

Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

Automne 2014



Benjamin Chapuis

Expert-comptable diplômé, Professeur HES
HEG Haute école de gestion Arc, Neuchâtel
Fiduciaire Muller Christe & Associés S.A., Neuchâtel
Centre de compétence PME de la Chambre fiduciaire



Yanick Platel

Expert fiduciaire diplômé
Associé Fidexaudit SA et Léman Audit SA, Lausanne

Diapositives reprises pour la plupart du séminaire de l'Académie de la Chambre fiduciaire du 28 août 2014 sur le même sujet. Merci à l'Académie pour la mise à disposition de cette documentation.

Deux mots sur le Manuel suisse d'audit (MSA)



Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

Bases légales . Mises au point

- “ Les **vérifications particulières** (p. ex. en cas de augmentation ou de réduction du capital) ne nécessitent pas impérativement l'intervention d'un organe de révision inscrit au registre du commerce. Le réviseur doit toutefois être en possession de **l'agrément** requis.
- “ Les **réglementations de droit spécial** interfèrent avec les régimes généraux applicables à la révision dans le CO et le CC. Leurs dispositions ne sauraient être considérées comme des privilèges par rapport aux prescriptions de droit civil mais comme une **application cumulative du droit**, avec cette conséquence qu'il faut respecter les **prescriptions les plus contraignantes**.
- “ Un **contrôle facultatif** peut être effectué dans le cadre d'un **simple mandat ou à la demande de l'assemblée générale**. Le conseil d'administration peut attribuer un mandat mais non pas désigner un organe de révision comme organe.

Bases légales . Mises au point

- “ Un contrôle ordinaire ou restreint ne peut être mené que par **l'organe de révision élu**. Le conseil d'administration n'a pas compétence pour délivrer un mandat de contrôle ordinaire ou restreint.
- “ Un simple contrôle relevant du droit du **mandat dispense de l'obligation de remettre un avis de surendettement**.
- “ Les **devoirs de renseignement et de dépôt envers l'ASR** s'imposent aussi aux réviseurs qui ne sont pas une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État.
- “ La **remise de dossiers d'audit sans base légale spécifique n'est pas moins problématique** du fait du secret légal de la révision (art. 730b, al. 2 CO, art. 321 CP) → Une entreprise non soumise à surveillance de l'ASR doit insister sur une décision de remise formelle!

Contrôle dans une association

- “ Le **renvoi au droit de la société anonyme** (art. 69b, al. 3 CO) porte en principe sur l'ensemble de la réglementation de la révision (art. 727 à 731a CO).
- “ Si le **contrôle est effectué à titre facultatif** et que les statuts prévoient un contrôle ordinaire ou un contrôle restreint, il y a lieu de respecter intégralement les dispositions applicables (y compris celles de la NCR pour le contrôle restreint). **En l'absence d'obligation de au moins un contrôle ordinaire ou restreint, on n'a pas affaire à une révision au sens légal.**

Avis de surendettement pour une association?

Art. 69b, al. 3 CC: «Les dispositions du code des obligations concernant l'organe de révision de la société anonyme sont **applicables par analogie.**»

Mais:

- “ L'obligation fait à l'organe de révision **d'avertir le juge** en présence d'un surendettement ne s'impose à lui qu'à titre **subsidaire**. Cela étant, le droit de l'association ne prévoit **pour le comité aucune obligation de la sorte.**
- “ Il n'y a **pas de renvoi à propos de la procédure judiciaire en cas de surendettement.**

Avis de surendettement pour une association?

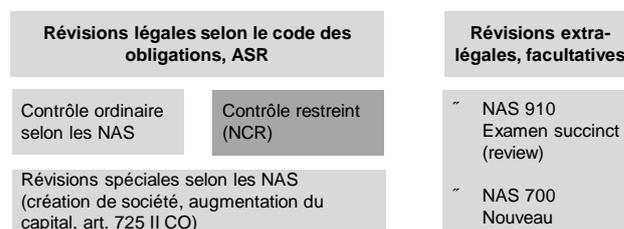
- ~ En cas de **surendettement**, le droit de l'association ne donne **pas de dissolution par jugement**. Il prévoit au contraire une dissolution de plein droit lorsque l'association est **insolvable** (art. 77 CC).
- ~ La **LP** ne prévoit de ouvrir une faillite sans poursuite préalable **que pour les personnes morales régies par le CO**, mais pas pour l'association (cf. art. 192 LP).

Conclusion:

- ~ Selon le droit en vigueur, l'organe de révision **est pas tenu**, dans une association, d'avertir le juge à titre subsidiaire en cas de surendettement manifeste.

Essence du contrôle restreint

~ Place du contrôle restreint



~ Particularités

- Société avec obligation de consolider (963CO) -> contrôle ordinaire / à titre volontaire sans obligation légale -> review possible
- Respect des référentiels comptables (Swiss Gaap, IFRS) -> pas contrôle restreint
- Audit procédures particulières -> pas contrôle ordinaire ni contrôle restreint mais obéit aux NAS

Essence du contrôle restreint

Opérations de contrôles non prévues

SCI . Participation à la prise d'inventaire . Confirmation de tiers (informations internes disponibles dans l'entreprise) . Détection de fraudes ou autres violations de la loi (hors liées à la présentation des comptes)

Particularités en matière de SCI

- " Appréciation des risques -> prise en considération d'éventuelles mesures de contrôle interne
- " Planification du contrôle -> activité et environnement de l'entreprise (p.ex. organisation « séparation de fonctions déficiente » et comptabilité « tenue de manière inappropriée »)
- " En particulier dans les grandes entreprises, intérêt à se faire une idée des déroulements internes. Meilleure compréhension des processus internes accroît la pertinence de l'estimation des risques durant la phase de planification -> incidence sur le programme
- " Evaluations informatiques (p.ex. débiteurs, immobilisations, inventaires) -> tenir compte de risques inhérents spécifiques à l'utilisation de l'informatique -> réconciliations . plausibilité de calculs arithmétiques . vérifications d'exactitude
- " Plausibilité l'origine, l'intégralité et l'exactitude des justificatifs ou des analyses établis par informatique (listes, copies d'écran, etc)

Essence du contrôle restreint

Opérations de contrôles non prévues

SCI . Participation à la prise d'inventaire . Confirmation de tiers (informations internes disponibles dans l'entreprise) . Détection de fraudes ou autres violations de la loi (hors liées à la présentation des comptes)

Particularités en matière de confirmations de tiers

- " Si le client a établi ou demandé des avis de droit ou des opinions d'experts, le réviseur peut baser son évaluation sur ce travail
- " Si l'entreprise a, de sa propre initiative, demandé des confirmations de tiers lors de l'établissement des comptes, le réviseur considérera ces confirmations comme des éléments probants

Essence du contrôle restreint

Contrôle restreint et review (NAS 910)

Objet	Contrôle restreint (selon la NCR)	Review (selon la NAS 910)
Contrôle à la demande	de l'AG	de l'organe suprême
Champ d'application	La NCR s'applique à la révision légale des comptes annuels	La NAS 910 s'applique – sans limitation du fait de critères de taille – aux missions d'examen succinct d'informations financières
Objet du contrôle / sécurité du contrôle	Contrôle visant à déterminer (avec une assurance limitée) si les comptes annuels et la proposition d'emploi du bénéfice sont conformes à la loi et aux statuts	Examen visant à déterminer (avec un degré d'assurance modéré) si les états financiers ont été établis conformément au référentiel applicable

Essence du contrôle restreint

Contrôle restreint et review (NAS 910)

Objet	Contrôle restreint (selon la NCR)	Review (selon la NAS 910)
Procédures	Auditions, opérations de contrôle analytiques et vérifications détaillées appropriées requises par la loi	En premier lieu entretiens et procédures analytiques
Devoir d'agir en présence d'un surendettement	Avis obligatoire à titre subsidiaire conformément à l'art. 729c CO	Néant
Collaboration à la tenue de la comptabilité	Autorisée. Il doit donc en être fait mention dans le rapport de révision.	Autorisée dans des limites précises et sous certaines conditions. Il faut donc envisager, le cas échéant, d'en faire état dans le rapport.

Essence du contrôle restreint

Contrôle restreint et review (NAS 910)

A noter encore :

- " **Confirmations bancaires** : non prévues selon la NCR alors que procédure envisageable selon la NAS910
- " **Contrôle de l'annexe** : prévu selon la NCR alors que rien n'est prévu selon la NAS910
- " **Indépendance** : rapport fait mention du respect des exigences légales de l'agrément et de l'indépendance alors que la NAS910 ne contient aucune réglementation

Contrôle ordinaire ou contrôle restreint

Entreprises d'une certaine importance économique

- " **Valeurs seuils** selon les comptes annuels conformes au droit commercial et non pas des comptes internes / sur 2 exercices successifs (celui en cours et le précédent) / pas nécessaire de juger les mêmes valeurs de référence
- " **Critère du chiffre d'affaires** -> tous les revenus figurant au compte de résultat (produits d'exploitation après escomptes et rabais, hors exploitation, financiers) -> exception pour les revenus extraordinaires non récurrents / en cas d'exercice plus long ou plus court -> ramené à une année entière
- " **Critère de l'emploi à plein temps** -> statut juridique au sein de l'entreprise (hors intérimaires / y compris apprentis et employés à temps partiel) -> si rapport stable moyenne sur début et fin d'année / en cas de fortes fluctuations (activités saisonnières) fin de trimestre ou fin de mois
- " **Fin de l'obligation** -> immédiatement dès l'exercice ou il n'y a plus deux des trois seuils

Contrôle ordinaire ou contrôle restreint

Entreprises ouvertes au public

- ~ Dès le premier exercice quelque soit la date de l'opération et quelque soit l'importance économique

Pour rappel Ë opting out

- ~ Possible sur l'exercice considéré si moins de dix emplois à plein temps

Libération de l'obligation d'établir des comptes consolidés

- ~ Groupe nouvellement créé -> obligation dès l'acquisition
- ~ Normalement obligation consolidé et contrôle ordinaire -> minimum première année
- ~ Si déblée possibilité de justifier que les critères de taille ne seront pas dépassés la première ainsi que la deuxième année -> libération dès le début de l'obligation de consolider et contrôle restreint aussi la première année
- ~ Hormis dans le cadre de l'obligation afin de garantir une appréciation fiable de la situation économique

Contrôle restreint Ë Le nouveau tome du MSA

15

Contrôle ordinaire ou contrôle restreint

Création de sociétés

- ~ Sociétés promises à une croissance significative -> formellement contrôle restreint concevable dès le premier exercice
- ~ Responsabilité du CdA d'évaluer la pertinence d'un contrôle ordinaire
- ~ NCR 1.1 contrôle ordinaire dès prévision de dépassement des seuils
- ~ Acceptation de mandat devra être soigneusement jugée par le réviseur

Mention du changement de type de contrôle dans le ROR

- ~ A la fin du premier paragraphe
- ~ ò « Ces comptes annuels ont fait l'objet d'un contrôle restreint, ceux de l'exercice précédent d'un contrôle ordinaire. »
- ~ ò « Ces comptes annuels ont fait l'objet d'un contrôle ordinaire, ceux de l'exercice précédent d'un contrôle restreint. »

Contrôle restreint Ë Le nouveau tome du MSA

16

Processus de révision

Élément central -> Planification

- ~ Adapter le contrôle de manière que son exécution réponde véritablement à l'objectif qui est de fournir une base à l'opinion exprimée
- ~ Garantir une exécution EFFICACE et EFFICIENTE
- ~ Acceptation de mandat -> éligibilité, agrément et indépendance
- ~ Dans l'intérêt de toutes les parties .> confirmation de mandat écrite

Processus de révision

Planification - Approche orientée risque

- ~ Compréhension de l'entreprise et de son activité, dans l'environnement économique et dans la manière de conduire les affaires (visite d'entreprise ok)
- ~ Résultats issus des précédents contrôles
- ~ Contrôles analytiques
- ~ Appréciation des risques d'anomalies significatives résultant d'erreurs (pas d'actions délictueuses en CR)
- ~ Risque d'erreurs, comprenant le risque inhérent et le risque de contrôle (non évalué en CR)

Processus de révision

Planification - Détermination du caractère essentiel

- ~ Identique au contrôle ordinaire
- ~ Critères quantitatifs -> caractéristiques de l'entreprise / points de référence / valeur indicative (p.ex. entreprise rentable 3-10% bénéfice apuré avant impôts / en cas de résultat volatile 1-3% du CdA)
- ~ Critères qualitatifs -> illiquidité, surendettement, perte au lieu d'un bénéfice ou encore versement de dividende
- ~ 1. Caractère essentiel global 2. Erreur tolérable (50-75%) 3. Seuil de non-détection (3-5%)

Processus de révision

Planification - Stratégie de contrôle

- ~ En CR -> déterminer les rubriques à soumettre à des auditions, à des opérations de contrôle analytiques et à des vérifications détaillées appropriées (idéalement par cycles-clés)
- ~ Détermination des objectifs de contrôle (assertions)
- ~ Les rubriques affichant un risque négligeable et se situant en dessous du niveau d'erreurs tolérables ne sont pas contrôlées (sous réserve de réflexions qualitatives)

Planification - Programme de contrôle

- ~ Détermination des contrôles sur les différentes rubriques afin de couvrir les objectifs
- ~ Efficience requise dans la réalisation des travaux de révision

Processus de révision

Exécution du contrôle

- ~ Obtention d'éléments probants suffisants et appropriés
- ~ Méthode permettant de recueillir des éléments probants : procédure d'évaluation des risques / tests de procédures (non requis en CR) / Contrôles de substances (analytiques / vérifications de détail)
- ~ Auditions, contrôles analytiques, vérifications détaillées appropriées
- ~ Attitude critique doit être maintenue pendant tout le processus de contrôle
- ~ Annexe D NCR -> opérations de contrôle les plus usitées pour les principales rubriques -> pas exhaustives et pas d'obligation d'application intégrale -> pas de justification en cas de renoncement
- ~ S'il observe correctement le caractère essentiel et la distinction entre opérations de contrôle recommandées et les autres opérations de contrôle, le réviseur parviendra souvent à une opinion par des moyens raisonnables.

Processus de révision

Éléments probants particuliers

Mission de contrôle initiale

- ~ Validation de la plausibilité que les soldes d'ouverture ne contiennent aucune anomalie ayant une incidence significative sur les comptes annuels de la période en cours (sans publication dans les comptes annuels)

Relations et transactions avec des parties liées

- ~ Infractions à la protection des minoritaires et/ou prestations appréciables en argent
- ~ Voir aussi comportement de l'organe de révision en cas de distributions dissimulées de bénéfices (schéma page 178)

Processus de révision

Éléments probants particuliers

Contrôle de la continuité de l'exploitation

~ Moins approfondi et moins étendu que le contrôle ordinaire, le contrôle rapporte au réviseur qu'une assurance modérée qui réduit elle-même la probabilité de constater des indices susceptibles de compromettre la continuité

Proposition concernant l'emploi du bénéfice

~ En cas de retrait de liquidités important, la capacité de la société à poursuivre ses activités doit être examinée -> infraction éventuelle de l'art 717CO (devoirs de diligence de CdA) -> remarque

Processus de révision

et aussi :

Nature, calendrier et étendue des opérations de contrôle (page 183)

Documentation (page 186)

Chiffres comparatifs (page 191)

Processus de révision

Achèvement du contrôle

- “ Evénements postérieurs à la date du bilan -> cas échéant mention de la date de fin des travaux révision (fin du premier paragraphe)
- “ Appréciation finale des constatations du contrôle
- “ Examen de la documentation
- “ Déclaration d'intégralité (même date que le rapport et entre les mains de l'organe de révision avant sa remise)

Perte de capital et réserve pour actions propres

- “ **Définition de la perte de capital**: la perte cumulée a fait fondre de moitié, mais pas totalement, la somme du capital-actions, du capital-participations (tous deux en valeur nominale) et des réserves légales.

Perte de capital quant $A > 0$ et $< B$

[Valeur A = somme des fonds propres]

[valeur B = (capital + réserves légales)/2]

- “ **Définition des «réserves légales»** à ce jour:

- réserve générale (art. 671 CO)
- réserve pour actions propres (art. 659a, al. 2 en rel. avec l'art. 671a CO)
- réserve de réévaluation (art. 670, al. 1 en rel. avec l'art. 671b CO)

Perte de capital et réserve pour actions propres

Divergence entre le droit actuel de la société anonyme et le nouveau droit comptable (NDC) par suite de la séparation du projet initial de modification du CO en 3 projets:

C. Réserves
I. Réserves légales
Art. 671 CO
 1. **Réserve générale**
Art. 671a CO
 2. Réserve pour actions propres
Art. 671b CO
 3. Réserve de réévaluation

Chapitre II: Comptes annuels
A. Bilan
I. But du bilan (Å)
Art. 959a CO
 II. Structure minimale
 1 (ō)
 2 Le passif du bilan (ō) comporte au moins (ō):
 1 (ō)
 2 (ō)
 3 **Capitaux propres**
 a. capital social ou capital de la fondation ō
 b. **réserve légale issue du capital,**
réserve légale issue du bénéfice,
 c. réserves facultatives ou issues du bénéfice ou
 d. pertes cumulées, en diminution des capitaux
 propres,
 e. Propres parts du capital, en diminution des
 capitaux propres

Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

27

Perte de capital et réserve pour actions propres

Autre divergence entre le droit actuel de la SA et le NDC:

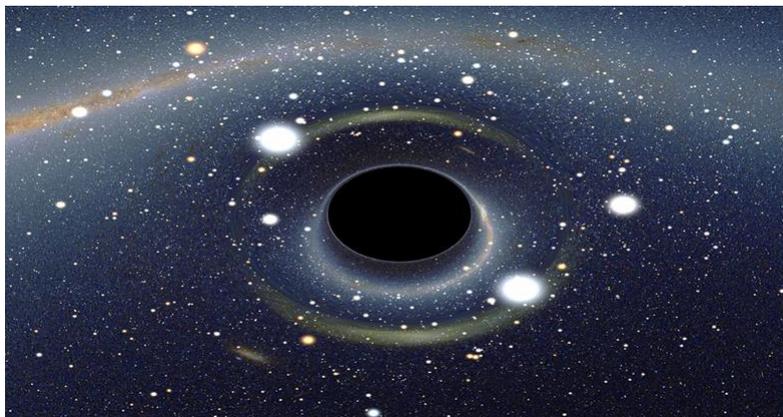
N. Actions propres
Art. 659a CO (Conséquences de l'acquisition)
² A raison de la détention des ses propres actions, la société affecte à une réserve séparée un montant correspondant à leur valeur d'acquisition.
Art. 659b CO
 (Acquisition par des filiales)
³ Il incombe à la société qui détient la participation majoritaire de constituer un réserve.
Art. 671a CO
 2. **Réserve pour actions propres**
 La réserve constituée par la société à raison de la détention de ses propres actions peut être dissoute dans la limite de leur valeur d'acquisition si les actions sont aliénées ou annulées.

Chapitre II: Comptes annuels
A. Bilan
I. But du bilan (Å)
Art. 959a CO
 II. Structure minimale
 2 Le passif du bilan (ō) comporte au moins (ō):
 3 **capitaux propres**
 a. (ō)
 b. (ō)
 c. (ō)
 d. (ō)
 e. **propres parts du capital, en diminution des capitaux propres**

Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

28

Perte de capital et réserve pour actions propres



Perte de capital et réserve pour actions propres

Solution proposée

- ” Pas de cumul de la réserve pour actions propres et des postes négatifs
- ” Acquisition directe d'actions propres selon le NDC:
 - nouveau mode de description au bilan: pas de description à l'actif en rapport avec un poste négatif dans les capitaux propres
 - le poste négatif a pour effet de réduire les capitaux propres au préalable et ne saurait (au surplus!) être inclus dans le calcul de la valeur seuil selon l'art. 725, al. 1 CO
- ” Acquisition indirecte selon le NDC:
 - Aucun changement jusqu'à nouvel avis: activation au bilan de la filiale et constitution d'une réserve positive dans celui de la maison mère par transfert de capitaux propres librement disponibles

Perte de capital et réserve pour actions propres

DROIT ACTUEL - Réserve pour actions propres et perte de capital

CAPITAUX PROPRES					
Situation initiale		Acquisition d'actions propres pour 200	Perte extraordinaire de 600		Calcul de la valeur seuil
Capital-actions	200	200	200	50%	100
Capital-participations	40	40	40	50%	20
Réserve légale issue du capital	100	100	100	50%	50
Réserve légale issue du bénéfice	300	300	300	50%	150
Réserve de réévaluation	80	80	80	50%	40
Réserves facultatives issues du bénéfice	80	80	80		
Bénéfice au bilan / (pertes cumulées)	300	100	-500		
Réserve pour actions propres		200	200	50%	100
Total capitaux propres	1100	1100	500		
Valeur seuil selon CO 725/1					460
Perte de capital CO 725/1				NON	

Contrôle restreint É Le nouveau tome du MSA

31

Perte de capital et réserve pour actions propres

NDC - Poste négatif et perte de capital

CAPITAUX PROPRES					
Situation initiale		Acquisition d'actions propres pour 200	Perte extraordinaire de 600		Calcul de la valeur seuil
Capital-actions	200	200	200	50%	100
Capital-participations	40	40	40	50%	20
Réserve légale issue du capital	100	100	100	50%	50
Réserve légale issue du bénéfice	300	300	300	50%	150
Réserve de réévaluation	80	80	80	50%	40
Réserves facultatives issues du bénéfice	80	80	80		
Bénéfice au bilan / (pertes cumulées)	300	300	-300		
Poste négatif pour actions propres		-200	-200		
Total capitaux propres	1100	900	300		
Valeur seuil selon CO 725/1					360
Perte de capital CO 725/1				OUI (60)	

Contrôle restreint É Le nouveau tome du MSA

32

Perte de capital et réserve pour actions propres

Réserve pour actions propres plus poste négatif et perte de capital

CAPITAUX PROPRES					
Situation initiale	Acquisition d'actions propres pour 200	Perte extraordinaire de 600			Calcul de la valeur seuil
Capital-actions	200	200	200	50%	100
Capital-participations	40	40	40	50%	20
Réserve légale issue du capital	100	100	100	50%	50
Réserve légale issue du bénéfice	300	300	300	50%	150
Réserve de réévaluation	80	80	80	50%	40
Réserves facultatives issues du bénéfice	80	80	80		
Bénéfice au bilan / (pertes cumulées)	300	100	-500		
Réserve pour actions propres		200	200	50%	100
Poste négatif pour actions propres		-200	-200		
Total capitaux propres	1100	900	300		
Valeur seuil selon CO 725/1					460
Perte de capital CO 725/1					OUI (160)

Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

33

Perte de capital et réserve pour actions propres

A noter:

- ~ Le NDC ne change rien au fait que des propres actions ne peuvent être acquises que s'il existe des capitaux propres librement disponibles d'un montant égal aux fonds requis à cette fin et destinés à alimenter l'interdiction de distribution à constituer.
- ~ Par conséquent, lors de l'emploi du bénéfice, il y a lieu de déduire de l'assemblée le poste négatif des capitaux propres librement disponibles ou distribuables.

Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

34

Surendettement

- “ Les mandats d'audit assortis de problèmes de perte de capital, de surendettement ou de poursuite de l'exploitation sont des mandats à risque qui requièrent une **cohérence et un soin particuliers dans la documentation des réflexions à développer et des mesures à prendre.**
- “ *« Ce n'est pas au réviseur qu'il appartient de convaincre un conseil d'administration rétif de l'existence d'un surendettement mais au conseil d'administration de prouver au réviseur l'existence de fonds propres. »*
(P. Böckli, Schweizer Aktienrecht, 4^e édition, § 15 N 506)
- “ **Un surendettement ne laisse aucune place aux spéculations, à des attentes exagérées ou à de simples espoirs de prochain assainissement. La seule chose qui compte, ce sont les faits.**
- “ Même en **présence de filiales**, il faut veiller à ce que la procédure suive un cours régulier sur le plan formel.

A contrôle restreint responsabilité restreinte?

- “ Que l'organe de révision mène un **contrôle restreint ou ordinaire**, cela **ne change rien au fondement de la responsabilité** (art. 755ss CO).
- “ En contrôle restreint, le **risque de ne pas découvrir** des anomalies est plus élevé que dans le contrôle ordinaire, ce dont le législateur était conscient lors de l'instauration du nouveau droit de la révision.
- “ Les conditions juridiques de la responsabilité de l'organe de révision sont donc identiques pour le contrôle restreint et le contrôle ordinaire. **La différence essentielle entre les deux réside dans les obligations dont l'organe de révision a à répondre. Autrement dit, il faut bien distinguer ce dont il répond dans chacun des deux types de contrôle.**

L'indépendance en général

Indépendance d'esprit (independence in mind)

- ~ Comportement personnel
- ~ Objectivité du réviseur
- ~ Intégrité, impartialité, absence de conflits d'intérêts

Indépendance en apparence (independence in appearance)

- ~ Directives légales &
- ~ professionnelles

- Fonction de la conception éthique et du caractère de chaque personne
- L'entreprise doit aussi préserver l'indépendance de l'organe de révision



Le réviseur doit pouvoir délivrer un jugement ou une opinion de contrôle neutre et objectif



Ce qui est permis

Les entretiens entre les réviseurs et le management sont autorisés lorsqu'ils fournissent des indications et des incitations sur

- ~ les principes d'établissement du bilan
- ~ les obligations de communiquer sur les comptes annuels
- ~ l'adéquation des contrôles et des méthodes
- ~ le soutien pour résoudre les problèmes de réconciliation des comptes



Ces prestations de conseil font partie intégrante du processus de contrôle et sont donc autorisées! Pas considéré comme collaboration à la tenue de la comptabilité = pas d'obligation d'informer!



Attention ! Pas d'auto-révision!



La présentation des comptes annuels par l'organe de révision ne constitue pas un problème

Ce qui n'est pas permis

- " Pas de fonctions de gestion et de décision durant la mission
- " Pas de participations directes ou indirectes, ni de prêts/crédits!
- " Pas d'échange de biens/services à des conditions non conformes au marché
- " Pas de relation étroite entre le réviseur et le CA, l'actionnaire (rotation?)
- " Éviter toute dépendance économique = règle des 20% (10% pour les entreprises soumises à un contrôle public) → mais 10% déjà dangereux
- " Attention à la nature et au montant des honoraires (honoraires basés sur le résultat = no go)
- " «Cooling off» lors du changement client-organe de révision ou inversement
- " Litige entre organe de révision et client -> dépôt du mandat?
- " Qui exerce la fonction décisionnelle dans l'entreprise de révision? -> agrément impératif!

Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

39

Collaboration à la tenue de la comptabilité et fourniture d'autres prestations

Mesures personnelles et organisationnelles

- " La personne qui collabore à la tenue de la comptabilité ne peut **en aucun cas** procéder ensuite au contrôle
- " Le réviseur ne peut être soumis aux instructions d'une personne qui tient la comptabilité ou exerce une influence sur celle qui tient la comptabilité, ni participer lui-même à la comptabilité (**organisation**)

Exemple

Le patron d'une entreprise de révision dirige le secteur fiduciaire. Le département d'audit est dirigé par un autre collaborateur (cadre) (séparation confirmée au niveau du personnel)

- " Le patron est responsable du mandat de tenue de comptabilité
- " Le collaborateur est le réviseur responsable du même mandat

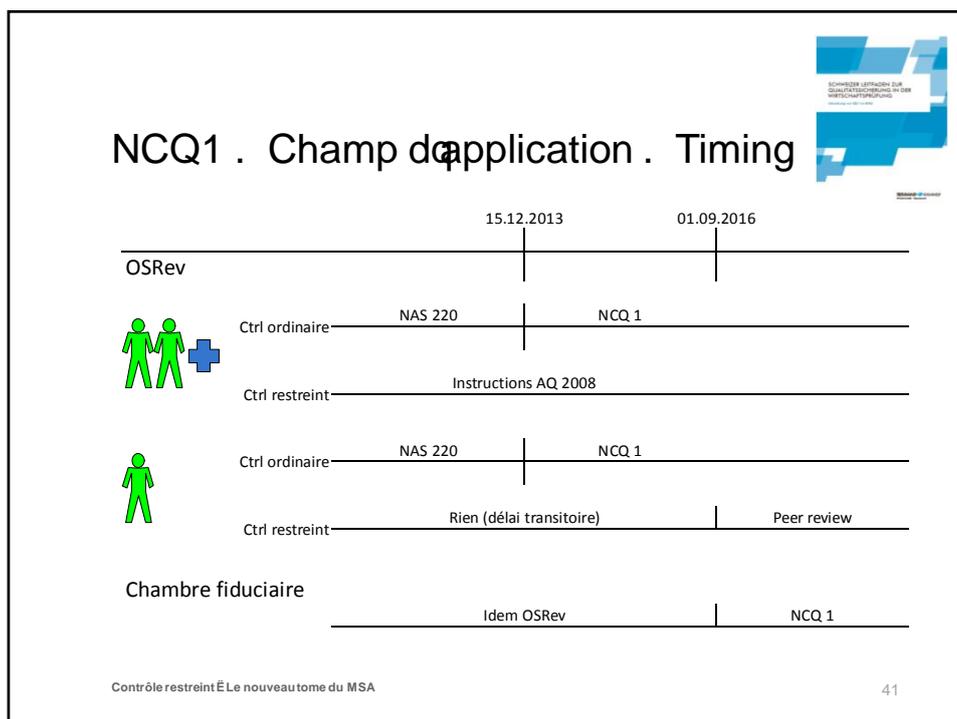
Conditions

Le collaborateur qui dirige le département d'audit doit

- " pouvoir décider seul et en toute indépendance
- " Le règlement d'organisation doit le prévoir (formalisation)

Contrôle restreint Le nouveau tome du MSA

40



Rapport - Introduction

- ~ Par principe, pas d'adaptation dans la NCR → pas d'adaptation en lien avec le rapport
- ~ Les définitions et la terminologie sont restées les mêmes en matière de rapport et n'ont pas été adaptées aux NAS 2013
 - Le rapport du contrôle ordinaire se différencie désormais nettement plus du rapport du contrôle restreint
- ~ Le nouveau MSA clarifie la situation dans certains cas ou fournit des explications sur la démarche:
 - Devoir d'annonce restreint
 - Éléments supposés / Limitation de l'étendue du contrôle
 - Conseil / Autres prestations / Collaboration à la tenue de la comptabilité
- ~ Opinion de l'ASR sur le contrôle restreint conformément au rapport d'activité 2013 (voir Avant-propos)

Le rapport . un aperçu

Texte normal	Éléments entraînant une modification de l'appréciation de contrôle							
Les comptes annuels sont conformes à la loi et aux statuts	Divergences d'opinion				Limitation de l'étendue du contrôle			
Pas d'éléments (négatifs)	Élément constaté		Élément supposé		L'incidence possible n'est pas déterminante		L'incidence possible est déterminante	
	L'image n'est pas radicalement modifiée	L'image est radicalement modifiée	L'image n'est pas radicalement modifiée	L'image est radicalement modifiée				
Appréciation de contrôle non modifiée	Appréciation de contrôle avec réserve	Appréciation de contrôle négative	Appréciation de contrôle avec réserve	Impossibilité de délivrer une appréciation	Appréciation de contrôle avec réserve	Impossibilité de délivrer une appréciation		
cf. III.4.4.2 Exemples 0 à 7	cf. III.4.4.3 Exemples 1 à 4	cf. III.4.4.3 Exemples 7 à 12	cf. III.4.4.3 Exemple 5	cf. III.4.4.3 Exemple 14	cf. III.4.4.3 Exemple 6	cf. III.4.4.3 Exemples 15 et 16		
Lors de notre révision, nous n'avons pas rencontré d'éléments dont nous devons conclure que les comptes annuels ainsi que la proposition relative à l'emploi du bénéfice ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.	Lors de notre révision, nous n'avons pas constaté d'éléments dont nous devons conclure qu'il y a une incidence en lien avec l'emploi du bénéfice ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.	En raison de l'incidence de l'élément présenté au paragraphe précédent, les comptes annuels ainsi que la proposition relative à l'emploi du bénéfice ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.	Lors de notre révision, nous n'avons pas constaté d'éléments dont nous devons conclure que les comptes annuels ainsi que la proposition relative à l'emploi du bénéfice ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.	En raison de l'incidence possible de l'hypothèse présentée au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure de délivrer une appréciation.	Lors de notre révision, nous n'avons pas constaté d'éléments dont nous devons conclure que les comptes annuels ainsi que la proposition relative à l'emploi du bénéfice ne sont pas conformes à la loi et aux statuts.	En raison de l'incidence possible de l'élément présenté au paragraphe précédent, nous ne sommes pas en mesure de délivrer une appréciation.		

Tableau 20 page 212 du MSA Contrôle restreint

Contrôle restreint É Le nouveau tome du MSA

43

Image radicalement modifiée

➤ Rappel concernant la modification d'une opinion de contrôle

- Seuls des éléments essentiels conduisent à une réserve
- Il appartient au réviseur de juger si l'image globale est radicalement modifiée ou non
- Il y a souvent modification radicale lorsque

- le caractère essentiel global est dépassé
- les comptes annuels sont erronés et/ou incomplets et/ou qu'il y a une incidence en lien avec
 - 725 CO et / ou
 - le principe de going concern et / ou
 - l'emploi du bénéfice

Pas écrit ainsi dans le MSA

Contrôle restreint É Le nouveau tome du MSA

Devoir de annonce restreint

~ Aujourd'hui, le devoir de annonce restreint dans le cas d'un contrôle restreint ne fait clairement plus débat

~ Mais . quels faits doivent être signalés?

~ Le MSA Contrôle restreint répond:

- Avis obligatoire:

Art. CO	Désignation	Infractions à la loi constatées lors de l'exécution du contrôle restreint
725	Perte de capital et surendettement	Non convocation de l'assemblée générale Absence de mesures d'assainissement

Devoir de annonce restreint

- Mentions possibles si les infractions sont importantes pour le lecteur du rapport désireux de se forger une opinion

Art. CO	Titre	Infractions à des dispositions légales constatées lors de l'exécution du contrôle restreint
659	Actions propres	Acquisition de ses propres actions malgré l'inexistence de réserves librement disponibles Dépassement de la limite de 10% pour l'acquisition des actions propres
660	Droit au bénéfice et liquidation	Inégalité constatée dans le traitement des actionnaires lors de la répartition du bénéfice au bilan et du produit de la liquidation
678	Prestations appréciables en argent	Prestations accordées indûment ou de mauvaise foi à des actionnaires, des membres du conseil d'administration ou à des personnes qui leur sont proches
680	Interdiction de restitution des versements	Octroi illicite d'un prêt à un actionnaire ou restitution indue du capital-actions
699	Convocation de l'assemblée générale	Non respect des délais légaux de convocation Remarque: cette mention doit notamment être lue en lien avec les violations des obligations de l'article 725 CO
743	Autres obligations des liquidateurs	Obligation de communiquer le surendettement non remplie

Complément

Incertitude

- “ L'incertitude est un fait, pas une anomalie
- “ Les valeurs estimées contiennent souvent des incertitudes
- “ L'attitude face à l'incertitude dans la présentation des comptes est déterminante pour l'évaluation par le réviseur
- “ Le réviseur recueille des éléments probants sur des estimations
- “ Si incertitudes très significatives → présentation requise dans l'annexe

Autres nouveautés du tome du MSA

Si les comptes annuels précédents ont été contrôlés par un autre réviseur, il est opportun d'en faire mention dans le rapport:

«Le contrôle restreint des indications de l'exercice précédent a été effectué par un autre organe de révision. Ce dernier a exprimé une opinion non modifiée() dans son rapport du 0 . ».*

(* ou modification, le cas échéant)

→ Étendre les opérations de contrôle aux soldes d'ouverture

Absence de contrôle l'année précédente

Mentionner dans le rapport:

«Les chiffres comparatifs mentionnés dans les comptes annuels n'ont pas été contrôlés.»

→ Mentionner également ce fait dans les comptes annuels eux-mêmes

→ Étendre les opérations de contrôle aux soldes d'ouverture

Conclusion

- ~ Le tome du MSA sur le contrôle restreint a/nq (contrairement à ce que l'affirmation de certains dans la profession)
- ~ pas entraîné de modification de la NCR
- ~ uniquement apporté des précisions et des clarifications sur des questions rencontrées dans la pratique
- ~ pas entraîné de durcissement des travaux dans la pratique du contrôle restreint
- ~ pas entraîné de adaptation de la procédure de contrôle (planification, exécution, achèvement)
- ~ prévu quelques adaptations (amélioration) minimales dans le rapport

Le contrôle restreint demeure, y compris après la publication du tome du MSA sur le «Contrôle restreint», un contrôle prescrit par la loi qui doit être réalisé conformément à la NCR.