les modifications suivantes:

- lors de la vérification du système de contrôle interne, la priorité doit porter sur les processus induisant des risques et une approche top-down doit être appliquée;
- la vérification et le rapport séparé de l'organe de révision sur l'évaluation de l'efficacité du système de contrôle interne par le management sont supprimés;

- l'ampleur de la vérification doit être fixée pour l'essentiel sur la base d'une analyse des risques et moins en vertu d'une ampleur minimale quantitative;
- la complexité de l'auditing standard doit être réduite et l'organe de révision doit se voir accorder une plus grande marge de manœuvre.

Règlement sur l'évaluation de l'efficacité du SCI par le management

L'avant-projet de règlement prévoit que le management – par analogie avec l'organe de révision – applique, pour évaluer l'efficacité du système de contrôle interne, une approche qui s'appuie sur des principes tenant compte des risques et de type top-down. Mais l'avant-projet poursuit aussi un autre objectif: le management doit adapter le système de contrôle interne à la taille de l'entreprise et disposer d'une plus grande marge de manœuvre.

La simplification prévue de l'article 404 de la loi Sarbanes-Oxley est un pas dans la bonne direction. Quant à savoir si les allègements, en particulier pour les petites entreprises cotées (capitalisation boursière jusqu'à 75 millions de USD), auront réellement les effets escomptés, on ne le constatera que dans quelques années. Pour le reste, nous devons espérer que le Parlement américain exemptera – comme l'exigent aujourd'hui déjà certains milieux économiques – les petites entreprises cotées de la vérification du système de contrôle interne par l'organe de révision, en amendant en ce sens la loi Sarbanes-Oxley.

Le SCI en Suisse – une solution pragmatique

Il est probable qu'à partir de l'exercice 2008, la vérification de l'existence du SCI constituera en Suisse également – dans le cadre du contrôle ordinaire – un objet d'audit séparé. Contrairement à ce que prévoient les prescriptions de la loi Sarbanes-Oxley, l'organe de révision doit, en Suisse, uniquement vérifier l'existence du système de contrôle interne. C'est pourquoi une comparaison entre les prescriptions de l'article 404 et la loi suisse (art. 728a COrev) n'est que partiellement judicieuse.

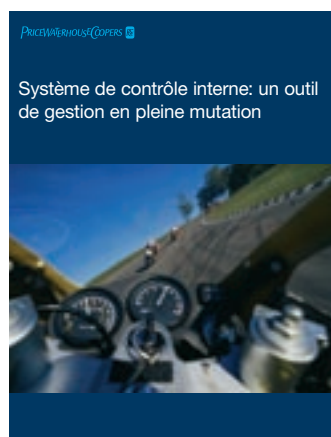
Dans notre pays, la législation a déjà posé les jalons en vue d'une approche plus pragmatique que celle de l'article 404 aux Etats-Unis. Même après le projet d'allègement des dispositions de l'article 404, les prescriptions pour les entreprises cotées aux Etats-Unis seront plus strictes que pour les entreprises assujetties au contrôle ordinaire en Suisse. Il n'existe cependant aucune différence quant à l'obligation pour le management de documenter le système de contrôle interne. Les expériences faites par PricewaterhouseCoopers montrent que les entreprises suisses doivent impérativement prendre des mesures dans ce domaine.

Conclusion

L'introduction de l'article 404 de la loi Sarbanes-Oxley a eu aussi, malgré des critiques parfois justifiées, des répercussions positives, notamment sur le marché américain des capitaux où l'on a pu observer des améliorations depuis son entrée en vigueur: une crédibilité accrue du management et une plus grande confiance dans les comptes annuels, des cas de fraude moins nombreux grâce au renforcement des contrôles et une importance renforcée de l'environnement de contrôle (p. ex. «tone at the top») sont ainsi imputables, du moins en partie, aux prescriptions de l'article 404. Dans le même temps, les Etats-Unis ont prouvé qu'ils sont prêts à réagir avec souplesse et à corriger leurs erreurs. Ceci permet d'espérer que le législateur fera preuve, dans notre pays aussi, de la souplesse nécessaire lorsque des corrections s'avéreront indispensables après l'introduction des nouvelles prescriptions.

Service Lecteurs

Système de contrôle interne: un outil de gestion en pleine mutation



Cette brochure présente une vue d'ensemble des principaux contenus et fonctions d'un système de contrôle interne (SCI). De plus, elle donne des recommandations pratiques visant à maintenir et à optimiser le SCI.

Textes légaux 2007 – Droit des sociétés et surveillance de la révision



Ce recueil de textes légaux de 250 pages est parfaitement adapté comme ouvrage de référence. Il aide les entreprises à relever les défis posés par les nouvelles dispositions légales.

International Financial Reporting Standards (IFRS) – Disclosure Checklist 2006



Cette check-list reprend les nombreuses exigences en matière de publication dans le cadre de la présentation des comptes selon les IFRS. L'édition actualisée prend en compte toutes les modifications et nouvelles publications des IFRS jusqu'à septembre 2006.

International Financial Reporting Standards (IFRS) – Measurement Checklist 2006



Cette check-list donne un aperçu des bases d'évaluation selon les IFRS. L'édition actualisée prend en compte toutes les modifications et nouvelles publications des IFRS jusqu'à septembre 2006.

Current developments for directors 2007



Cette brochure traite des défis actuels auxquels les conseils d'administration sont confrontés. Elle donne des informations et des conseils pratiques afin d'aider leurs membres à s'acquitter de leurs fonctions.

World Watch – Governance and Corporate Reporting



Cette Newsletter, qui paraît régulièrement, publie des articles, des études de cas et des nouveautés sur les initiatives visant à améliorer la qualité du reporting des entreprises.

Bulletin de commande

Service Lecteurs

Je commande (gratuitement):

- Système de contrôle interne: un outil de gestion en pleine mutation
(en français en allemand en anglais)
- Textes légaux 2007 – Droit des sociétés et surveillance de la révision
(en français en allemand)
- International Financial Reporting Standards – Disclosure check-list 2006
(en anglais)
- International Financial Reporting Standards – Measurement check-list 2006
(en anglais)
- Current developments for directors 2007
(en anglais)
- World Watch – Governance and Corporate Reporting
(en anglais)

Mes coordonnées (veuillez compléter ou joindre votre carte de visite):

Nom: _____ Prénom: _____

Entreprise: _____ Fonction: _____

Adresse: _____

Téléphone: _____ E-Mail: _____

Veuillez copier le bulletin et l'envoyer à:

PricewaterhouseCoopers, Sonja Jau, Birchstrasse 160, 8050 Zurich, fax 058 792 20 52

ou E-Mail: sonja.jau@ch.pwc.com

Aarau
Bleichemattstrasse 43, 5000 Aarau
Tél. 058 792 61 00, Fax 058 792 61 10

Bâle
St. Jakobs-Strasse 25, 4002 Bâle
Tél. 058 792 51 00, Fax 058 792 51 10

Berne
Bahnhofplatz 10, 3001 Berne
Tél. 058 792 75 00, Fax 058 792 75 10

Coire
Gartenstrasse 3, 7001 Coire
Tél. 058 792 66 00, Fax 058 792 66 10

Genève
Avenue Giuseppe-Motta 50, 1211 Genève 2
Tél. 058 792 91 00, Fax 058 792 91 10

Lausanne
Avenue C.F. Ramuz 45, 1001 Lausanne
Tél. 058 792 81 00, Fax 058 792 81 10

Lucerne
Werftstrasse 3, 6005 Lucerne
Tél. 058 792 62 00, Fax 058 792 62 10

Lugano
Via Cattori 3, 6902 Lugano-Paradiso
Tél. 058 792 65 00, Fax 058 792 65 10

Neuchâtel
Place Pury 13, 2001 Neuchâtel
Tél. 058 792 67 00, Fax 058 792 67 10

Sion
Place du Midi 40, 1950 Sion
Tél. 058 792 60 00, Fax 058 792 60 10

St-Gall
Neumarkt 4/Kornhausstrasse 26, 9001 St-Gall
Tél. 058 792 72 00, Fax 058 792 72 10

Thoune
Bälliz 64, 3601 Thoune
Tél. 058 792 64 00, Fax 058 792 64 10

Winterthur
Zürcherstrasse 46, 8401 Winterthur
Tél. 058 792 71 00, Fax 058 792 71 10

Zoug
Grafenauweg 8, 6304 Zoug
Tél. 058 792 68 00, Fax 058 792 68 10

Zurich
Birchstrasse 160, 8050 Zurich
Tél. 058 792 44 00, Fax 058 792 44 10

PricewaterhouseCoopers (www.pwc.ch) offre des services spécifiques d'audit, de conseil juridique et fiscal et de conseil économique aux branches économiques afin d'instaurer la confiance et de générer de la valeur pour ses clients et leurs partenaires. Plus de 140'000 collaborateurs dans 149 pays mettent en commun leur savoir-faire, leur expérience et leurs solutions pour développer de nouvelles perspectives et prodiguer des conseils pratiques. «PricewaterhouseCoopers» fait référence au réseau d'entreprises membres de PricewaterhouseCoopers International Limited, chacune d'entre elles représentant une personne morale différente et indépendante.

© 2007 PricewaterhouseCoopers AG/SA. PricewaterhouseCoopers refers to the Swiss firm of PricewaterhouseCoopers AG/SA and the other member firms of PricewaterhouseCoopers International Limited, each of which is a separate and independent legal entity.

