

Audit & Advisory News

Avril 2006



Chers clients et relations d'affaires,

Même s'il existe une multitude de définitions des termes «Contrôle interne» ou «Système interne de contrôle», il s'agit en fait toujours du même problème (à cet égard, veuillez également vous reporter à l'encadré en page 2):

Quelles mesures de nature organisationnelle sont-elles à même de garantir le bon fonctionnement des processus au sein

de l'entreprise? En l'occurrence, il s'agit en premier lieu des processus internes à l'entreprise, qui pilotent et influencent l'information sur la situation financière, mais qui sont également destinés à éviter ou à découvrir à temps «fraudes et erreurs».

Le système interne de contrôle n'est pas un système de surveillance au sens restreint du terme. Il est au contraire destiné à seconder le conseil d'administration et le management dans leurs efforts pour:

- atteindre leurs objectifs entrepreneuriaux,
- respecter lois et dispositions réglementaires,
- assurer la protection du patrimoine,
- éviter ou découvrir erreurs et irrégularités,

- assurer la fiabilité et la complétude de la comptabilité,
- garantir des rapports sûrs et respectueux des délais,
- conduire les affaires de façon efficace et efficiente.

Cependant, l'efficacité d'un système interne de contrôle ne dépend pas uniquement des mesures de nature organisationnelle. Tout aussi important est l'environnement dans lequel s'opère le contrôle – c'est-à-dire la culture d'entreprise et le comportement personnel des dirigeants et des collaborateurs sur le plan de l'intégrité, des valeurs éthiques et de l'exemplarité.

Ancillo Canepa
Responsable Audit
ancillo.canepa@ch.ey.com

Table des matières

- 1 Editorial
[Ancillo Canepa](#)
- 1 Système interne de contrôle (SIC)
[Markus Oppliger](#)
- 2 La mise en œuvre d'un SIC
[Markus Oppliger](#)
- 4 Le contrôle interne garantit des valeurs durables pour les entreprises
[Martin Studer](#)
- 6 Information sur la manifestation : Nouvelle Loi sur la surveillance de la révision et les modifications du Code des obligations – Qu'en est-il du contrôle interne ?
- 6 Formation continue
- 6 Publication «Droit des sociétés anonymes en flowcharts – Obligation de révision»

www.ey.com/ch

Système interne de contrôle (SIC)

Un SIC comprend essentiellement trois éléments : des mesures de nature organisationnelle, des contrôles effectués par le management et des outils organisationnels. Une organisation doit mettre en œuvre des mesures de contrôle appropriées pour que le SIC puisse déployer les effets indiqués dans l'éditorial.

Markus Oppliger, Expert-comptable diplômé, Partner, Assurance & Advisory Business Services; markus.oppliger@ch.ey.com

Sans approfondir ici davantage les différents termes, il est possible de subdiviser les mesures de contrôle en contrôles de prévention ou de détection d'une part, et en contrôles automatiques, programmés ou manuels d'autre part. Ces mesures sont complétées par des contrôles réalisés par le management. Bien entendu, pour un SIC

efficace, il faut également des outils organisationnels tels que des organigrammes, des descriptions de postes et de processus, des règlements de compétences, des manuels, etc.

Les exigences posées à l'aménagement et à la documentation du SIC ne sont pas uniformes. Au contraire, chaque entreprise

décide elle-même de la façon d'aménager son SIC. Les facteurs à prendre en considération sont la *taille de l'entreprise*, la *complexité des processus au sein de l'entreprise* ainsi que le *type de financement* (société publique, financement par fonds étrangers, etc.). Mais en tout cas, la documentation devra satisfaire aux exigences ci-après. Un SIC devra donc :

- être contrôlable (documentation du design et de la mise en œuvre),
- être connu des personnes impliquées,
- être «vécu» et
- prendre en considération de façon adéquate les risques commerciaux ainsi que la nature des activités de l'entreprise.

On peut en conclure qu'un SIC non seulement documente, mais doit également être mis en œuvre de façon effective et être «vécu» par l'organisation. Une simple documentation, dont personne ne fait grand cas, ne peut être qualifiée de SIC. ■

Deux définitions possibles du «Système interne de contrôle (SIC)»

Par «Contrôle interne» (synonyme : système interne de contrôle) on entend l'ensemble des processus, méthodes et mesures décidés par le conseil d'administration, la direction et les autres collaborateurs ayant des postes à responsabilités, dans le but d'assurer un déroulement ordonné des activités au sein de l'entreprise. Les mesures organisationnelles du contrôle interne sont intégrées aux déroulements des tâches au sein de l'entreprise.¹

¹ Chambre fiduciaire, Manuel suisse d'audit 1998

The COSO report defines internal control as a process – effected by an entity's board of directors, management, and other personnel – designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following three categories : effectiveness and efficiency of operations, reliability of financial reporting, and compliance with laws and regulations.²

² The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

La mise en œuvre d'un SIC

Les principes généraux relatifs au système interne de contrôle sont décrits dans différents standards et par des directives. Mais comment le management doit-il s'y prendre pour transposer maintenant un cadre conceptuel en une appréciation détaillée et probante de ses contrôles internes en matière de comptes rendus financiers ?

Markus Oppliger, Expert-comptable diplômé, Partner, Assurance & Advisory Business Services; markus.oppliger@ch.ey.com

Dans la pratique, une démarche structurée à cinq niveaux a fait ses preuves :

1. détermination des objectifs, de la stratégie et du choix du cadre
2. constitution d'une équipe en charge du projet
3. évaluation des contrôles au niveau de l'ensemble de l'entreprise
4. évaluation des contrôles au niveau des processus, transactions et applications
5. évaluation de l'efficacité des contrôles, des mesures d'amélioration ainsi que mise en place d'un système de supervision

Détermination des objectifs à cibler, de la stratégie et du choix du cadre

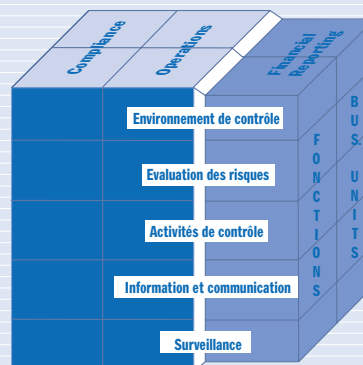
Dans le cadre de la mise en œuvre d'un SIC, une entreprise doit savoir quels objectifs elle est appelée à poursuivre. Ne s'agit-il en premier lieu que de respecter les exigences légales ou bien l'entreprise veut-elle en même temps obtenir des améliorations

de ses processus (rationalisations, optimisations) ? Ou s'agit-il même de prendre en considération des aspects de Change Management ?

Pour être en mesure d'évaluer le SIC d'une entreprise, il convient tout d'abord de déterminer les critères sur la base desquels se fera cette évaluation. C'est pourquoi il est important de définir de façon appropriée, au début du processus d'évaluation, les standards de contrôles internes. Le cadre architectural employé de loin le plus fréquemment à l'échelle mondiale est celui du COSO (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission). En raison des imbrications internationales, les aménagements et les définitions devraient être uniformes dans le domaine des contrôles internes. Aussi l'utilisation d'un cadre général universellement reconnu est-elle fort judicieuse et très utile dans de nombreux domaines.

Cube COSO

Les cinq composantes d'un contrôle interne efficace, qui ont un impact sur toute l'entreprise.



Constitution d'une équipe en charge du projet

Chaque entreprise doit déterminer sa propre organisation optimale du projet. Les entreprises de taille plus grande en particulier devraient mettre en place une équipe ou un comité idoine chargé(e) du projet. Une telle équipe de projet peut fonctionner sous le contrôle du CEO et du CFO. En outre, on peut supposer que le Controller ou le responsable du service comptabilité et finances, le responsable du service juridique, le responsable du management des risques, le responsable des relations investisseurs ainsi que les responsables respectifs des différents segments d'activités seront tous membres de ce comité. En l'occurrence, il est important que la responsabilité de la réalisation des évaluations ne soit confiée qu'à des personnes qualifiées. Ces dernières doivent disposer de l'autorité requise pour pouvoir réaliser l'évaluation en fonction de la taille, du degré de complexité et de la structure organisationnelle de l'entreprise.

Contrôles au niveau de l'ensemble de l'entreprise

Le sommet de l'entreprise – les contrôles internes au niveau de l'ensemble de l'entreprise – constitue le point de départ logique d'une évaluation complète des contrôles internes. Cette étape englobe l'évaluation des cinq composants d'un contrôle interne

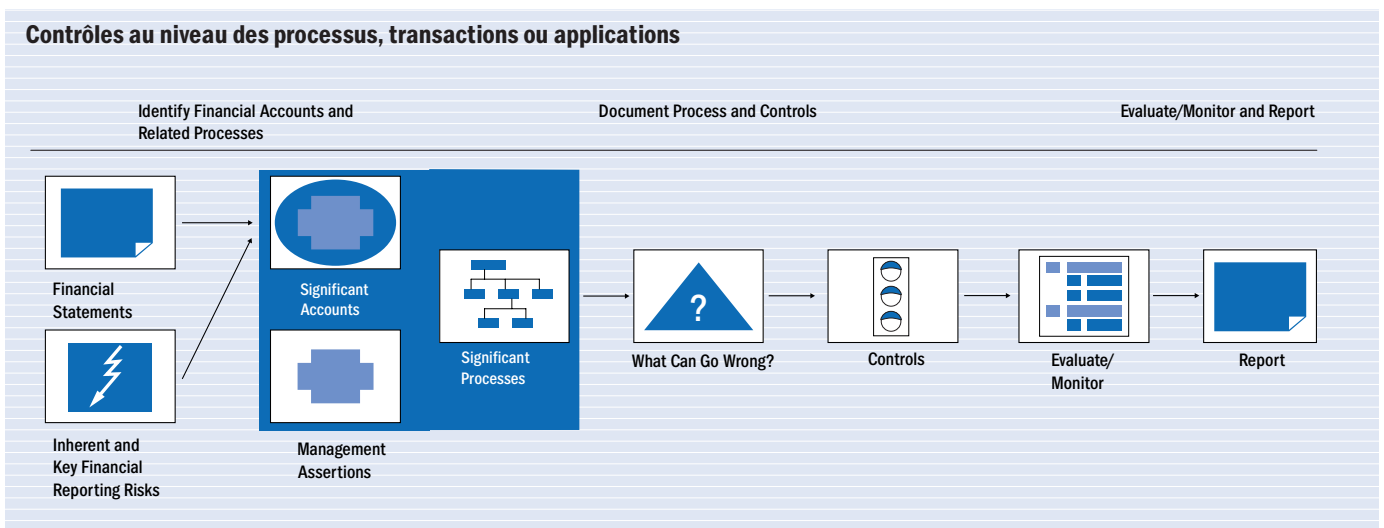
efficace (voir graphique page 2), qui exercent leur influence sur l'ensemble de l'entreprise. *L'environnement de contrôle* détermine le Tone at the Top d'une organisation et influence ainsi directement la prise de conscience du contrôle de tous les collaborateurs. Nous parlons ici d'intégrité, de valeurs éthiques des cadres dirigeants, de la prise de conscience générale du contrôle du management ainsi que de l'art et de la manière de conduire l'entreprise. Mais également de l'attachement ouvert à la compétence professionnelle à tous les niveaux ainsi que de la volonté de mettre en œuvre la Corporate Governance, avec contrôle correspondant de la part du conseil d'administration et du comité d'audit. Il convient ensuite de s'assurer qu'intervient une *évaluation continue et sévère des risques*, sur la base de laquelle sont identifiés et traités les risques importants sur le chemin de la réalisation des objectifs de l'entreprise. Au moyen des *activités de contrôle* à définir, il convient ensuite de déterminer les principes et les méthodes (p. ex. les systèmes de planification, les délimitations de fonctions, la protection des données, etc.) garantissant le respect des directives issues de la direction. Dans une étape suivante, il conviendra d'aménager les *systèmes d'information et de communication* d'une façon telle qu'ils apportent leur soutien à l'identification, à l'enregistrement et à l'échange d'informations dans

un cadre formel et temporel, et qu'ils permettent aux collaborateurs impliqués d'assumer leurs responsabilités individuelles. Pour finir, le management devra régulièrement *vérifier* que les contrôles internes sont respectés pour déterminer si leur efficacité est assurée en permanence. Si, dans chacun de ces cinq domaines, certains principes sont respectés, une entreprise pourra durablement établir que des contrôles efficaces ont été mis en place au niveau de l'ensemble de l'entreprise.

Contrôles au niveau des processus, transactions ou applications

Après l'évaluation des contrôles internes au niveau de l'ensemble de l'entreprise, il s'agit maintenant de s'assurer la mise en place de contrôles internes à un niveau inférieur, en l'occurrence au niveau des processus, transactions et applications individuels. Pour la plupart des organisations, cette étape devrait vraisemblablement représenter l'investissement en temps le plus important. En fonction du nombre et de la complexité des processus et des transactions, le temps requis pour mettre en place, documenter et évaluer les contrôles internes peut varier très sensiblement d'une entreprise à une autre. Dans ce domaine, il s'agit de répondre aux questions suivantes :

- Quels sont les postes importants au sein des comptes annuels ?



- Quels sont les processus importants qui influencent ces postes des comptes annuels ?
- Quelles transactions importantes se déroulent au cours de ces processus importants ?
- Au cours de ces processus, quelles erreurs sont susceptibles d'être faites ?
- Quels sont les contrôles appelés à éviter ou à mettre à jour de telles erreurs ?

On se limite ici aux processus importants pour l'entreprise et pour les rapports sur sa situation financière. Si toutes les activités ne demandent pas à être surveillées au moyen d'un contrôle, celles impliquant des risques considérables et susceptibles d'avoir des répercussions à l'avenant exigent par contre d'être soumises à un contrôle. En effet, un SIC n'est pas destiné à garantir une sécurité absolue, mais une sécurité appropriée (voir graphique page 3).

Evaluation de l'efficacité des contrôles, mesures d'amélioration ainsi que mise en place d'un système de vérification

L'évaluation de l'efficacité des contrôles est à la fois le commencement et la fin du processus. Dans un environnement d'affaires dynamique, les contrôles requièrent de temps à autre des ajustements. Certains systèmes exigent des améliorations des contrôles, afin de pouvoir réagir à de nouveaux produits ou risques. Dans d'autres domaines, il se peut que l'évaluation identifie des contrôles redondants ou inutiles. Un système interne de contrôle efficace devrait en fait «s'autocontrôler» et, si nécessaire, intervenir pour corriger. C'est pourquoi il serait judicieux qu'une entreprise introduise un mécanisme surveillant et entretenant le SIC en permanence.

La première évaluation d'envergure et la documentation d'un SIC constituent un projet. Mais un tel projet se transforme en processus, en ce sens qu'un SIC exige en permanence d'être contrôlé, évalué et, si nécessaire, ajusté. ■

Le contrôle interne garantit des valeurs durables pour les entreprises

Quand des entreprises font de leurs systèmes internes de contrôle des standards modernes, ce n'est pas principalement et uniquement le respect des normes légales qui doit se situer au premier plan, mais également les valeurs entrepreneuriales destinées à faire progresser l'entreprise, telles le Change Management et l'amélioration de l'efficacité de l'entreprise.

Martin Studer, lic. rer. pol., Expert-comptable diplômé, Partner et responsable des Business Risk Services, Assurance & Advisory Business Services; martin.studer@ch.ey.com

Beaucoup d'entreprises qui aspirent à une progression de leur efficacité et à l'amélioration de leurs résultats opérationnels ne voient guère d'intérêt ou seulement un intérêt subsidiaire à «s'embarrasser» de manière explicite de systèmes internes de contrôle. Les lois en matière de formalisation des systèmes internes de contrôle (SIC), qui deviennent réalité dans de nombreux pays, semblent aller à l'encontre de la raison entrepreneuriale, car il n'est pas rare que leur application exige une intervention massive de ressources humaines et la mobilisation d'importantes capacités au sein du management. Dans la majorité des pays, les exigences légales en matière de systématisation et de documentation du SIC sont axées sur la protection des investisseurs et d'autres groupes de pression. Toutefois, il n'est pas rare qu'au cours de la discussion soit oublié que nombre d'entreprises opérant de façon performante sur le marché se distinguent justement par un SIC solide et documenté. Il existe un rapport direct entre un bon SIC et des bonnes performances au niveau de l'entreprise. Cela ne saurait guère surprendre, car le but d'un SIC est d'aménager et de stabiliser durablement les processus de l'entreprise. Voici ci-après quelques-uns des domaines qui en tirent particulièrement profit.

Le contrôle des processus de communication et d'information protège des surprises

Des études ont établi que les investisseurs n'attendent pas des entreprises qu'elles ne communiquent que des informations positives. Ils attendent plutôt d'elles qu'elles

communiquent avec la transparence et la constance requises. Comme on le sait, les surprises sont sanctionnées et il n'est pas rare qu'elles provoquent, chez les entreprises cotées en bourse, de sensibles chutes des cours de leurs titres. Du jour au lendemain quasiment, de la Shareholder Value est anéantie à une grande échelle. Des recherches ont mis en évidence que les investisseurs considèrent les systèmes internes de contrôle qui fonctionnent de façon satisfaisante ainsi que la gestion des risques axée sur les objectifs comme les piliers de la transparence et de la constance. Cela semble évident, car un contrôle insuffisant des informations en matière de situation opérationnelle et financière fait en sorte que trop longtemps, risques et problèmes ne sont pas détectés et ne peuvent donc pas être pris en charge et communiqués de façon fiable.

Contribution au Change Management

Dans certaines situations de mutation des structures d'une entreprise (en particulier lors de fusions ou de restructurations), il est mis fin à des processus bien rodés et bien souvent, le contrôle à l'échelle de l'entreprise est dilué à tous les échelons à la suite de changements au niveau du management. Certes, l'objectif d'une restructuration est en premier lieu l'optimisation opérationnelle. Une conscience uniforme des risques et des contrôles contribue, dans le cadre de telles constellations, à renseigner sur l'axe de poussée entrepreneurial. De nombreuses entreprises mettent à profit la mise en œuvre ou le durcissement du SIC en tant

que catalyseur, en vue de la mutation souhaitée des valeurs au sein de l'entreprise.

Endiguement des agissements délictuels

Des fraudes sont susceptibles de survenir dans toute entreprise. Il est avéré cependant qu'un contrôle interne efficace contribue à éviter ou à découvrir à temps les agissements délictuels ou inacceptables pour toute autre raison dans l'entreprise. A cet égard, nous attirons l'attention sur l'effet de rayonnement des contrôles à l'échelle de l'entreprise: des directives appliquées proprement (p. ex. : Code of Ethics / Code of Conduct / autres Politiques & Procédures) et un Tone at the Top clairement communiqué et vécu sont des conditions essentielles pour que ne puisse se développer aucune incitation majeure à des agissements délictuels. Le risque résiduel peut ensuite être réduit davantage par un aménagement approprié des contrôles des transactions et des systèmes. Dans ce contexte, la priorité est donnée aux contrôles préventifs (par rapport aux contrôles de découverte) et aux contrôles automatisés (par rapport aux contrôles manuels). Mais finalement, ce sont la compétence professionnelle et l'objectivité de la personne procédant au contrôle qui seront déterminantes. Là également, on est en droit d'attendre, dans une entreprise gérée selon des critères de progrès, qu'il existe des contrôles de la constitution et de la préservation de compétence professionnelle (p. ex. des connaissances pratiques suffisantes au niveau de la direction et de la ligne en matière de reddition des comptes).

Amélioration des résultats opérationnels

Finalement, le contrôle interne, s'il est mis en œuvre raisonnablement, peut être à l'origine d'améliorations opérationnelles et pousser à utiliser les potentiels de synergie. A cet égard, sont au centre de l'intérêt

– *la rationalisation des contrôles*. On observe fréquemment que sont réalisés – la tradition est poursuivie – un grand nombre de contrôles dénués d'importan-

ce ou ne présentant pas d'intérêt pour la réalisation des objectifs ciblés. Une renonciation à de tels contrôles – qui plus est souvent redondants – conduit en général à une sensible amélioration de l'efficacité.

– *l'optimisation des contrôles*. L'expérience montre que c'est précisément la vérification régulière des contrôles, entreprise par le management, qui nécessite d'importantes ressources. Dans le sens de l'optimisation des contrôles, les contrôles automatisés – donc des contrôles assistés par des systèmes IT – s'avèrent supérieurs aux contrôles manuels dans beaucoup de situations. De plus en plus d'entreprises réfléchissent par ailleurs à l'introduction de techniques appropriées de Management Control Self-Assessment. Ici, le management rend régulièrement compte du fonctionnement des contrôles. Finalement, une bonne coordination entre les contrôles à l'échelle de l'entreprise et les contrôles des transactions et des systèmes constitue la clé du succès.

– *l'amélioration des processus*. Le remaniement ou le réaménagement total des processus est souvent envisagé comme ultime mesure en vue de l'amélioration des performances opérationnelles des processus en même temps que de l'optimisation des contrôles (p. ex. : centralisation de la comptabilité, réduction et regroupement des centres de calcul, introduction de Shared Service Centers). Une planification et une mise en œuvre prudentes peuvent conduire ici à une économie significative des coûts.

Une analyse et une planification prudentes contribuent à éviter déceptions et coûts inutiles

Une analyse approfondie du statut et des besoins constitue le point de jonction avec une gestion rigoureuse des avantages dans le domaine des contrôles internes. Toutes les entreprises ne cherchent pas à tirer les mêmes avantages du SIC. Beaucoup d'en-

tre elles ne sont pas uniquement intéressées par la Compliance avec les exigences légales. Les aspects présentés ci-dessus peuvent être combinés individuellement et spécifiquement – il s'agit ici de l'optimisation des avantages de l'entreprise. Si une entreprise n'est intéressée, dans l'amélioration du SIC, que par la Compliance avec les directives légales, il convient d'éviter que soient également pris en considération, de façon sournoise et tacite, des aspects de Process Redesigns ou de Change Management. Une définition soignée des objectifs ciblés et le contrôle régulier de la mise en œuvre devraient permettre d'éclairer le management et les collaborateurs quant à la direction à prendre en matière de SIC. ■

Information sur la manifestation : Nouvelle Loi sur la surveillance de la révision et les modifications du Code des obligations – Qu'en est-il du contrôle interne?

Les entreprises vont avoir l'obligation de formaliser leur système de contrôle interne, gage d'une bonne gouvernance d'entreprise. A compter du 1^{er} juillet 2007, l'organe de révision sera tenu de vérifier l'existence d'un système de contrôle interne et de le confirmer dans un rapport aux actionnaires. Cette mesure concerne plus de 5000 entreprises soumises à l'obligation de révision ordinaire. Un système de contrôle interne défaillant aura des conséquences pour les entreprises.

Ernst & Young organise deux événements afin d'en discuter, échanger des expériences et répondre aux questions: Qu'est-ce que le contrôle interne? Existe-t-il une référence standard? Que signifie pour les entreprises la mise en place d'un système de contrôle interne? Qu'est-ce que l'organe de révision attend d'un tel système? Quelle valeur peut apporter un système de contrôle interne efficace pour une entreprise?

Ces événements auront lieu :

- le 3 mai à Lausanne
- le 8 juin à Neuchâtel

Pour toutes informations veuillez contacter Pierre-Alain Cardinaux, tél. 058 286 52 94, pierre-alain.cardinaux@ch.ey.com. ■

Formation continue

Introduction aux normes IFRS

L'ACADEMIE Ernst & Young offre une série de séminaires intensifs, sur cinq journées, qui apportent des connaissances de base sur les IFRS selon une approche pra-

tique. Les participants acquièrent des connaissances solides sur chacune des normes et les approfondissent par la résolution de cas pratiques.

TVA à la carte®

Afin de vous aider à traiter correctement les questions TVA et de vous tenir au courant des dernières nouveautés, nous vous proposons une offre variée de cours TVA axés sur la pratique et d'une durée d'une demi- ou d'une journée entière. Nos spécialistes vous orientent de manière complète sur le traitement correct, les risques, les opportunités de planification fiscale ainsi que sur les tendances de développement de la TVA. Lors de chaque cours, les dernières évolutions connues de la jurisprudence et de la pratique administrative seront spécialement traitées.

Vous trouverez des informations détaillées (contenu, dates, lieu des séminaires, etc.) relatives à celles-ci ainsi qu'à d'autres formations continues sur notre site web www.ey.com/ch/events. ■

Publication «Droit des sociétés anonymes en flowcharts – Obligation de révision»

L'obligation de révision, la teneur de la révision et les exigences à l'égard du reporting et de l'auditeur sont redéfinies par une modification du Code des obligations. La brochure «Droit des sociétés anonymes en flowcharts – Obligation de révision» renseigne sur la nouvelle réglementation de l'obligation de révision dans le droit des sociétés anonymes. Elle peut être commandée sous forme de copie papier et est également disponible comme fichier PDF.

Vous la trouverez ainsi que d'autres publications sur notre site web www.ey.com/ch/publications. ■

Contacts

Suisse alémanique

Ancillo Canepa, ancillo.canepa@ch.ey.com

Tél. 058 286 30 26

Michael Riesen, michael.riesen@ch.ey.com

Tél. 058 286 64 74

Bruno Chiomento, bruno.chiomento@ch.ey.com

Tél. 058 286 83 20

Markus Schweizer, markus.schweizer@ch.ey.com

Tél. 058 286 47 16

Suisse romande

Pierre-Alain Cardinaux, pierre-alain.cardinaux@ch.ey.com

Tél. 058 286 52 94

Hans Isler, hans.isler@ch.ey.com

Tél. 058 286 55 10

Barbara Lambert, barbara.lambert@ch.ey.com

Tél. 058 286 55 35

Serge Clément, serge.clement@ch.ey.com

Tél. 058 286 52 97

Tessin

Stefano Caccia, stefano.caccia@ch.ey.com

Tél. 058 286 24 30

Edition

Audit & Advisory News

Publication électronique en langue allemande, française et anglaise.

Concept et réalisation

Ernst & Young SA

Assurance & Advisory Business Services
et Corporate Communications
Case postale, 8022 Zurich

Abonnements/changements d'adresse

www.ey.com/ch/newsletter