

# Norme d'audit suisse

## Vérification de l'existence

### du système de contrôle interne

#### (NAS 890)

La présente *Norme d'audit suisse (NAS)* a été approuvée par le Comité de la Chambre fiduciaire en date du 17 décembre 2007. Elle s'applique aux vérifications de l'existence du système de contrôle interne pour les périodes commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2008 ou ultérieurement. Elle doit être comprise en relation avec l'*Introduction aux Normes d'audit suisses (NAS)* qui en définit le champ d'application et le caractère obligatoire.

La présente norme s'articule autour de deux chapitres:

Le chapitre A, «**Généralités**», traite des aspects suivants, nécessaires à la compréhension de la «vérification de l'existence» au sens de l'article 728a CO :

- définitions,
- responsabilités,
- délimitation entre «vérification de l'existence d'un système de contrôle interne» (ci-après «SCI») selon l'article 728a, alinéa 1 CO, et «prise en compte du SCI lors de l'exécution du contrôle et de la détermination de son étendue» au sens de l'article 728a alinéa 2 CO, ainsi que
- remarques sur la définition du SCI.

Le chapitre B, «**Vérification de l'existence du SCI**» contient des explications sur les opérations d'audit à effectuer par l'organe de révision pour confirmer l'existence du SCI requise par la loi. Ce chapitre examine également certaines questions particulières, telles que la vérification de l'existence du SCI dans les comptes consolidés et le rapport.

## A. Généralités

### I. Introduction

- a) L'objet de la présente norme est de décrire la procédure qui permet d'obtenir une appréciation sur l'existence d'un système de contrôle interne conformément à l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO.
- b) Aux termes de la législation suisse (art. 716a al. 1 ch. 3 CO en liaison avec les art. 662a et 957ss CO), il incombe au conseil d'administration de définir les principes, de mettre en place un SCI approprié et pertinent et de veiller à son maintien. L'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO prévoit l'obligation pour l'organe de révision de confirmer une fois par an l'existence de ce SCI défini par le conseil d'administration. Dans la mesure où ce SCI répond aux exigences minimales générales compte tenu de la taille, de la complexité et du profil de risque de l'entreprise, l'organe de révision peut généralement confirmer de manière positive à l'assemblée générale l'existence du SCI au sens de l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO. Cette confirmation ne peut toutefois être faite qu'à la condition que le SCI défini par le conseil d'administration soit documenté par écrit et appliqué dans les activités quotidiennes de l'entreprise. Cette documentation de la définition et de la mise en place du SCI est vérifiée par l'organe de révision dans le cadre de l'audit des états financiers («Design» et «Implementation»). En revanche, le contrôle du fonctionnement durable et sans défaut du SCI («Operational Effectiveness») ne fait pas partie de la «vérification de l'existence» du SCI selon l'article 728a alinéa 1 CO. En biffant le mot «fonctionnant», le Parlement a sciemment renoncé à un contrôle de l'efficacité et de l'efficience.
- c) Une entreprise devrait disposer d'un SCI opérationnel en permanence dans tous les domaines de son activité. Aux termes de l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO, l'organe de révision n'est toutefois tenu à en vérifier et confirmer l'existence que dans l'optique du rapport financier.
- d) Selon l'objectif poursuivi, l'auditeur procédera de manière différente lors de l'évaluation du SCI pour planifier les travaux d'audit (art. 728a al. 2 CO) et lors de la vérification de l'existence du SCI au sens de l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO: les travaux à exécuter se complètent toutefois et sont combinés au sens d'une approche d'audit intégrée.

L'auditeur doit acquérir une connaissance suffisante du SCI pour planifier l'audit et concevoir une stratégie d'audit efficace. Lors de la planification de la vérification du SCI, l'auditeur tient donc compte des opérations de contrôle effectuées dans le cadre de l'audit des états financiers pour pouvoir procéder sur cette base aux opérations d'audit supplémentaires éventuellement nécessaires permettant de confirmer l'existence du SCI.

Lorsqu'elles ont déjà été effectuées dans le cadre de l'audit des états financiers, les procédures destinées à vérifier l'existence du SCI ne doivent plus être répétées. Inversement, l'exécution et les résultats de la vérification de l'existence du SCI peuvent être utilisés lors de la planification et de l'exécution de l'audit des états financiers.

- e) La présente norme est applicable à toutes les vérifications de l'existence du SCI aux termes de l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO.

## **II. Définitions**

- a) La présente norme n'utilise pas le terme «système de contrôle interne» dans son acception habituelle car elle en limite fortement le contenu. Le SCI au sens de la présente norme comprend uniquement les processus et les mesures dans une entreprise qui garantissent une tenue régulière de la comptabilité et un rapport financier adéquat. Selon une acception largement répandue dans la pratique, le SCI est constitué de «composantes de contrôle» (environnement de contrôle, processus d'évaluation des risques de l'entreprise, systèmes d'information / de communication importants pour la tenue de la comptabilité et l'établissement des comptes), d'activités de contrôle et de surveillance des contrôles. Dans les situations simples, ces composantes de contrôle sont souvent diversement concrétisées ou peuvent être regroupées. Aux termes de la loi suisse, il incombe au conseil d'administration de l'entreprise de mettre en place le SCI et, par conséquent, lesdites composantes, étant entendu qu'il peut également adopter d'autres structures.
- b) La présente norme parle, d'une part, de «conseil d'administration» et, d'autre part, de «direction»; lorsqu'il est fait référence aux deux organes, la désignation sera «direction de l'entreprise». Si l'on se réfère à des formes juridiques autres que la société anonyme, dont il

est plus particulièrement question ici, ce sont alors, par analogie, les termes d'organe de surveillance et de direction habituels dans le contexte qui seront utilisés.

- c) Par «risque», il faut entendre, au sens de la présente norme, le risque d'anomalies significatives dans les comptes annuels. Ce risque représente une partie des risques d'entreprise.
- d) Les «contrôles au niveau de l'entreprise» sont des contrôles de niveau supérieur, ce qui signifie que ces contrôles couvrent simultanément plusieurs processus et ne peuvent donc pas être attribués à un processus unique.

Il existe des contrôles directs et indirects au niveau de l'entreprise. Les «contrôles directs» sont des mesures exécutées par le management lui-même ou ordonnées par lui. Les «contrôles indirects» comprennent le code de conduite, la charte ainsi que la concrétisation de l'intégrité, des valeurs éthiques et des compétences dans l'entreprise.

- e) Les «contrôles au niveau des processus» couvrent les risques d'erreurs significatives au sein des différents processus, susceptibles de survenir lors de l'initialisation, du traitement et de la comptabilisation de transactions. Il s'agit ici soit de contrôles manuels, soit de contrôles d'application IT automatisés.
- f) Les «contrôles informatiques généraux (IT)» constituent la base des contrôles d'application IT automatisés fonctionnant correctement. Les contrôles IT généraux visent, par exemple, les risques au niveau des droits d'accès, de la qualité et de la sécurité des données ou des modifications du système (matériel et logiciel) et de sa maintenance.
- g) Les «tests de cheminement» (Walk-through Tests) sont des méthodes qui permettent de retracer des opérations du début à la fin, y compris la documentation de l'exécution des contrôles-clés y relative. Le test de cheminement est notamment utilisé pour l'évaluation de la mise en application du système de contrôle interne. Un test de cheminement ne permet toutefois pas de vérifier l'efficacité du SCI.
- h) Les «contrôles-clés» sont destinés à prévenir ou à déceler des anomalies significatives du point de vue de l'ensemble de l'entreprise dans le rapport financier. La vérification de

l'existence d'un SCI selon l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO ne prévoit pas de vérification systématique de tous les contrôles mais se limite à celle des contrôles-clés.

- i) Il y a «déficit de contrôle» lorsque des carences existent dans la définition des principes ou la mise en application d'un contrôle. Il en va ainsi lorsqu'un contrôle nécessaire est totalement inexistant, lorsqu'il n'est pas apte à atteindre l'objectif du SCI en raison d'une erreur de conception ou s'il est, certes, correctement conçu mais qu'il n'est pas exécuté ou qu'il ne l'est pas conformément aux prescriptions.
- j) Il y a «faiblesse» lorsqu'un ou plusieurs déficits de contrôle conduisent à ne pas pouvoir prévenir ou déceler une erreur significative (fraude ou erreur) et que cette erreur est susceptible de conduire à des anomalies significatives dans les comptes annuels.
- k) Par «documentation» au sens de la présente norme, on entend aussi bien la documentation de la définition des principes du SCI que celle de la mise en place du SCI. Pour être acceptable pour l'auditeur, la documentation établie par la direction de l'entreprise doit porter tant sur la définition du SCI que sur la mise en place des contrôles-clés prévus au niveau de l'entreprise et à celui des processus, elle doit être consignée par écrit et sous une forme compréhensible pour l'auditeur.

### **III. Tâches et responsabilités en matière de SCI**

#### **Tâches et responsabilités du conseil d'administration**

- a) Le conseil d'administration est responsable de la définition des principes, de la mise en application et du maintien d'un SCI pertinent et adéquat.
- b) Cette obligation du conseil d'administration de définir les principes d'un SCI découle de l'obligation de concevoir la comptabilité de la société de manière à respecter les principes de tenue régulière de la comptabilité et de présentation des comptes (art. 716a al.1 ch.3 CO, en liaison avec les art. 662a et 957 ss CO).

- c) Le conseil d'administration garantit que des mesures de contrôle pertinentes et adéquates sont prises pour prévenir, détecter ou corriger des anomalies significatives dans le rapport financier.

Il lui appartient notamment :

- de prendre les décisions concernant la définition des principes du SCI compte tenu de sa pertinence et de son réexamen périodique;
- de veiller à ce que la direction mette en place les mesures nécessaires pour appliquer le SCI, ainsi que
- de veiller à ce que l'efficacité du SCI soit soumise à un contrôle adéquat.

### **Tâches et responsabilités de la direction**

- d) La direction est responsable de la mise en place et du maintien des stratégies et de la politique d'affaires; elle est donc généralement responsable, dans ce contexte, de la mise en place du SCI pour autant que ces tâches ne soient pas directement assumées par le conseil d'administration.

- e) Il appartient en règle générale à la direction:

- de développer des processus adéquats pour identifier, apprécier et surveiller les risques encourus;
- de maintenir et de documenter une structure d'organisation qui fixe les responsabilités, les compétences et les flux d'information;
- d'identifier les contrôles-clés et de les surveiller, ainsi que de veiller à la mise en place de mesures de correction;
- de garantir l'exécution des tâches déléguées.

## **Tâches et responsabilités de l'auditeur**

- f) Lorsqu'il détermine l'étendue et les méthodes de l'audit des comptes annuels, l'auditeur tient compte du SCI pour définir les secteurs des comptes annuels qu'il veut soumettre à des contrôles approfondis ou à des tests de procédure (art. 728a al. 2 CO).
- g) L'auditeur vérifie, conformément à l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO, si le SCI défini par le conseil d'administration existe pour le rapport financier. Il établit ensuite, à l'attention de l'assemblée générale, un rapport écrit qui résume les résultats de la révision (art. 728b al. 2 CO). De plus, il établit à l'attention du conseil d'administration un rapport détaillé contenant notamment les constatations relatives au SCI (art. 728b al. 1 CO).

## **IV. Composantes du SCI**

- a) La définition des principes et la mise en application d'un SCI dépendent de la taille, des risques d'affaires et de la complexité de l'entreprise. Pour les entreprises plus petites, une approche moins formelle et des procédures de travail plus simples peuvent suffire à atteindre les objectifs du SCI.
- b) Selon une acception largement répandue en pratique, le SCI se compose généralement des parties intégrantes suivantes (composantes du contrôle):
- environnement de contrôle,
  - processus d'évaluation des risques de l'entreprise,
  - systèmes d'information importants en matière de présentation des comptes – y compris les processus de l'entreprise y relatifs – ainsi que la communication,
  - activités de contrôle,
  - surveillance des contrôles.

La norme sur la vérification de l'existence du SCI ne fixe pas la manière de mettre en oeuvre des composantes du contrôle étant donné que la responsabilité de la définition du

SCI incombe au conseil d'administration de l'entreprise. D'autres structures sont également possibles dans le cadre de cette définition du SCI par le conseil d'administration.

## **Environnement de contrôle**

- c) L'environnement de contrôle comprend des fonctions de gestion et de surveillance de la direction de l'entreprise, son attitude et ses actes en relation avec le SCI et l'importance de ce dernier au sein de l'entreprise.
- d) L'environnement de contrôle marque l'attitude fondamentale d'une entité en influant sur la prise de conscience des collaborateurs en matière de contrôle. Il sert de base à un SCI efficace.
- e) L'environnement de contrôle d'une entreprise est marqué avant tout par les éléments suivants et influencé par la façon dont ils sont intégrés dans les procédures de travail de l'entreprise:
- communication et application de l'intégrité et des valeurs éthiques;
  - compétence des collaborateurs;
  - collaboration des personnes chargées de la direction de l'entreprise;
  - principes et style de gestion;
  - structure organisationnelle;
  - attribution des responsabilités et du pouvoir de donner des instructions;
  - instructions dans le domaine du personnel.

## **Processus d'évaluation des risques de l'entreprise**

- f) Le processus d'évaluation des risques de l'entreprise constitue la base pour les risques que la direction de l'entreprise doit identifier et qui doivent être traités dans le SCI. Aux termes de l'article 663b chiffre 12 CO, l'annexe contient désormais des indications sur la réalisation d'une évaluation du risque. Lorsque ce processus est approprié aux circonstances (y compris caractéristique, taille et complexité de l'entreprise), il aide l'auditeur à identifier



les risques d'anomalies significatives dans les comptes annuels. Dans le cadre de l'évaluation des risques, l'entreprise identifie ses risques essentiels, apprécie leur importance et leur probabilité d'occurrence et définit des mesures destinées à les maîtriser.

### **Systemes d'informations importants pour la présentation des comptes – y compris les processus de l'entreprise y relatifs – et communication**

- g) Les systèmes d'information importants pour la présentation des comptes (y compris le système comptable) se composent des processus et de la documentation mis en place pour déclencher des transactions pertinentes pour la présentation des comptes, pour les enregistrer, les traiter et les consigner dans un rapport. Ils servent en outre à justifier les actifs, les dettes, les fonds propres, le compte de résultat et d'autres informations dans l'annexe aux comptes annuels.
- h) Des voies de communication ouvertes au sein de l'entreprise peuvent favoriser la prise rapide des mesures nécessaires en cas de survenance d'irrégularités et d'autres particularités.

### **Activités de contrôle**

- i) Les activités de contrôle sont des activités et des procédures destinées à garantir le respect des instructions de la direction de l'entreprise, telles que la prise des mesures nécessaires pour neutraliser des risques. Qu'elles soient intégrées dans des systèmes IT ou dans des systèmes manuels, les activités de contrôle ont des objectifs différents et sont exécutées à des niveaux organisationnels et fonctionnels différents.
- j) A titre d'exemple, citons celles liées aux aspects suivants:
- autorisation
  - contrôle au niveau de la performance
  - traitement de l'information
  - contrôles physiques
  - séparation des fonctions.

- k) Lors de l'évaluation des activités de contrôle, la direction de l'entreprise examine si et comment une activité de contrôle est appropriée, seule ou combinée à d'autres, pour prévenir ou identifier des anomalies significatives dans la comptabilité et dans le rapport financier.
  
- l) L'utilisation de l'IT a un impact sur la nature des activités de contrôle. La direction de l'entreprise réagit de manière appropriée aux risques issus de l'IT en introduisant des contrôles généraux efficaces, c'est-à-dire indépendants de l'application, et d'autres contrôles en rapport avec l'application. Des mesures de contrôle sur les systèmes IT peuvent être considérées comme efficaces si elles préservent l'intégrité des informations et la sécurité des données traitées dans ces systèmes.

### **Surveillance des contrôles**

- m) Grâce à la surveillance du SCI, la direction de l'entreprise acquiert la conviction que les objectifs du SCI sont respectés. Elle peut aussi identifier l'éventuelle nécessité de procéder à des adaptations du SCI suite à des changements (p. ex. modifications dans l'organisation ou dans les processus).
  
- n) La surveillance des contrôles dans le cadre du SCI se fait par niveau; elle est ordonnée et coordonnée par la direction de l'entreprise. Cette dernière dispose de moyens divers pour y parvenir. C'est ainsi que des contrôles peuvent par exemple être surveillés par des collaborateurs du même département (à condition qu'ils ne soient pas eux-mêmes impliqués dans le processus), par des collaborateurs d'autres départements, par l'audit interne (s'il existe dans l'entreprise) mais aussi par la direction de l'entreprise elle-même.

## **V. Limites du SCI**

- a) Quelle que soit la qualité du SCI d'une entreprise, l'objectif que les comptes annuels soient exempts d'anomalies significatives ne peut pas être atteint avec une assurance absolue,

mais uniquement avec une assurance raisonnable. Les limites inhérentes à chaque SCI sont, par exemple,

- le jugement humain, jamais à l'abri d'une erreur d'appréciation;
- des pannes dues à des déficiences humaines dans le SCI, comme des fautes d'inattention ou des erreurs;
- des violations volontaires des règles du SCI par des collaborateurs à tous les niveaux. Ce type d'infraction peut survenir au niveau de l'exécution lui-même ou également à un niveau hiérarchique plus élevé.

b) Dans les petites entreprises, les ressources restreintes en personnel ne permettent bien souvent pas de mettre en place certains éléments du SCI ou ne le permettent que de manière incomplète (p. ex. mesures organisationnelles telle la séparation des fonctions). Par ailleurs, il est possible, dans ces cas, que l'entrepreneur ou le directeur compense, grâce à ses connaissances approfondies, d'éventuels déficits de contrôle par d'autres mesures et mette ainsi en place un SCI correspondant à la taille, à la complexité et au profil de risque de l'entreprise.

## **VI. Distinction entre prise en compte du SCI dans le cadre de l'audit des états financiers et vérification de l'existence du SCI**

- a) Les normes relatives à l'audit des états financiers prévoient que l'auditeur acquiert dans le cadre de l'audit des états financiers une connaissance suffisante du processus de rapport financier et du SCI de manière à pouvoir planifier l'audit des états financiers et à développer une stratégie d'audit efficace, ce qui garantit la réduction à un niveau acceptable du risque d'anomalies significatives dans les comptes annuels.
- b) Ces normes d'audit prévoient deux méthodes différentes possibles pour obtenir les éléments probants de vérification: les tests de procédure et les contrôles approfondis. Dans le premier cas, l'auditeur se fait une idée de la qualité et de la fiabilité des contrôles-clés et obtient ainsi des éléments probants sur la fiabilité du système. La seconde méthode en revanche cible certains postes des comptes annuels et leur présentation comptable (existence, évaluation ou transaction).

- c) Dans les domaines où il obtient une assurance raisonnable essentiellement grâce à des contrôles approfondis, l'auditeur doit procéder à des opérations d'audit supplémentaires pour vérifier l'existence du SCI conformément à l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO.
- d) Dans le cadre de l'audit des états financiers, la vérification du SCI sert à étayer l'audit. Cette fonction de «moyen pour parvenir au but» du SCI ressort également de l'article 728a alinéa 2 CO et se distingue de la vérification de l'existence du SCI selon l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO, dans le cadre duquel le SCI devient en lui-même un nouvel objet de vérification.

### **Prise en compte du SCI dans le cadre de l'audit des états financiers**

- e) L'intégration du SCI dans l'audit des états financiers sert d'instrument pour définir la stratégie d'audit adéquate afin d'atteindre l'objectif de l'audit – émettre une opinion sur la conformité légale et le cas échéant sur les principes d'établissement des comptes annuels – d'une manière aussi économique que possible. L'intégration du SCI dans les états financiers, selon ce concept, vise à estimer le risque d'anomalies significatives dans les comptes annuels qui ne sont pas imputables à un SCI déficient ou non existant.
- f) L'intégration du SCI permet de se demander si et dans quelle mesure il faut appliquer des contrôles approfondis et/ou des tests de procédures pour atteindre l'objectif de l'audit. Cette première évaluation du SCI ne fournit généralement pas encore d'assurance sur l'existence du SCI à l'auditeur. S'il veut s'appuyer sur des tests de procédures au lieu de contrôles approfondis ou en complément à ceux-ci, il doit compléter l'étendue de l'audit dans les domaines dans lesquels un test de procédure doit avoir lieu, avec des opérations d'audit adéquates. Ces opérations devraient permettre de vérifier le fonctionnement permanent et correct et, partant, l'efficacité des contrôles dans ces domaines. Dans le cas contraire, il est possible, et relativement courant dans des situations simples, d'exécuter l'audit des comptes annuels principalement ou exclusivement à l'aide de contrôles approfondis. On se reportera, à ce sujet, aux principales normes relatives à l'audit des états financiers.
- g) Les résultats des tests de procédure effectués dans le cadre de l'audit des états financiers doivent servir à vérifier l'existence du SCI. Lorsque l'auditeur s'appuie, dans certains do-

maines, sur des tests de procédure, il n'est généralement pas nécessaire de procéder à de plus amples opérations d'audit dans lesdits domaines pour confirmer l'existence du SCI.

- h) On se référera aux normes relatives à l'audit des états financiers pour plus de détails sur la prise en considération du SCI dans le cadre de l'audit des états financiers et pour déterminer l'étendue de l'audit selon une approche de test de procédures.

### **Vérification de l'existence du SCI**

- i) La confirmation de l'existence du SCI désormais requise par la loi (art. 728a al.1 ch.3 CO) devient ainsi un objet de contrôle légal distinct.
- j) La connaissance acquise du SCI pour fixer la stratégie d'audit n'est pas suffisante pour que l'auditeur puisse se forger une opinion distincte sur l'existence du SCI.
- k) A la différence de l'audit des états financiers, l'auditeur doit, lors de la vérification de l'existence, acquérir une assurance raisonnable pour pouvoir émettre une appréciation sur l'existence du SCI dans sa globalité par le biais du rapport financier. Cela signifie que, lors de la vérification de l'existence du SCI, tant au niveau de l'entreprise que de celui des processus et de l'application IT, des parties du SCI qui avaient uniquement fait l'objet de contrôles approfondis dans le cadre de l'audit des états financiers, doivent également être incluses dans le contrôle. En conséquence, l'étendue de l'audit lors de la vérification de l'existence du SCI est généralement plus large (c'est-à-dire qu'elle couvre davantage de domaines de contrôle), mais moins approfondie (procédures individuelles limitées aux tests de cheminement) que cela est le cas dans le cadre de l'audit des états financiers. Lorsque l'auditeur s'appuie, dans certains domaines, sur des tests de procédure, il n'est généralement pas nécessaire de procéder à de plus amples opérations d'audit dans lesdits domaines pour confirmer l'existence du SCI.
- l) Même si la vérification de l'existence n'est pas un audit complet (constitution de priorités en fonction des risques et du caractère significatif et travaux de contrôle par roulement, et absence de vérification de l'efficacité permanente), elle n'en exige pas moins une observation complète du SCI par le biais du rapport financier qui n'est pas exigée dans le cadre de l'audit des états financiers.

m) Dans le cadre de l'audit des états financiers, le SCI ne fait pas l'objet du rapport à l'assemblée générale. Lors de la vérification de l'existence du SCI, l'auditeur doit en revanche former son appréciation sur les répercussions des résultats de son contrôle sur le rapport. A cet égard, le législateur prévoit que l'auditeur confirme l'existence d'un SCI à l'assemblée générale et communique ses constatations sur le SCI dans un rapport détaillé au conseil d'administration.

## **VII. Exigences relatives à la possibilité de vérifier le SCI**

a) Les conditions suivantes sont nécessaires à l'existence du SCI:

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

b) La mise en place et l'application d'un SCI sont une condition centrale de son existence et, dès lors, une condition pour pouvoir être vérifié. L'existence du SCI ne peut être vérifiée que si les éléments essentiels sont documentés. L'appréciation de l'étendue et du degré de détail de la documentation incombe à l'entreprise; ils doivent toutefois être adaptés à la taille, à la complexité et au profil de risque de l'entreprise.

c) Le SCI doit être documenté de manière à pouvoir retracer les processus essentiels. Au niveau de l'entreprise, la documentation devrait faire ressortir,

- ce que le conseil d'administration veut atteindre avec le SCI;
- comment la direction met le SCI en place;
- comment les risques d'anomalie significative dans la comptabilité et la présentation des comptes sont estimés et
- comment le SCI devrait prévenir ou réduire ce type de risque.

d) De plus, au niveau des processus les risques significatifs et les contrôles-clés manuels et/ou automatiques qui leurs sont attribués, ainsi que l'exécution des contrôles-clés doivent être

documentés. L'élément probant permettant de conclure à l'exécution contient des informations telles que la personne exécutante, les constatations et les mesures de correction.

- e) Au besoin, la documentation des risques significatifs et des contrôles-clés correspondants doit être adaptée à des nouvelles situations.
- f) Plus le processus de tenue de la comptabilité et d'établissement du rapport financier dépend de systèmes IT et plus le risque que des erreurs trouvent leur origine dans la mise en place et l'utilisation des systèmes IT est élevé, plus les contrôles dans le domaine de l'informatique sont importants.

## **B. Vérification de l'existence du SCI**

### **Planification et détermination de l'étendue de la vérification**

1. Au cours d'une première étape, l'auditeur évalue le SCI afin de fixer une stratégie d'audit efficace et efficiente lors de l'audit des comptes annuels. S'il s'appuie sur des tests de procédure dans certains domaines, il procède aux opérations de vérification ad hoc pour contrôler le SCI dans lesdits domaines. Il complète ensuite ses opérations de contrôle au sens de la présente norme dans les domaines qui n'ont pas encore été soumis à des tests de procédure, afin de pouvoir confirmer l'existence du SCI au sens de l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO. Cette méthode correspond à une approche d'audit intégrée. Lorsque des travaux d'audit ont déjà été effectués sur le SCI dans le cadre de l'audit des états financiers, il n'est pas nécessaire de les répéter pour confirmer l'existence du SCI.
2. L'auditeur vérifie l'existence tant des contrôles effectués au niveau de l'entreprise que des contrôles effectués au niveau des processus, ainsi que les contrôles IT généraux.
3. L'auditeur vérifie l'existence des contrôles-clés au niveau de l'entreprise car ils sont généralement considérés comme importants. A ce niveau, les contrôles concernent les risques relatifs à la concrétisation de l'intégrité, des valeurs éthiques et du comportement ainsi que la présence de compétences dans l'entreprise. Leur influence touche plusieurs processus.

4. Au niveau des processus pris de manière individuelle, les contrôles couvrent les risques d'anomalie significative dans la comptabilité et dans la présentation des comptes, c'est-à-dire depuis l'initialisation des transactions à la présentation des comptes, en passant par leur enregistrement, leur traitement et leur comptabilisation. Outre ces processus étroitement liés à la comptabilité, il s'agit, selon le modèle d'affaires choisi, de contrôles-clés dans les différents processus comme par exemple dans le domaine des achats ou des ventes.
5. L'intégration des contrôles-clés à vérifier au niveau des processus dépend de la nature, de la taille, de la complexité et du profil de risque de l'entreprise auditée, ainsi que des contrôles-clés définis par le conseil d'administration de l'entreprise. Les critères de sélection sont, par exemple, le caractère significatif du processus pour l'établissement des comptes annuels ou le fait que les contrôles-clés soient effectués au niveau de l'entreprise, des processus ou des applications IT.
6. Les contrôles IT généraux servent de base à un fonctionnement régulier des applications IT. Le SCI devrait couvrir les domaines suivants:
  - les développements de programmes;
  - les adaptations de programmes et de banques de données;
  - l'accès aux programmes et aux données;
  - l'exploitation de l'informatique.
7. Lorsqu'il détermine l'étendue du contrôle, l'auditeur doit adopter une attitude orientée risque et concentrer les priorités d'audit sur les secteurs affichant les plus grands risques pour la présentation des comptes. Il appartient à l'auditeur d'apprécier les contrôles à effectuer au niveau de l'entreprise, des processus, des applications IT ainsi que des contrôles généraux IT. L'étendue du contrôle doit tenir compte de la taille, de la complexité ainsi que du profil de risque de l'entreprise.
8. L'auditeur peut s'appuyer également sur les vérifications du respect des procédures ordonnées ou exécutées par la direction de l'entreprise sans vérifier le respect des contrôles, à condition que l'exécution de ces vérifications soit documentée.



## **Procédures en relation avec les composantes de contrôle**

9. Pour pouvoir vérifier les contrôles-clés sélectionnés, l'auditeur détermine dans son programme les procédures d'audit à appliquer.
  
10. L'auditeur évalue s'il existe un SCI conforme à l'objectif fixé par le conseil d'administration et si les processus et les contrôles-clés définis sont suffisamment documentés pour pouvoir attester de l'existence du SCI. Font également partie de cette vérification les clarifications permettant de savoir si le système documenté possède les qualités fondamentales pour remplir les fonctions qui lui sont attribuées. La documentation de la mise en place par la direction des contrôles-clés appropriés concernant les différentes composantes de contrôle en constitue la base. C'est pourquoi pour vérifier l'existence du SCI, il revient à l'auditeur, sur la base de la documentation du SCI défini par la direction, de pouvoir déterminer si ce SCI est implémenté dans l'entreprise.
  
11. La loi suisse ne prévoit pas de contrôles plus approfondis sur le fonctionnement correct et durable (efficacité) du SCI.

### **Procédures d'audit applicables**

12. Pour vérifier l'existence d'un SCI, l'auditeur peut recourir aux procédures de contrôle suivantes:
  - examen de la documentation relative à la définition et la mise en place ;
  - audition;
  - observation;
  - vérification;
  - test de cheminement (Walk-through Test).
  
13. Grâce à ces techniques de contrôle, l'auditeur peut obtenir des informations sur toutes les composantes du contrôle au niveau de l'entreprise et des processus ainsi qu'au niveau de l'application IT.

14. Le seul examen de la documentation de définition du SCI ne permet pas à l'auditeur d'acquiescer une assurance raisonnable sur l'existence réelle d'un SCI et sur son application. C'est pourquoi il ne pourra qu'exceptionnellement se fier à un tel examen. Ce pourrait être le cas, par exemple, lorsque l'auditeur, en présence d'une situation simple et sur la base de ses connaissances de l'entreprise, peut supposer que le SCI documenté est effectivement mis en place et appliqué. Dans un cas normal, l'auditeur devra toutefois procéder, en complément à l'examen de la documentation de la définition, à d'autres procédures de contrôle pour constater l'application du SCI. Pour ce faire, il s'appuie sur la mise en place et la surveillance du SCI, documentées par l'entreprise.
15. Au même titre que l'examen de la documentation, les auditions ne fournissent pas non plus, à elles seules, une assurance raisonnable sur l'existence du SCI.
16. Par rapport aux auditions et à l'examen de la documentation, l'observation constitue une assurance d'audit supplémentaire. L'observation peut être utilisée pour se faire une idée de la mesure dans laquelle le SCI est appliqué.
17. La vérification peut se faire dans le cadre de contrôles manuels, comme le suivi de divergences constatées; elle peut, comme l'observation, être utilisée pour se faire une idée de la mise en place du SCI.
18. Le test de cheminement (Walk-through Test) est une opération de contrôle efficace pour démontrer l'existence du SCI. En effet, ce test considère une opération de A à Z et permet de vérifier la documentation de l'exécution des contrôles-clés définis.
19. Il appartient à l'auditeur de décider des procédures d'audit ou de la combinaison de procédures à appliquer. Les procédures de contrôles choisies et les opérations d'audit y relatives doivent fournir à l'auditeur une assurance raisonnable pour lui permettre d'émettre une appréciation distincte sur l'existence du SCI.
20. S'il existe un audit interne, il est d'usage dans la pratique que l'audit externe l'implique dans le processus d'audit. L'auditeur doit se faire une idée de la mesure dans laquelle des travaux de tiers, comme ceux de l'audit interne ou d'autres experts, peuvent être intégrés.

Si l'auditeur peut se reposer sur les travaux de tiers, l'étendue du contrôle pourra être influencée.

## **Opérations d'audit en rapport avec les composantes du contrôle**

### *Environnement de contrôle*

21. Dans l'environnement de contrôle, ce sont essentiellement des contrôles au niveau de l'entreprise qui s'appliquent.
22. Pour vérifier l'existence de contrôles et de mesures de contrôles prises dans l'environnement de contrôle, l'auditeur s'appuiera la plupart du temps sur l'examen de la documentation, les auditions et les vérifications. Ces opérations d'audit servent à vérifier l'adéquation des mesures de contrôle régissant l'environnement de contrôle et la mise en place de ces mesures.
23. Des contrôles effectués au niveau des processus sont également applicables dans l'environnement de contrôle. Ces contrôles se limiteront généralement à examiner la documentation et à procéder à des auditions et à des observations.

### *Evaluation du risque*

24. Pour vérifier l'évaluation des risques au niveau de l'entreprise, l'auditeur s'appuiera essentiellement sur l'examen de la documentation, les auditions et les vérifications. Dans des situations simples, dans lesquelles le processus d'évaluation des risques n'est pas très formalisé, l'auditeur s'appuiera principalement sur des entretiens avec la direction de l'entreprise pour se faire une idée de la manière dont les risques sont identifiés et traités.

### *Systèmes d'information importants pour la présentation des comptes, processus de l'entreprise y relatifs et communication*

25. Dans les systèmes d'information importants pour la présentation des comptes ainsi que dans la communication, les contrôles effectués le sont principalement au niveau de l'entreprise.

26. Pour vérifier les systèmes d'information importants pour la présentation des comptes ainsi que la communication, l'auditeur s'appuiera généralement sur l'examen de la documentation, les auditions et les vérifications. Il peut ainsi comprendre quelles sont les mesures de contrôle prévues par l'entreprise dans ce domaine et comment ces mesures sont mises en place pour garantir une exploitation sûre et fiable du traitement des données et de l'information. Dans des cas simples qui affichent des processus et des descriptions moins formalisés dans ce domaine, les éléments probants seront principalement fournis par des auditions et des observations.
27. La compréhension de l'auditeur de la manière dont des faits relatifs à la présentation des comptes sont communiqués dans l'entreprise comprend aussi l'échange d'informations entre la direction et le conseil d'administration ou, le cas échéant, avec le comité d'audit. La communication avec des services externes tels que les autorités de surveillance sera également prise en compte.

#### *Activités de contrôle*

28. Les activités de contrôle concernent généralement des vérifications applicables aux contrôles effectués au niveau des processus et des applications IT.
29. Pour vérifier l'existence des activités de contrôle au niveau des processus, l'auditeur s'appuiera généralement sur l'examen de la documentation, les vérifications, les auditions, l'observation et les tests de cheminement (Walk-through Tests).
30. Les opérations d'audit relatives aux activités de contrôle dans le domaine des contrôles généraux IT comprennent les mesures et les processus pris par l'entreprise pour aborder les risques IT de manière appropriée. Il s'agit de procéder à une évaluation pour savoir si les contrôles généraux IT permettent un fonctionnement fiable et sans heurt du traitement des données et si l'intégrité des données traitées ainsi que la sécurité du processus de traitement des données sont garanties.

## *Surveillance des contrôles*

31. La surveillance des contrôles porte avant tout sur des vérifications applicables au niveau de l'entreprise.
32. Pour vérifier la surveillance au niveau de l'entreprise, l'auditeur s'appuiera généralement sur l'examen de la documentation et les auditions.

## **Questions spéciales sur la vérification de l'existence du SCI**

### **Fréquence du contrôle**

33. L'auditeur vérifie chaque année l'existence des contrôles au niveau de l'entreprise (y compris les contrôles IT généraux).
34. L'auditeur doit vérifier régulièrement l'existence des contrôles au niveau des processus pour voir s'ils recèlent des risques significatifs. Lorsque des contrôles-clés dans les principaux processus ont été vérifiés une année, des opérations de contrôle réduites pourront, dans certaines circonstances, suffire au cours des années suivantes. La périodicité des opérations d'audit dépendent des modifications intervenues dans le modèle d'affaires et dans le profil de risque de l'entreprise. L'auditeur doit donc au moins s'assurer si des changements importants dans le modèle d'affaires et dans le profil de risque de l'entreprise sont survenus depuis le dernier contrôle.
35. Il est possible d'effectuer un roulement de la vérification des contrôles-clés. En d'autres termes, les contrôles-clés ne doivent pas tous être vérifiés chaque année dans tous les domaines, mais il appartient à l'auditeur, compte tenu des considérations précédentes, de ne procéder une année qu'à des vérifications minimales dans certains domaines. L'important est de s'assurer que tous les contrôles-clés importants soient intégrés dans le contrôle selon un cycle de planification (en général 3 ans) déterminé par l'auditeur et adapté à la situation de risque.

## **Moment du contrôle**

36. Dans le cadre de la planification du contrôle, on déterminera les opérations d'audit qui doivent être exécutées ainsi que le moment et la mesure dans laquelle les résultats des années précédentes peuvent influencer sur le contrôle actuel.
37. Le rapport se réfère à la date critère des comptes annuels, ce qui ne signifie toutefois pas que les opérations d'audit doivent précéder immédiatement la date du bilan. Il appartient à l'auditeur de choisir le moment des opérations d'audit; elles peuvent avoir lieu au cours de l'audit des états financiers. L'auditeur doit toutefois veiller à ce que des changements fondamentaux du modèle d'affaires et du SCI, intervenus entre les opérations d'audit et la date du bilan, soient intégrés dans son appréciation de manière appropriée.

## **Documentation de l'audit**

38. L'auditeur doit documenter les faits significatifs et importants en tant qu'éléments probants pour étayer son appréciation sur l'existence du SCI. Par ailleurs, il conviendra de consigner dans la documentation que la vérification a été exécutée en conformité avec la présente norme d'audit. Les papiers de travail doivent contenir de manière suffisante une vue d'ensemble de la vérification de l'existence du SCI.
39. L'auditeur consignera dans les papiers de travail les informations sur la planification des travaux, sur la nature, le moment et l'étendue des opérations d'audit exécutées, sur leurs résultats et sur les conclusions tirées à partir des éléments probants. Les papiers de travail documentent également les réflexions et les conclusions de l'auditeur sur les faits qui requièrent des décisions d'appréciation. Lorsque surgissent des questions délicates de principe ou d'appréciation, les papiers de travail consignent les faits importants connus de l'auditeur au moment de ses conclusions.
40. Pour documenter la vérification de l'existence du SCI, les exigences de la norme d'audit suisse sur la documentation des travaux s'appliquent par analogie.

# Rapport

## Introduction

41. Dans le cadre de la vérification de l'existence du SCI, le législateur prévoit explicitement deux rapports écrits distincts de l'auditeur. D'une part, l'auditeur doit confirmer, dans le cadre de son rapport à l'assemblée générale au sens de l'article 728a chiffre 3 CO, qu'il «existe un système de contrôle interne». D'autre part, l'article 728b CO exige que l'organe de révision établisse à l'attention du conseil d'administration un rapport détaillé «contenant des constatations relatives à l'établissement des comptes, au système de contrôle interne ainsi qu'à l'exécution et au résultat du contrôle».

42. La disposition légale explicite selon laquelle le conseil d'administration doit, dans un rapport détaillé, être informé par l'organe de révision sur le SCI fait apparaître que le rapport établi à l'attention de l'assemblée générale doit être bref. Ce rapport délimite la mission d'audit et confirme aux actionnaires qu'il existe, dans l'entreprise audité, un SCI défini par le conseil d'administration. En revanche, le rapport détaillé établi à l'attention du conseil d'administration aborde plus en profondeur le SCI. L'objectif de ce rapport est de présenter au conseil d'administration des possibilités d'amélioration du SCI, ceci dans l'optique de l'organe de révision, ou de souligner certaines déficiences dans la mise en place constatées dans le cadre de l'audit des états financiers ou de la vérification de l'existence du SCI.

43. Le conseil d'administration assume l'entière responsabilité de la définition des principes, de la mise en application et du maintien du SCI, alors que l'organe de révision vérifie une fois par an si ce SCI, défini par le conseil d'administration et mis en place par la direction, existe réellement. L'organe de révision est libre de soumettre au conseil d'administration, sur la base de son expérience, des propositions d'amélioration en matière d'extension et de mise en place du SCI. Ces propositions, ainsi que d'autres constatations sur le SCI, importantes pour le conseil d'administration, font partie du rapport détaillé selon l'article 728b CO.

## Rapport à l'assemblée générale

44. Il résulte du mandat légal décrit ci-dessus que l'organe de révision doit s'exprimer à l'attention de l'assemblée générale sur le fait que le SCI défini par le conseil

d'administration a été mis en place, et donc qu'il «existe» au sens de l'article 728a alinéa 1 chiffre 3 CO. Partant de cet objectif de contrôle, les trois types d'opinion ci-après sont envisageables:

- l'existence du SCI est confirmée;
- l'existence du SCI n'est pas confirmée;
- l'existence du SCI est confirmée avec réserve(s).

45. Il n'est pas possible de fixer des critères d'évaluation pour guider les considérations conduisant à telle ou telle opinion. La décision cas par cas est à la seule appréciation de l'auditeur. Toutefois, l'auditeur devra prendre en compte les considérations suivantes lors de son évaluation:

*L'existence est confirmée*

46. L'existence d'un SCI peut être confirmée même s'il existe certaines faiblesses ou un potentiel d'amélioration. Cette confirmation à l'attention de l'assemblée générale ne signifie en effet pas que le SCI est idéal. L'auditeur ne confirme pas non plus l'efficacité du SCI. L'existence peut être confirmée lorsque:

- les considérations du conseil d'administration sur la définition des principes du SCI sont documentées;
- cette définition correspond aux exigences minimales posées à un SCI eu égard à la taille, à la complexité et au profil de risque de l'entreprise;
- la mise en place de ce SCI est documentée par écrit et
- les vérifications confirment que les contrôles-clés définis par le conseil d'administration ont bien été mis en place.

*L'existence n'est pas confirmée*

47. L'organe de révision peut, dans des cas justifiés, remettre une opinion négative lorsque par exemple:

- le SCI défini par le conseil d'administration ne tient compte en aucune manière des risques de l'entreprise dans l'optique de l'organe de révision – eu égard à sa taille, à sa complexité et à son profil de risque;
- il n'existe pas de documentation écrite du SCI dans les domaines essentiels ou



- lorsque le SCI défini par le conseil d'administration n'est pas appliqué dans tous les domaines importants des affaires quotidiennes de l'entreprise.

48. La constatation d'erreurs de mise en place ou des contrôles-clés pas toujours appliqués en pratique ne conduisent pas, en règle générale, à une opinion négative dans le rapport à l'assemblée générale mais sont présentés dans le rapport détaillé au conseil d'administration.

*L'existence est confirmée avec réserve(s)*

49. Une restriction à l'existence du SCI doit être envisagée lorsque l'existence du SCI peut en principe être confirmée, mais qu'un ou plusieurs secteurs importants ne sont pas dotés d'un SCI au sens de la présente norme. Exemples:

- L'existence du SCI est documentée pour le siège principal et pour la plupart des filiales ou des établissements stables jugés importants en termes de SCI. Toutefois, la documentation du SCI pour une filiale ou un établissement stable important fait entièrement défaut ou les travaux d'audit montrent que le SCI n'est pas appliqué dans tous les domaines importants des affaires de cette filiale ou de cet établissement stable important.
- Il existe un SCI pour la plupart des processus de l'entreprise jugés importants en relation avec le SCI. Toutefois, une documentation de SCI fait entièrement défaut pour certains des secteurs importants, ou les résultats des travaux de contrôle révèlent que le SCI n'est pas appliqué.

50. L'appréciation joue donc un rôle important dans la formation de l'opinion et la prise de décision sur le résultat du contrôle à l'intention de l'assemblée générale. L'élément déterminant reste finalement l'idée globale acquise après les travaux de contrôle.

51. S'il apparaît, au cours du contrôle, que l'existence du SCI ne peut pas être confirmée ou ne peut l'être qu'avec des réserves, l'auditeur doit communiquer ce fait suffisamment tôt à la direction afin qu'il soit possible de remédier aux lacunes avant la remise du rapport.

52. La non-confirmation de l'existence du SCI ne délivre pas l'auditeur de son obligation de procéder aux contrôles approfondis supplémentaires qui seraient nécessaires pour pouvoir

juger de la conformité des comptes annuels avec les exigences légales ou d'autres normes de présentation des comptes, ou d'émettre une réserve sur les comptes annuels.

### **Rapport détaillé au conseil d'administration**

53. L'article 728b CO exige de l'organe de révision qu'il établisse un rapport détaillé à l'intention du conseil d'administration contenant ses constatations relatives au SCI. Le contenu et l'ampleur du rapport détaillé concernant le SCI doivent tenir compte de la taille et de la complexité de l'entreprise, mais aussi du modèle de gouvernement d'entreprise et de la composition du conseil d'administration. Le rapport détaillé établi à l'intention du conseil d'administration peut contenir les points suivants:

- présentation des priorités de contrôle fixées pour l'année en cours en matière de SCI et d'éventuels contrôles de processus effectués par roulement;
- constatations et propositions d'amélioration liées à la définition du SCI du point de vue de l'auditeur;
- constatations et propositions d'améliorations relatives à la mise en place des prescriptions du conseil d'administration dans les affaires quotidiennes;
- élimination de faiblesses constatées antérieurement dans le SCI.

54. Un SCI dont l'existence n'est pas confirmée ou ne l'est qu'avec réserve (cf. chiffres 48ss) ne doit pas être simplement évoqué dans le rapport détaillé établi à l'attention du conseil d'administration. En pareil cas, une formulation correspondante dans le rapport à l'assemblée générale est indispensable, étant entendu que des explications supplémentaires relatives à la situation pourraient s'avérer appropriées dans le rapport au conseil d'administration.

## **Vérification de l'existence du SCI dans un groupe d'entreprises**

### **Le SCI dans le groupe**

55. Dans le cadre de l'audit de comptes de groupe, c'est au réviseur des comptes consolidés (premier auditeur) qu'il incombe d'évaluer le SCI de l'ensemble du groupe (SCI à l'échelle du groupe). Ce SCI comprend, en relation avec le rapport financier consolidé, les événe-

ments et les mesures qui garantissent une comptabilité et une présentation des comptes régulières et qui constituent la base du rapport consolidé.

56. Le SCI à l'échelle du groupe comprend des contrôles au niveau du groupe (contrôles à l'échelle du groupe), des contrôles concernant le processus de consolidation ainsi que des contrôles auprès des différentes entités du groupe.
57. La responsabilité de définir, de mettre en application et de maintenir un SCI adéquat incombe au conseil d'administration de la société-mère du groupe qui détermine les filiales et les domaines dans lesquels un SCI doit être mis en place, compte tenu de la taille, de la complexité et du profil de risque desdites filiales en relation avec les comptes consolidés. Les critères de taille importants pour les sociétés suisses dans l'optique du contrôle ordinaire ne sont pas déterminants pour les filiales étrangères.

#### **Élément probant de l'existence du SCI à l'échelle du groupe**

58. Le réviseur des comptes consolidés doit obtenir des éléments probants suffisants sur l'existence du SCI à l'échelle du groupe. Pour ce faire, il se référera à la documentation établie par la direction du groupe et vérifiera, en s'appuyant sur les opérations d'audit possibles au sens de la présente norme, l'existence du SCI.

#### **Responsabilité du réviseur des comptes consolidés**

59. Le réviseur des comptes consolidés est seul responsable pour porter une appréciation définitive et émettre un rapport sur l'existence du SCI à l'échelle du groupe. Pour assumer cette responsabilité, il lui faut avoir une vue d'ensemble de la structure du groupe, de ses composantes et de ses champs d'activité ainsi que du processus de consolidation. Il appartient au réviseur des comptes consolidés d'évaluer l'existence des contrôles à l'échelle du groupe et des contrôles dans le processus de consolidation. Pour la vérification des contrôles auprès des différentes entités du groupe, il s'appuiera cas échéant sur le travail d'autres auditeurs.

### *Contrôles à l'échelle du groupe*

60. Les contrôles à l'échelle du groupe sont ceux qui sont définis et exécutés par la direction du groupe à propos de la présentation des comptes consolidés. L'activité de l'audit interne en fait éventuellement partie. L'existence de contrôles à l'échelle du groupe doit, la plupart du temps, être évaluée pour l'ensemble du groupe.

### *Contrôles dans le processus de consolidation*

61. Il s'agit des contrôles sur le rapport financier consolidé, sur le processus de consolidation et sur les écritures à l'échelle du groupe. Les contrôles IT généraux constituent ici aussi la base de contrôles d'application IT automatisés et fonctionnant correctement, appliqués au processus de consolidation. L'existence de ces contrôles est également évaluée la plupart du temps pour l'ensemble du groupe.

### *Contrôles auprès d'entités du groupe*

62. Nous renvoyons aux chapitres précédents de la présente norme pour la vérification du SCI auprès des différentes entités du groupe. S'il est fait appel à d'autres auditeurs pour contrôler les principales composantes du SCI, il faudra procéder à une évaluation de leurs travaux conformément à la norme d'audit correspondante.

63. Les constatations faites au niveau des différentes entités du groupe doivent être intégrées dans l'évaluation finale sur le SCI à l'échelle du groupe. Pour ce faire, le réviseur des comptes consolidés doit communiquer aux autres auditeurs, dans le cadre d'instructions, l'étendue de l'audit conformément à la présente norme ainsi que les exigences posées au rapport.

64. Conformément à ces instructions, les autres auditeurs doivent, dans les délais requis, transmettre au réviseur des comptes consolidés leurs constatations et leurs conclusions sur l'existence du SCI.

## **Sélection des entités à contrôler en vue de la confirmation de l'existence du SCI dans le groupe**

65. L'appréciation de l'importance financière d'entités pour le groupe ainsi que le risque que des anomalies significatives puissent apparaître dans leur rapport financier permettent au réviseur des comptes consolidés de définir les entités du groupe qui, considérées individuellement, sont importantes et celles qui recèlent un risque spécifique. Parmi les autres entités, le réviseur des comptes consolidés peut en sélectionner un certain nombre pour atteindre une étendue d'audit appropriée. Il tiendra alors compte de contrôles à l'échelle du groupe qui revêtent une certaine importance pour les différentes entités ou groupes d'entités.

### *Entités du groupe importantes*

66. Lors de la sélection des entités importantes du groupe, le réviseur des comptes consolidés prend en considération l'évaluation des risques émise par le conseil d'administration de la société-mère du groupe. Il tient également compte de certains postes des comptes annuels de l'entité qu'il met en relation avec les comptes de groupe. Le réviseur des comptes consolidés évalue en outre si certaines entités contiennent des processus significatifs pour le groupe (fonction de Treasury p. ex.).

67. Souvent, un petit nombre d'entités revêt une grande importance financière pour le groupe. Pour ces entités du groupe, l'existence du SCI est évaluée conformément à la description donnée aux chapitres précédents de la présente norme.

### *Entités du groupe présentant un risque spécifique*

68. Un risque spécifique peut à lui seul générer une anomalie significative dans les comptes de groupe. Pour les entités du groupe qui recèlent un risque spécifique, l'auditeur évalue uniquement l'existence des contrôles relatifs à ce risque spécifique.

### *Prise en considération de nouvelles entités du groupe*

69. Les entités nouvellement acquises par le groupe doivent être intégrées pour la première fois dans la sélection des entités à auditer au plus tard l'année suivant leur acquisition.

70. Lorsque, durant l'année de l'acquisition, le SCI d'entités importantes pour les comptes de groupe ou recelant un risque spécifique n'a pas été évalué, le réviseur des comptes consolidés doit en faire état dans son rapport.

### **Intégration de dispositions étrangères sur le SCI**

71. Si certaines sociétés ou le groupe disposent déjà d'attestations d'audit qui confirment l'existence ou l'efficacité du SCI en conformité avec la présente norme, ces attestations doivent être considérées comme équivalentes. Il peut s'agir de lois nationales comme SOX 404 ou de normes d'audit comme ISA 315. Il n'y a donc généralement pas lieu de soumettre les entités du groupe déjà auditées à d'autres opérations d'audit.

### **Instructions à d'autres auditeurs**

72. Dans le cadre des instructions, le réviseur des comptes consolidés communique aux auditeurs des filiales le but de l'audit et les opérations d'audit à effectuer. Les instructions doivent renfermer les objectifs de l'exécution des contrôles et du rapport. Il appartient au réviseur des comptes consolidés de juger dans quelle mesure il veut influencer sur la définition détaillée des différentes opérations d'audit.

### **Opérations d'audit de l'autre auditeur**

73. L'autre auditeur doit confirmer les instructions du réviseur des comptes consolidés et souligner ceux des aspects du SCI de l'entité du groupe qu'il considère comme significatifs et qui devraient également être pris en considération par le réviseur des comptes consolidés. L'autre auditeur exécute ses travaux selon les instructions qu'il a reçues et établit son rapport à l'intention du réviseur des comptes consolidés.

### *Moment des opérations d'audit*

74. Le moment des opérations d'audit des autres auditeurs doit être déterminé conformément aux chiffres 36 ss de la présente norme. Jusqu'à la fin de l'exercice, la communication entre le groupe et les entités qui le composent doit se faire de manière que des modifications im-

portantes intervenues dans l'intervalle puissent encore être prises en considération dans l'audit.

#### *Rapport au réviseur des comptes consolidés*

75. Toute constatation de déficits de contrôles et de faiblesses doit être communiquée par écrit au réviseur des comptes consolidés, que ces irrégularités aient été identifiées dans le cadre de l'étendue convenue de la vérification de l'existence du SCI ou dans celui de l'audit des états financiers.

76. Le réviseur des comptes consolidés évalue, sur la base des rapports qu'il a reçus, si d'autres opérations d'audit ou si des clarifications sont nécessaires, puis il procède à une évaluation globale du SCI dans le groupe.

#### *Influence du rapport des autres auditeurs sur le rapport du réviseur des comptes consolidés*

77. Le réviseur des comptes consolidés tient compte, pour sa vérification de l'existence du SCI à l'échelle du groupe et pour son rapport, des répercussions:

- des déficits de contrôle et des faiblesses;
- de l'impossibilité de vérifier l'existence du SCI et de certains contrôles-clés;
- des divergences d'opinion avec la direction d'entités du groupe concernant l'existence du SCI ou certains contrôles-clés dans des entités.