



Benjamin Merkli

Expert fiduciaire diplômé,
expert fiscal diplômé
Merkli & Partner AG
www.merkli.org*

L'assurance-qualité dans le domaine de la révision – dépense inutile? Ou défi et chance?

L'assurance-qualité dans les entreprises fiduciaires

1. Introduction

La branche de la révision est en mutation. Sous la pression de fiascos d'entreprises, notamment de Enron et de MCI Worldcom, et avec la disparition de la société d'audit réputée Arthur Andersen, un appel a été lancé pour une régulation plus marquée de la branche de la révision. Le législateur s'est retrouvé – et se trouve encore – sous une pression massive exercée depuis les Etats-Unis. Bien que l'on y réalise de plus en plus que même avec l'introduction du «Sarbanes Oxley Act» aucune faillite ne peut être évitée, on exige de tous les pays dont les sociétés sont cotées auprès de la Bourse américaine des mesures étendues de contrôle de la qualité.

Avec la loi sur la surveillance de la révision (LSR), le législateur a tenté de trouver une solution pour l'ensemble de la branche. Outre les adaptations entreprises dans le CO, celle-ci est entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2008, certains éléments même au 1^{er} septembre 2007 déjà. Son art. 6 exige des entreprises de révision que **la structure de direction garantisse une supervision suffisante de l'exécution des différents mandats.**

Dans l'art. 9 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev), le Conseil fédéral stipule au sujet de la structure de direction ce qui suit:

Une entreprise de révision a une structure de direction garantissant une supervision suffisante de l'exécution des différents mandats si:

- a. elle dispose d'un système d'assurance-qualité interne, et que
- b. l'adéquation et l'efficacité des principes et des mesures d'assurance-qualité font l'objet d'une supervision.

2. Mise en œuvre

Notre branche a activement relevé ce défi et très rapidement formé un groupe de travail, composé de représentants de l'Union Suisse des Fiduciaires STVIUSF et de la Chambre, lequel s'est attelé à la réalisation de ces conditions. L'Autorité de surveillance en matière de révision partage l'opinion des associations, selon laquelle ces règles doivent être définies par la branche, et non par l'administration. Il en a résulté une instruction pour l'assurance-qua-

lité dans les petites et moyennes entreprises de révision, qui entrera en vigueur probablement le 1^{er} juillet 2008. Ce document lie les membres des deux associations de la branche.

Une attention particulière a été vouée à ce que cette instruction soit proche de la pratique et puisse être mise en œuvre avec des moyens appropriés également au sein de petites et moyennes entreprises de révision.

Comme l'implique déjà le titre, ladite instruction ne doit pas s'appliquer uniquement au contrôle restreint, mais à l'ensemble des entreprises actives principalement dans le domaine du contrôle restreint et prenant aussi en charge certains mandats dans le cadre du contrôle ordinaire. Il est clair, à cet égard, que les entreprises de révision de taille majeure doivent appliquer exclusivement les Normes d'audit suisses (NAS 220). Il convient de délimiter tout aussi clairement les entreprises de révision sous surveillance étatique, pour lesquelles l'Autorité de surveillance en matière de révision a prévu une ordonnance distincte.

La réalisation sert aux entreprises de révision à observer également la disposition qu'elles ont exigée concernant l'évaluation du risque selon l'art. 663b, ch. 12, CO dans l'annexe.

L'instruction mise sur pied par les associations détermine les exigences minimales posées à un système d'assurance-qualité dans les entreprises de révision, leur documentation incluse. On a tenté, à cet égard, non pas de réinventer la roue, mais de s'appuyer sur des instruments existants. Ainsi, l'aménagement de l'instruction reflète la structure de base des NAS 220. De la sorte, cette instruction doit également servir de base à la poursuite de l'édification d'un système d'assurance-qualité plus étendu.

Les entreprises disposant déjà d'un système d'assurance-qualité vérifient, à l'aide de l'instruction, si elles remplissent l'intégralité des conditions qui y sont exigées. Si tel est le cas, elles ne doivent pas prévoir de nouvelles normes. Pour toutes les autres entreprises – il est probable qu'elle ne sont pas peu nombreuses – le groupe de travail commun du STVIUSF et de la Chambre élabore un exemple de mise en œuvre, lequel contient les points les plus importants à l'aide de tables et de listes de contrôle.

En outre, des ateliers seront organisés dès le milieu de l'année par les associations; ceux-ci doivent permettre à nos membres d'implémenter le système d'assurance-qualité en fonction des besoins et en conformité avec les dispositions légales.

Pendant l'établissement de l'instruction, il est apparu qu'un alignement, souhaité à l'origine, sur des systèmes d'assurance-qualité standardisés (par exemple ISO) ne serait pas possible. Il a été tenté, au contraire, de s'intégrer aux régimes existants afin de pouvoir réunir en un tout le plus grand nombre possible d'instruments existants.

3. Système d'assurance-qualité

Il est procédé du schéma de base suivant:

3.1 Organisation générale de l'entreprise de révision

A. Exigences selon la loi et les principes professionnels

L'entreprise veille à ce que les principes professionnels et, en particulier, les règlements professionnels et les normes déontologiques soient observés. La condition en est que les collaborateurs en soient également informés. En outre, l'entreprise garantit, par des mesures appropriées en la forme écrite, que les lignes directrices relatives à l'indépendance soient respectées et que d'éventuelles violations soient reconnues et supprimées avec rapidité. De plus, il y a lieu d'assurer que dans le cas d'un mandat de contrôle restreint il existe une séparation personnelle et organisationnelle de la collaboration dans le cadre de la comptabilité et dans celui de la révision.

Le système d'assurance-qualité dans l'entreprise de révision

Objectif:

Dans le cadre de sa gestion des risques, l'entreprise de révision doit édicter des règles et prendre des mesures destinées à assurer la qualité de telle manière que tous les mandats de contrôle soient traités en conformité avec les dispositions légales et les obligations professionnelles.

(cf. art. 6 al. 1 let. d LSR, art. 9 al. 1 OSRev)

I. Organisation générale de l'entreprise de révision

- A. Exigences selon la loi et les principes professionnels
- B. Acceptation, poursuite et fin du mandat
- C. Qualification et information des collaborateurs
- D. Planification des mandats
- E. Directives et moyens auxiliaires professionnels et organisationnels

II. Traitement des mandats de contrôle

- F. Instruction
- G. Surveillance et examen
- H. Documentation

III. Surveillance du système d'assurance-qualité

B. Acceptation, poursuite et fin du mandat

Sous ce point, il convient de mettre sur pied des règles d'organisation concernant l'acceptation, la poursuite et la fin des mandats. En fait partie la garantie que la personne dirigeant la révision et les collaborateurs disposent des connaissances et des expériences requises pour le mandat afin de pouvoir exécuter la mission de façon adéquate.

Lors de la poursuite du mandat, il y a lieu de déterminer, entre autres, que l'étendue, le contenu et la rémunération des prestations de révision soient périodiquement stipulés avec le client

En outre, il faut définir des critères pour la question de savoir quand une continuation doit être considérée comme impossible. Cependant, ces critères ne doivent pas être appliqués de façon rigide et sont à adapter aux circonstances.

C. Qualification et information

La qualification des collaborateurs est assurée, entre autres, en établissant des descriptions de postes dans lesquelles sont définies les qualités personnelles et les qualifications professionnelles. De plus, les collaborateurs doivent être évalués régulièrement et, au besoin, des mesures d'encouragement et de développement doivent être prises. En fait évidemment partie la vérification de l'observation des lignes directrices applicables à la formation et à la formation continue.

Les collaborateurs sont à informer régulièrement et conformément à leur échelon sur les objectifs généraux de l'entreprise de même

que sur les dispositions et les exigences concrètes.

D. Planification des mandats

Dans ce domaine, la plupart des entreprises de révision devraient déjà disposer de certaines connaissances et documentations. Il convient de procéder d'abord à une planification d'ensemble globale (comme elle existe probablement aujourd'hui déjà) afin de pouvoir estimer si tous les mandats peuvent être exécutés en toute régularité au plan des délais et du personnel.

E. Directives et moyens auxiliaires professionnels et organisationnels

Dans ce contexte, il se pose, entre autres, la question actuelle de savoir si le standard concernant le contrôle restreint a été pris en considération dans les principes de contrôle internes et dans les documents de travail internes à l'entreprise. De plus, une directive professionnelle et organisationnelle est nécessaire pour le contrôle des clôtures, avant tout en rapport avec:

- la planification des contrôles de clôtures;
- les actes de contrôle à effectuer; et
- les documents de travail à établir.

Il convient de garantir en outre que l'entreprise dispose de la littérature spécialisée requise et définisse au plan interne sur quelles sources d'information les collaborateurs peuvent s'appuyer dans leur travail quotidien. La question délicate, de savoir à partir de quel moment il y a lieu de solliciter les conseils d'experts, semble également revêtir de l'importance.

Dans ce cas, une sensibilisation particulière de notre branche est encore assurément nécessaire, car il est notoire que personne ne reconnaît volontiers que ses connaissances professionnelles ne sont pas à jour. Suivant les circonstances (notamment dans les petites entreprises), il peut même se révéler judicieux d'institutionnaliser des consultations de ce genre.

3.2 Traitement des mandats de contrôle

F. Instruction

Il convient de rappeler ici qu'il faudrait une confirmation de mandat en la forme écrite. Celle-ci ne doit pas être établie à neuf chaque année, mais à tout le moins au moment de l'acceptation du mandat. Cela oblige les deux parties à définir l'étendue, les attentes et les exigences posées au mandat. L'expérience démontre qu'il en résulte, dans une ampleur non négligeable, une réduction des divergences en termes d'expectatives.

A ce propos, il y a lieu d'effectuer, avant toute prise en main d'un mandat de contrôle, une évaluation des risques du client et de fixer la limite du caractère essentiel en vue de déterminer les centres de gravité de l'examen. Si des travaux sont délégués à des collaborateurs, il faut assurer:

- qu'il existe des connaissances suffisantes sur le type d'activité commerciale de l'entreprise à contrôler et que les éventuels problèmes en matière de présentation des comptes soient connus;
- que les collaborateurs soient suffisamment informés sur les objectifs des actes de contrôle qu'ils doivent exécuter;
- qu'il existe des instructions et des directives de travail appropriées; et

- qu'un plan de contrôle ainsi qu'un programme de contrôle aient été mis sur pied pour le mandat spécifique.

G. Surveillance et examen

L'avancement des travaux doit être surveillé régulièrement. Les travaux de contrôle sont à documenter. On emploiera à cet effet des documents de travail standardisés que les responsables des mandats ou les supérieurs devront viser. Si de nouveaux constats apparaissent dans le cadre des travaux de contrôle, ceux-ci seront intégrés à la stratégie de contrôle initiale. Le cas échéant, une adaptation de la limite du caractère essentiel se révélera également nécessaire.

Une attention spéciale sera vouée aux rapports à fournir. Vu que notamment dans le cas du contrôle restreint le texte du rapport peut, du point de vue du client, manquer de clarté, il est possible que la personne dirigeant la révision doive alors recourir à d'autres compléments. De même, la «Management Letter», établie séparément, pourrait gagner en signification et être utilisée déjà lors de contrôles de moindre importance.

H. Documentation

C'est probablement en matière de documentation que le besoin de rattrapage est le plus grand. Tous les collègues de la branche qui ont dû s'occuper une fois avec un cas de responsabilité peuvent en attester. En fin de compte, seul ce qui est couché sur le papier et susceptible d'être prouvé est déterminant. Il s'y ajoute le fait qu'en règle générale plusieurs années s'écoulent entre l'acte de contrôle et l'éventuelle survenance d'un cas de responsabilité, suite à quoi il est quasiment impossible de «se souvenir» des détails.

3.3 Surveillance du système d'assurance-qualité

En principe, la surveillance de la fonctionnalité du système d'assurance-qualité doit être continue. En fait partie la vérification périodique que les règles et les processus introduits sont effectivement respectés. Si des points faibles font apparition, il y a lieu de les éliminer de suite. Dans la LSR, il est prévu que l'agrément est vérifié et/ou renouvelé tous les cinq ans, ce qui

devrait également représenter le délai ultime pour soumettre l'ensemble du système d'assurance-qualité à un examen approfondi et procéder à d'éventuelles adaptations.

3.4 Entreprises de révision unipersonnelles

Lorsque le principe qualifié des deux paires d'yeux ne peut s'appliquer, le Conseil fédéral exige, conformément à l'art. 9, al. 2, OSRev, que ces personnes doivent se soumettre à une évaluation régulière de leur activité de contrôle par des professionnels de même rang. Dans ce contexte, les associations devront également trouver, dans le courant de l'année, une solution praticable pour la manière dont ils veulent accomplir cette tâche.

4. Perspective

Même si, précisément à l'heure actuelle, il semble quelque peu cynique que de petites et moyennes entreprises fiduciaires soient mises à contribution dans une pareille étendue par la thématique de l'assurance-qualité – alors que les grandes banques traitent de ce sujet avec une nonchalance manifeste – la branche est néanmoins tenue de considérer ce défi comme une chance. Il s'agit d'accroître une fois de plus la qualité des entreprises et des prestations de services afférentes, ce qui mènera assurément aussi à séparer encore plus strictement le bon grain de l'ivraie et à faire en sorte que les réviseurs profanes dans ce domaine appartiendront très rapidement et définitivement au passé. Toute la branche en tirera un profit durable. ■

* L'auteur est membre du Comité directeur de l'Union Suisse des Fiduciaires; à la tête du dicastère «Développement de la branche & Contrôle de la qualité» (jusqu'à fin février 2008), il est responsable de l'implémentation des mesures de contrôle de la qualité dans le domaine de la révision au sein de l'Union.

→ **Instruction pour l'assurance-qualité dans les petites et moyenne entreprises**

Union Suisse des Fiduciaires STVIUSF
www.stv-usf.ch