

CONTRÔLE RESTREINT: LE NOUVEAU TOME DU MSA

Rapport et opinions principales

Avec la publication du nouveau tome «Contrôle restreint» du Manuel suisse d'audit (MSA CR), la Chambre fiduciaire s'exprime sur le contrôle restreint de manière exhaustive et concise. Les principaux aspects de ce type de révision y sont illustrés, des bases du contrôle restreint aux règles d'éthique professionnelle, de l'indépendance au système d'assurance qualité, en passant par le processus d'audit proprement dit.

1. LIGNES DIRECTRICES

Le nouveau tome du MSA CR va bientôt être livré.* Avec cet ouvrage complet et concis sur le contrôle restreint, la *Chambre fiduciaire* se penche sur le type de contrôle désormais le plus fréquemment utilisé en Suisse et l'explique en détail. Conçu comme ouvrage de référence et matériel didactique, le nouveau tome répond à des questions ouvertes sur le contrôle restreint et est largement étayé grâce au soutien de nombreux auteurs et lecteurs.

Le nouveau manuel MSA est un tome indépendant, qui ne repose pas sur d'autres éléments du MSA. Les explications dans la partie III, Contrôle restreint, de l'actuel tome 2 du MSA, Audit [1], seront remplacées par le nouveau tome MSA CR. Parallèlement, les supports de travail 1 «Textes standards» et 2 «Réserves, remarques, compléments» de la Chambre fiduciaire [2] ne seront plus en vigueur.

Pour l'élaboration du MSA CR, il était essentiel de laisser inchangées les conditions et exigences formulées dans la *Norme relative au contrôle restreint (NCR)* et de ne procéder ni à un renforcement ni à un assouplissement des exigences. Or, il existait et existe toujours des arguments pour et contre un renforcement ou un assouplissement [3]. Conformément à l'esprit du MSA, le MSA CR doit présenter une interprétation de la NCR sans introduire de propres nouvelles règles. Il doit fixer les principes et les lignes directrices et non régler chaque cas individuel. Le jugement professionnel de l'auditeur revêt une grande importance lors du contrôle restreint. L'auditeur doit évaluer les risques et intégrer les circonstances concrètes de la problématique dans son évaluation. L'auditeur utilise sa formation (initiale et continue), ses

connaissances et expériences en rapport avec les normes d'audit, de présentation des comptes ainsi que les normes professionnelles pour prendre une décision fondée appropriée aux circonstances sur la procédure à suivre.

La publication et l'introduction du nouveau MSA CR est étayée par le présent numéro thématique de *L'Expert-comptable suisse* et par d'autres séminaires d'une journée de l'Académie de la Chambre fiduciaire.

2. PLAN ET NOTIONS

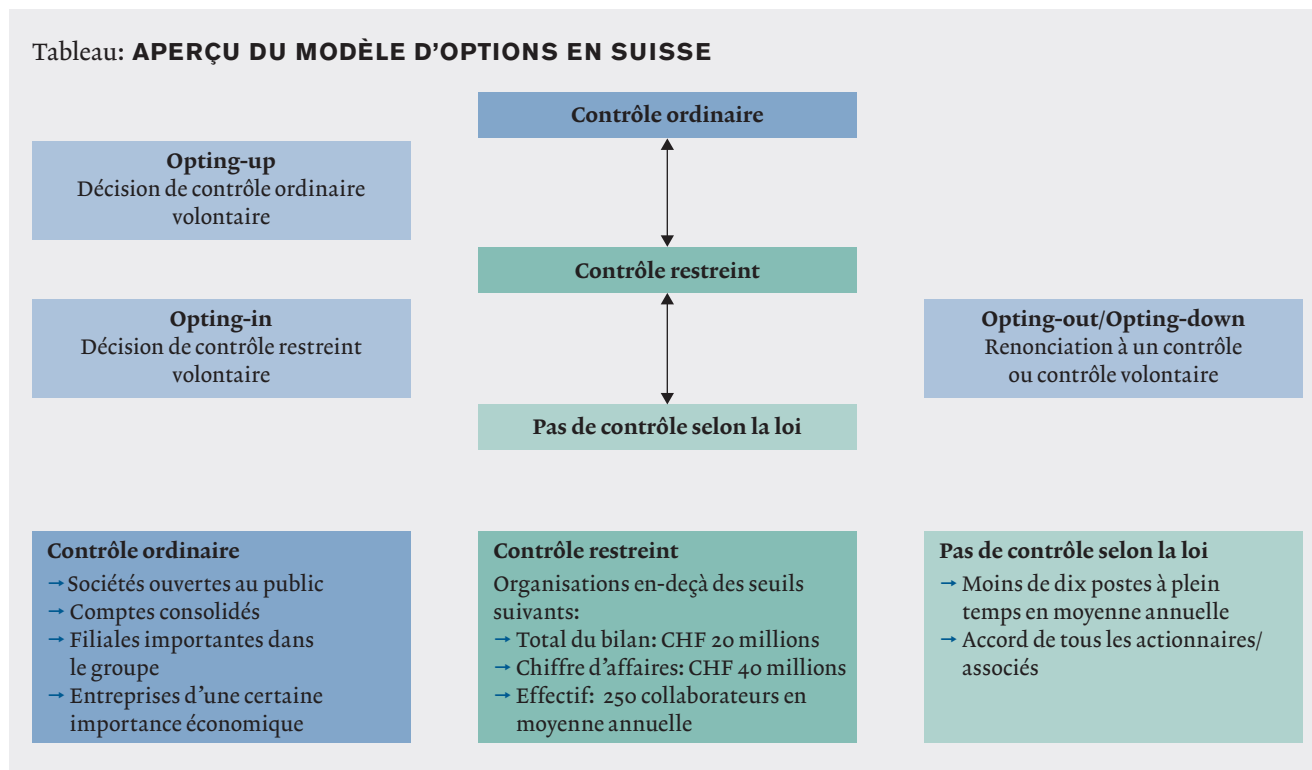
Le MSA CR est divisé en trois parties «I. Bases du contrôle restreint», «II. Règles d'éthique professionnelle, indépendance et assurance qualité» et «III. Processus d'audit dans le contrôle restreint». Celles-ci sont subdivisées en de nombreux chapitres dans lesquels sont expliqués en détail les thèmes correspondants classés selon des critères concrets ainsi que selon les phases de la réalisation de l'audit. L'ouvrage est complété par une liste des abréviations et un glossaire qui renvoie en particulier aux notions utilisées dans les *Normes d'audit suisses (NAS)*.

2.1 Notions. Le traitement des notions en mutation permanente a constitué un réel défi. Avec l'introduction des NAS 2013, la profession se trouve confrontée à une vague de nouveaux termes. Nombre de ceux-ci font déjà partie du jargon professionnel courant et les membres de la profession savent désormais de quoi il retourne. Afin de laisser la NCR inchangée dans ses principes (matériels), il fallait cependant décider quelles nouvelles notions utiliser et dans quelle mesure. Par la suite, les notions ont été reprises de la NCR dans la mesure du possible, avec cependant quelques exceptions. Par exemple, le terme d'«anomalie» utilisé dans le MSA CR (conformément aux NAS et à la NCR) correspond, en allemand et en anglais, respectivement à «Fehlaussage» et «negative assurance» dans la NCR et à «falsche Darstellung»/«misstatement» dans les NAS. Ces termes désignent toujours la même notion: une différence entre le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie relatif à un élément des états financiers et le montant, le classement, la présentation ou l'information fournie qui est exigée pour ce même élément pour être en conformité avec le référentiel



PATRICK SCHACHER,
EXPERT COMPTABLE ET
FISCAL DIPLÔMÉ,
PRÉSIDENT DE LA SOUS-
COMMISSION CONTRÔLE
RESTREINT DE LA CHAMBRE
FIDUCIAIRE, PROPRIÉTAIRE
DE SCHACHER PARTNER
GMBH, BÂLE

Tableau: **APERÇU DU MODÈLE D'OPTIONS EN SUISSE**



comptable applicable. À certains endroits, le lecteur ne remarquera guère qu'un nouveau terme a fait son apparition. Le glossaire du chapitre IV peut être utile dans ce contexte.

2.2 Notions dans l'établissement du rapport. En ce qui concerne les notions utilisées dans le rapport, l'équipe d'auteurs s'est majoritairement orientée vers les notions utilisées dans les NAS en raison de l'utilisation équivoque de certains termes dans la NCR. Par exemple, dans la version allemande de la NCR, la notion d'«*eingeschränkte Prüfungsaussage*», généralement traduite par «*opinion avec réserve*» dans la NCR, désigne à certains endroits le texte normal de l'assurance négative [4] et à d'autres une sorte d'écart par rapport au texte normal [5]. Afin de clarifier ces aspects, les termes suivants sont utilisés dans le MSA CR:

→ l'«*opinion non modifiée*» désigne les cas dans lesquels l'opinion n'est pas modifiée, l'auditeur n'a donc pas constaté d'élément lui permettant de déduire que les comptes annuels ne sont pas conformes aux dispositions légales et statutaires. Par esprit de simplification, le terme de «*texte normal*» est aussi souvent utilisé dans ce sens; → l'«*opinion modifiée*» désigne tous les cas dans lesquels l'opinion est modifiée, cette modification pouvant prendre la forme d'une «*opinion avec réserve*», d'une «*opinion défavorable*» ou d'une «*impossibilité d'exprimer une opinion*»; → enfin, les «*éléments n'ayant pas d'incidence sur l'opinion d'audit*» englobent tous les éléments pour lesquels l'opinion n'est pas modifiée, mais au sujet desquels l'auditeur publie néanmoins une remarque ou un complément.

3. OPINIONS PRINCIPALES DANS LE CADRE DU MSA CR

3.1 Assurance limitée et assurance suffisante. Dans les bases du contrôle restreint, la question de l'assurance et de la

recommandation non prévue pour l'approbation ou le rejet des comptes annuels est abordée. Il est important de comprendre que les entreprises de révision remettent deux types de conclusions en fonction de la nature et de l'ampleur de l'audit réalisé, lesquels se différencient par le degré de l'assurance transmise (appréciation pour une assurance suffisante, assertion pour une assurance limitée).

Une assurance suffisante (reasonable assurance) est généralement obtenue dans le cadre d'audits qui sont effectués conformément aux NAS et par conséquent notamment lors d'un contrôle ordinaire. Par des opérations de contrôle définies sur la base des NAS, l'auditeur vise à obtenir, via une procédure appropriée, une assurance suffisante que les états financiers dans leur ensemble ne comportent pas d'anomalies significatives. Grâce à ce haut degré d'assurance, il est en mesure d'exprimer une appréciation (formulée positivement). Dès lors, sur cette base, l'auditeur peut remettre à l'organe correspondant une recommandation d'approuver ou de refuser des comptes annuels comme exigé par l'article 728b, al. 2, ch. 4, du *Code des obligations (CO)*.

En revanche, dans le cadre d'un contrôle restreint selon la NCR, seule une assurance modérée (moderate assurance) est requise. À partir des opérations de contrôle que l'auditeur réalise, en s'appuyant sur la NCR, il obtient, via la procédure appropriée, une assurance moins élevée selon laquelle l'objet du contrôle ne contient pas d'anomalies significatives en fonction des normes exigées. Lors de ce type de contrôle, l'auditeur ne doit donc pas obtenir de preuves suffisantes pour formuler une appréciation. Au lieu de cela, l'auditeur remet une simple assertion (formulée de manière négative). L'auditeur ne doit donc pas se constituer de base pour recommander à l'organe correspondant d'approuver ou de refuser les comptes annuels. La loi ne prévoit pas non plus une telle recomman-

dation de la part de l'organe de révision dans le cadre du contrôle restreint.

3.2 Système d'opting et autres possibilités d'aménagement. Le concept de l'obligation de contrôle légal prévoit que les personnes morales soient soumises à un contrôle indépendamment de leur forme juridique. En fonction de l'importance économique de l'entreprise, un contrôle restreint ou ordinaire doit être réalisé. Cette bipartition et le fait que dans certaines circonstances il est même possible de renoncer entièrement au contrôle entraînent un système d'opting (cf. *tableau*).

Dans le contexte du système d'opting, la question d'une limitation du nombre de rapports de contrôle dans le droit de révision actuel ne cesse de ressurgir. Le MSA CR répond à cette question de manière nuancée. Une exigence de forme absolue, au sens strict, ne correspond pas au concept de base du droit de la révision. Le législateur accorde expressément une liberté d'aménagement [6], mais il est évident que les exigences légales concernant le type de contrôle à réaliser doivent au minimum être respectées. En revanche, la société soumise à l'obligation de révision peut dépasser les exigences prévues. Dans le cadre d'un contrôle, il est toujours permis de réaliser «plus», mais jamais «moins», par rapport aux dispositions légales obligatoires. Lorsqu'une société est tenue à un contrôle restreint, elle peut donc volontairement se soumettre à un contrôle ordinaire. Il est cependant également possible qu'une société dépasse les prescriptions légales concernant le contrôle restreint, mais ne souhaite néanmoins pas respecter toutes les dispositions applicables au contrôle ordinaire. Une telle procédure est autorisée aux deux conditions suivantes: toutes les exigences relatives au contrôle restreint doivent être respectées et les associés et les tiers ne doivent pas être abusés. Important: dans ce cas, il ne s'agit pas d'un contrôle ordinaire, mais toujours d'un contrôle restreint. Afin de garantir la sécurité et la clarté juridique, les désignations inexacts doivent être évitées, c'est-à-dire que toute tromperie portant sur les termes est à proscrire.

Si une société renonce au contrôle restreint (opting-out), elle peut faire procéder à un contrôle volontaire qui ne sera pas conforme en tous points au contrôle restreint. Par exemple, le contrôle peut être dirigé par une personne qui ne dispose pas de l'agrément ou qui ne présente pas l'indépendance requise. Pour les membres de la profession, il est important de savoir qu'ils ne peuvent pas signer n'importe quelle certification de contrôle. Ils sont liés aux publications professionnelles et spécialisées et ainsi, entre autres, aux dispositions concernant l'indépendance. Le MSA CR prévoit à ce sujet la disposition dérogatoire suivante: si, dans des cas de contrôle qui ne sont pas exigés par la loi, il n'est pas fait référence aux publications professionnelles et spécialisées, le membre de la profession n'est pas lié à celles-ci. Cette disposition doit par exemple permettre à un membre de la profession de réaliser le contrôle en tant que particulier pour une petite association dans laquelle il est personnellement engagé et dont il est membre sans enfreindre les règles professionnelles et déontologiques. En effet, du fait de son affiliation, les dispositions relatives à l'indépendance ne seraient alors pas respectées.

3.3 Indépendance. L'objectif des dispositions relatives à l'indépendance est le même pour le contrôle ordinaire ou restreint: si le rapport d'audit est signé par un auditeur non indépendant, il n'est généralement d'aucune utilité pour les destinataires du rapport. L'indépendance est d'autant plus importante dans le cadre du contrôle restreint. Avec les allègements prévus par le législateur pour le contrôle restreint en ce qui concerne la collaboration à la tenue de la comptabilité, la fourniture d'autres prestations de service et l'absence de rotation obligatoire, on oublie régulièrement qu'il n'y a pas de différences, outre ces allègements, au vu de l'indépendance, entre le contrôle restreint et le contrôle ordinaire. Certes, le législateur a renoncé à une énumération comme dans le contrôle ordinaire, mais la NCR pose dans l'annexe B des règles claires sur le modèle des critères du contrôle ordinaire.

Dans le cadre des dispositions relatives au contenu du rapport de révision (art. 729 b al. 1 ch. 3 CO), le MSA CR précise que

→ lors de collaboration à la tenue de la comptabilité, une publication correspondante doit toujours être réalisée dans le rapport de révision, puisque, dans ces cas, un risque d'autocontrôle existe intrinsèquement; → lors de la fourniture d'autres services, la publication est impérative uniquement en cas de risque d'autocontrôle. Les autres services ne comportant pas de risque d'autocontrôle sont autorisés aussi bien pour le contrôle ordinaire que pour le contrôle restreint et ne nécessitent pas de publication dans le rapport.

Pour de plus amples informations sur l'indépendance, voir l'article de *Lorenz Lipp* dans la présente édition de *L'Expert-comptable suisse*.

3.4 Contrôle du SCI, du système informatique et examens visant à détecter des fraudes dans le cadre du contrôle restreint. Conformément au caractère du contrôle restreint, l'ampleur et l'étendue du contrôle sont moins importantes que lors d'un contrôle ordinaire. Selon la NCR, les opérations de contrôle suivantes ne doivent notamment pas être réalisées: contrôle du *système de contrôle interne (SCI)*, observation de la prise d'inventaire, demande de confirmations de tiers, examens pour détecter des fraudes et autres infractions hors présentation des comptes et comptes annuels. L'auditeur peut renoncer à ces opérations de contrôle sans autre justification [7].

Le fait de ne pas devoir réaliser les opérations de contrôle citées peut avoir pour effet une impossibilité pour l'auditeur de se faire une idée définitive d'un sujet. Cela constitue une restriction de l'étendue du contrôle imposée par la NCR. Dans de telles situations, l'auditeur doit poser une hypothèse et peut-être exprimer, sur la base de cette hypothèse, une opinion avec réserve. Cependant, lorsque l'auditeur doit partir du principe que cet élément supposé modifie radicalement l'image globale des comptes annuels, une opinion avec réserve n'est pas toujours appropriée. Il convient alors de renoncer à exprimer une opinion.

3.5 Incertitudes. Les incertitudes doivent être distinguées des éléments supposés. Il existe une incertitude lorsque des

valeurs dépendent d'évolutions futures ne pouvant être prévues à l'avance et échappant largement à la sphère d'influence de l'entreprise. Dans de tels cas, il n'existe aucune opération de substitution pour pallier l'impossibilité de contrôle comme l'illustrent les exemples suivants: décisions de justice, mise en place de conventions de financement, décisions concernant des changements d'affectation, cas de responsabilité et sinistres, obtention ou non-obtention de concessions, toujours à la condition que l'issue de la situation en question soit entièrement incertaine. Les incertitudes ne sont pas des infractions de la loi et des statuts, mais sont liées à des événements à échéance future. La NCR prévoit que l'élément soit présenté dans l'annexe aux comptes annuels et que, parallèlement, l'auditeur renvoie aux indications de l'annexe, pour autant qu'elles soient appropriées, dans un complément au rapport d'audit. Une certaine retenue est de mise face à des incertitudes. Finalement, en forçant le trait, presque toutes les valeurs du bilan qui ne sont pas disponibles sous forme de moyens liquides sont entachées d'incertitude. Dans le cadre des normes de présentation des comptes, des concepts ont été élaborés afin d'inscrire au bilan les éléments les plus divers et même ceux dont l'issue était entachée d'incertitudes importantes. Ce n'est que pour une incertitude très importante pour l'entreprise, telle l'issue d'un procès dans un litige pendant ou le renouvellement d'une convention de licence, que l'on peut parler d'incertitude au sens des explications ci-dessus. L'encaissement effectif d'une créance de client ouverte et échue de longue date dépend également d'événements futurs et sa valeur est par conséquent entachée d'une incertitude. Mais, au plus tard le jour de la mise en demeure du débiteur, en l'absence d'autres conventions de financement, les normes de présentation des comptes courantes prévoient que soit au moins envisagée une correction de valeur de la créance.

3.6 Fraudes. Le fait que l'organe de révision ne doive pas intégrer dans son évaluation des risques le risque de fraudes constitue une différence de taille par rapport au contrôle ordinaire. Les insuffisances du contrôle susceptibles de porter atteinte aux intérêts pécuniaires ou des situations de stress qui pourraient pousser le management à procéder à des manipulations de bilan ne sont pas examinées dans le cadre du contrôle restreint. De même, l'auditeur ne doit pas vérifier l'existence d'un SCI lors d'un contrôle restreint et ne doit pas en tenir compte lors de la réalisation et de la détermination de l'étendue de la révision [8]. Il ne procède pas à des clarifications visant à savoir si le système de comptabilité et le SCI sont appropriés et efficaces pour réduire le risque d'anomalies dans les états financiers. Cela se traduit finalement par un degré d'assurance moins élevé que pour un contrôle ordinaire. En revanche, il peut être indiqué pour l'auditeur – notamment dans les grandes entreprises – de se faire une idée des processus internes. Par exemple, l'auditeur peut interroger le comptable pour clarifier le déroulement des facturations aux clients ou des paiements de factures. Ainsi, il acquerra une meilleure connaissance des processus de l'entreprise [9]. Une telle interrogation ne constitue cependant pas un contrôle du SCI (puisque les questions

d'orientation ne sont pas complétées par des tests de procédures). Ne se fiant pas au SCI potentiellement en place, l'auditeur devra obtenir l'assurance requise à partir d'éléments probants provenant de contrôles de substance. La compréhension des processus de l'entreprise le conduit à une évaluation des risques plus parlante que dans la phase de planification, ce qui a des répercussions sur son plan de contrôle et lui permet de définir des opérations de contrôle plus efficaces et efficientes.

3.7 L'informatique dans le contrôle restreint. Finalement, l'organe de révision va (devoir) également se fier, lors du contrôle restreint, à des évaluations informatiques de l'entreprise contrôlée lorsque le client contrôlé dispose de processus d'affaires informatisés ou tient une comptabilité informatisée. Il en va ainsi entre autres, de la répartition par ancienneté des débiteurs, de la grille des immobilisations ou des listes d'inventaires. Ce faisant, l'organe de révision ne doit pas partir de l'exhaustivité et de l'exactitude de ces analyses sans examen, mais devrait tenir également compte, le cas échéant, de risques spécifiques inhérents provenant de l'utilisation et de l'aménagement de l'informatique. Ainsi, les analyses assistées par ordinateur doivent être au moins comparées avec les valeurs de la comptabilité ou avec les livres auxiliaires, et la plausibilité de l'exactitude mathématique doit être vérifiée (p. ex. transposition des documents sous forme lisible par machine pour un calcul ultérieur au moyen d'un tableur, total approximatif). Dans certains cas, il peut être utile de vérifier l'exactitude sur un petit échantillon (p. ex. l'affichage des factures de débiteurs dans la bonne catégorie d'échéance). Le tirage d'échantillons issus de procédures d'échantillonnage statistiques ne constitue cependant pas une procédure d'audit du contrôle restreint.

4. CONCLUSION

Le MSA CR éclaire de nombreux aspects de ce type de contrôle désormais significatif, contribuant de manière essentielle à une meilleure compréhension. Le MSA CR renonce délibérément à un renforcement ou à un allègement de la NCR et ne règle pas toutes les situations envisageables. Il se concentre sur les principes et souligne le jugement professionnel de l'auditeur. Si, dans un cas donné, le contrôle restreint n'offre pas aux cercles intéressés le degré d'assurance souhaité, le contrôle ordinaire reste une alternative possible. Pour la grande majorité des PME, le contrôle restreint constitue toutefois le produit optimal permettant de visualiser les risques et de satisfaire au mieux les attentes. ■

Notes: *Au moment de la parution de cet article, l'allemand est disponible depuis janvier 2014, la traduction française paraîtra fin printemps. 1) Cf. Chambre fiduciaire, Manuel suisse d'audit MSA, tome 2, Zurich, 2009. 2) Cf. Chambre fiduciaire, Informations professionnelles concernant le contrôle restreint. 3) Cf. Patrick Schacher, Colonne, «Faisons en sorte que le contrôle restreint le demeure»; dans l'édition de décembre 2013, p. 901. 4) Cf. NCR, version allemande, p. 67. 5) Cf. NCR, version allemande, p. 69 ss. 6) Cf. MSA CR, I.2.5.I. 7) Cf. NCR, ch. 6.2.6. 8) Cf. NCR, ch. 1.5. 9) Cf. NCR, ch. 2. Traduction de l'allemand.