



**EXPERT  
SUISSE**

Audit  
Fiscalité  
Fiduciaire

# Document de prise de position concernant les confirmations pré-rédigées

Date de la première publication: 21 juillet 2016

Dernières modifications le: -

## **Sommaire**

I. Contexte et sujet .....	3
II. Types de mandats possibles .....	4
III. Exemples d'application .....	7
IV. Sujets de discussion.....	7
V. Notre offre d'entretien.....	9

## **I. Contexte et sujet**

De plus en plus souvent, le législateur, les offices fédéraux, les autorités publiques, les banques et d'autres institutions rédigent, fréquemment sous forme électronique, des confirmations et des rapports qui doivent être signés par des experts-comptables ou exigent que l'expert-comptable appose sa signature sur des formulaires ou des relevés (abrégé ci-après les «confirmations pré-rédigées»). En outre, certaines exigences en matière d'audit sont prédéfinies, mais ne concordent pas avec le contenu des confirmations pré-rédigées. Par ailleurs, les confirmations pré-rédigées du donneur d'ordre diffèrent souvent de celles du destinataire. La profession est confrontée à la tâche parfois insoluble d'harmoniser ces prescriptions avec les règles d'organisation et d'éthique professionnelle et d'autres publications techniques applicables (telles que les Normes d'audit suisses).

Le présent document de prise de position publié par EXPERTsuisse a pour but d'initier et de favoriser le dialogue entre la profession et les institutions susmentionnées. Dans le même temps, une aide à la réalisation des prestations d'audit de ce type sera mise à la disposition de la profession.

Les confirmations pré-rédigées présentent souvent les caractéristiques suivantes:

- Il existe une incertitude concernant l'objet (du contrôle). Il arrive que plusieurs objets du mandat soient mentionnés sans être suffisamment distingués. On ne sait pas exactement s'il s'agit de formuler une appréciation générale sur un seul objet (de contrôle) ou des appréciations individuelles sur plusieurs objets (de contrôle) distincts.
- Les critères sur la base desquels l'objet du contrôle est évalué ne sont pas clairs ou il n'existe pas de critères de jugement appropriés. Sans cadre de référence reposant sur des critères appropriés, les conclusions sont exposées aux interprétations individuelles et aux malentendus.
- Les confirmations pré-rédigées sont en général adressées aux utilisateurs prévus, comme les autorités ou les banques, et non au donneur d'ordre. Le rapport de mandat juridique existe toutefois en principe avec le donneur d'ordre.
- La nature et l'étendue des activités effectuées (p. ex. contrôle par échantillonnage au lieu d'un contrôle complet) ne ressortent pas clairement des confirmations pré-rédigées. Les opérations de contrôle à effectuer pour l'opinion d'audit attendue ne sont pas toujours proportionnées ou économiques dans le contexte des décisions à prendre sur la base de cette opinion.
- L'expert-comptable est souvent désigné comme organe de révision dans les confirmations pré-rédigées, ce qui renvoie à sa fonction d'organe. Cependant, lors d'opérations de contrôle en rapport avec des confirmations pré-rédigées, il s'agit en général de contrôles sur mandat pour lesquels l'expert-comptable n'est

responsable qu'envers le donneur d'ordre, conformément à l'art. 398 CO. Pour de tels mandats, les conditions générales du mandataire sont applicables.

- L'organe de révision ne devrait se désigner en tant que tel que lorsque cela est prévu de manière obligatoire en vertu de dispositions légales.
- Une limitation de l'utilisation ou de la transmission n'est pas prévue.
- La signature de l'expert-comptable est souvent juste au-dessous ou juste à côté de celle du mandant, de sorte qu'une délimitation de leurs responsabilités respectives n'apparaît pas que difficilement, voire pas du tout. Alors que le mandant est par exemple responsable de l'établissement et de la remise d'une demande en temps voulu, l'expert-comptable émet une opinion sous sa propre responsabilité sur les informations qui y figurent, opinion qui ne doit pas être établie d'avance par des pré-formulations contraignantes.

En raison des règles d'organisation et d'éthique professionnelle et d'autres positions officielles applicables, les experts-comptables devront souvent refuser de signer des confirmations pré-rédigées de ce type. Il existe en outre un risque de décalage entre les travaux de contrôle réellement effectués et les déclarations qui pourraient être extraites isolément de la confirmation pré-rédigée. Dans la pratique, on délivre donc souvent des confirmations ou des rapports sur la base de principes ou de normes déterminés par EXPERTsuisse ou par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), en lieu et place de la confirmation pré-rédigée ou en complément de la signature de la confirmation pré-rédigée avec l'inclusion d'une référence à la confirmation émise selon les principes professionnels, avec parfois l'indication que celle-ci est constitutive. Les deux confirmations sont intimement liées.

Néanmoins, un grand nombre des institutions précitées n'acceptent pas ces solutions d'un rapport distinct. Cela peut donner lieu à de sérieux préjudices économiques pour les mandants.

## **II. Types de mandats possibles**

**Les informations financières historiques**, comme les comptes annuels, peuvent être soumises à un audit avec assurance raisonnable (Full scope audit) ou à un examen succinct (Review) avec assurance limitée. L'expert-comptable rédige en conséquence une opinion d'audit ou une appréciation, avec une assurance raisonnable ou une assurance limitée. Pour l'audit complet ou l'examen succinct, il existe les Normes d'audit suisses (NAS) adoptées par EXPERTsuisse, ainsi que, sur le plan international, les International Standards on Auditing (ISA) définies par l'IAASB ou les International Standards on Review Engagement (ISRE). Aucune opinion n'est formulée si un mandat est effectué à l'aide de procédures convenues

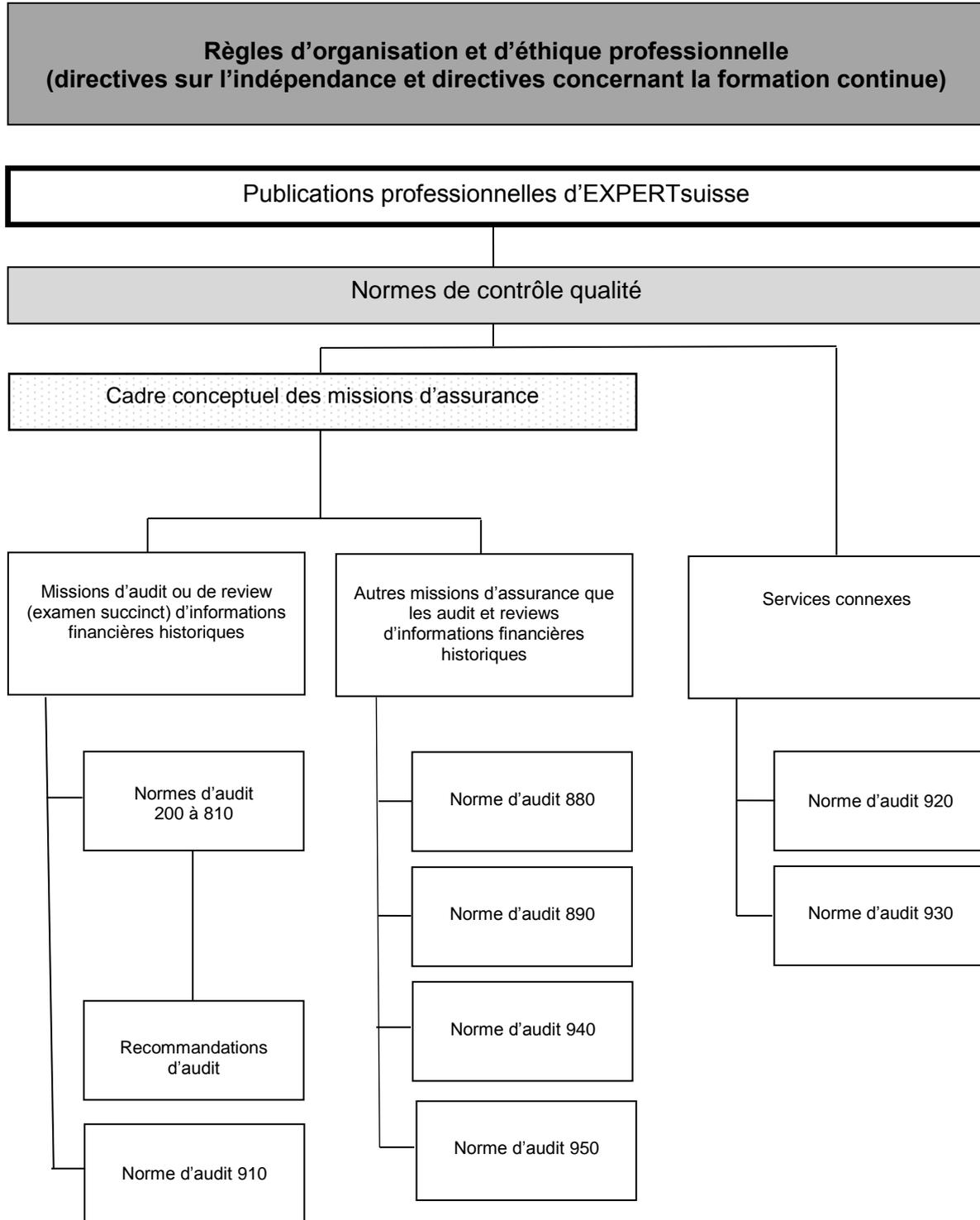
(Agreed-Upon Procedures, NAS 920/ISRS 4400). A la place, on établit alors un rapport sur les faits constatés.

Outre les informations financières historiques, des informations financières **pro forma** (NAS 950/ISAE 3000 ou, le cas échéant, ISAE 3420) ou **prévisionnelles** (NAS 940) peuvent par exemple faire l'objet d'un audit. Ces dernières ne sont pas examinées de manière plus approfondie ci-après en raison de la complexité des questions connexes. La même chose vaut pour la compilation d'informations financières par des experts-comptables (NAS 930).

Ce sont souvent des informations non financières qui font l'objet de confirmations pré-rédigées, comme par exemple le nombre de collaborateurs ou l'utilisation conforme des ressources. Pour de tels audits, il convient d'appliquer la NAS 950 «Missions d'assurance autres que les missions d'audit ou de review (examen succinct) d'informations financières historiques» et l'International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised) «Assurance Engagement Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information».

L'exécution de mandats à l'aide de procédures convenues en rapport avec des informations financières s'effectue selon la NAS 920 ou l'ISRS 4400.

Les normes à appliquer dans chaque cas doivent être classées comme suit dans la structure des publications professionnelles d'EXPERTsuisse:



### **III. Exemples d'application**

EXPERTsuisse a créé des modèles dans les domaines suivants:

- Confirmation du chiffre d'affaires
- Confirmation du caractère habituel des conditions de travail en termes sectoriels et géographiques ainsi que de l'égalité des salaires entre les hommes et les femmes
- Certifications relatives à la nationalité des actionnaires en lien avec la loi fédérale sur l'acquisition d'immeubles par des personnes à l'étranger (LFAIE) et l'ordonnance y afférente (OAIE)
- Confirmation relative à des audits d'actes de défaut de biens selon l'art. 64a, al. 8, de la loi fédérale sur l'assurance-maladie (LAMal) ainsi que l'article 105j de l'ordonnance sur l'assurance-maladie (OAMal)
- Confirmation de l'exactitude et de l'intégralité de la livraison des données pour la compensation des risques

### **IV. Sujets de discussion**

#### **Délimitation claire des responsabilités**

Dans la confirmation ou le rapport de l'expert-comptable (ci-après confirmation), les responsabilités du mandant et de l'expert-comptable doivent être décrites et délimitées clairement, par exemple en précisant que le mandant est responsable de l'exactitude des informations et l'expert-comptable d'un audit en bonne et due forme.

#### **Délimitation claire de l'objet du contrôle**

L'objet du contrôle doit être délimité clairement dans les exigences sous-jacentes de l'audit et stipulé dans la confirmation. Cela est nécessaire pour que le mandat d'audit soit défini clairement et que les destinataires de la confirmation puissent interpréter correctement l'opinion d'audit émise. Il faut notamment préciser s'il s'agit d'émettre une opinion générale sur un objet (de contrôle) unique ou des opinions individuelles sur plusieurs objets (de contrôle) distincts.

#### **Définition de critères clairs**

Des critères clairs doivent être définis dans les exigences sous-jacentes de l'audit et indiqués dans la confirmation. Sans échelle d'appréciation claire, il est impossible d'effectuer une mesure ou une évaluation claire des faits sous-jacents ou d'émettre une opinion d'audit objective.

### **Faisabilité pratique, proportionnalité et rentabilité de l'audit**

Il est en général impossible d'obtenir une assurance absolue pour émettre une opinion d'audit. Les exigences d'audit ne doivent donc pas dépasser les limites de la faisabilité pratique. L'approche qui est appropriée dans chaque cas est définie par les principes de proportionnalité et de rentabilité:

- La proportionnalité porte sur les besoins en information des utilisateurs envisagés ou les décisions qu'ils comptent prendre sur la base des résultats d'audit. L'assurance d'audit requise dans chaque cas dépend des circonstances particulières du mandat. La règle suivante s'applique en principe: plus les conséquences possibles d'une opinion d'audit inexacte sont importantes, plus l'assurance d'audit requise est élevée.
- En ce qui concerne la rentabilité, il importe de trouver un juste équilibre entre la fiabilité des informations et leur coût. Les utilisateurs d'une confirmation s'attendent à ce que l'expert-comptable forme une opinion d'audit dans un délai raisonnable et à un coût raisonnable, mais sont conscients que, dans de nombreux cas concrets, il n'est pas possible d'examiner toutes les informations disponibles ou d'apprécier tous les faits de manière exhaustive.

### **Clarté de l'opinion d'audit**

L'opinion ne doit pas suggérer une procédure d'audit qui n'a pas été utilisée en réalité ou qui n'aurait pas dû être suivie a priori. Par exemple, une opinion d'audit ne doit pas donner l'impression qu'une assurance d'audit était plus élevée que celle que l'audit a permis d'atteindre.

Dans la formulation de la confirmation, il faut s'assurer que l'opinion d'audit se rapporte au même objet de contrôle et aux critères qui ont été définis dans les exigences d'audit.

### **Nécessité de pouvoir modifier l'opinion d'audit et d'insérer des remarques dans la confirmation**

Conformément aux dispositions des Directives sur l'indépendance (DI), l'expert-comptable est tenu d'exercer sa profession sous sa propre responsabilité et en toute indépendance. Il est donc inhérent à l'audit par un expert-comptable que celui-ci forme son opinion d'audit lui-même et qu'il prend ses décisions de façon autonome. A l'issue de son audit, l'expert-comptable émet soit une opinion d'audit avec ou sans réserve, soit une opinion d'audit défavorable. Si l'expert-comptable n'est pas en mesure d'exprimer une opinion d'audit pour cause de limitation à l'étendue des travaux d'audit, il déclare son impossibilité d'exprimer une opinion. Dans la confirmation que doit fournir l'expert-comptable, il doit donc être possible de modifier l'opinion d'audit. L'expert-comptable n'a pas pour obligation professionnelle d'émettre uniquement des opinions d'audit sans réserve.

En outre, l'expert-comptable peut juger nécessaire de souligner, dans sa confirmation, des spécificités qui n'affectent pas l'opinion d'audit. Cette possibilité doit aussi être conférée à l'auditeur.

#### **Envoi au donneur d'ordre et délimitation du cercle des destinataires**

Les confirmations pré-rédigées sont en général adressées aux utilisateurs envisagés, comme les autorités ou les banques, et non au donneur d'ordre. Néanmoins, il est possible de faire référence à l'utilisation prévue dans la confirmation ou de nommer les utilisateurs envisagés ainsi que les conditions qui s'appliquent à ces groupes («Notre confirmation est exclusivement destinée à la société ABC et à la société DEF et ne doit pas être transmise à des tiers ni utilisée par des tiers.»).

#### **V. Notre offre d'entretien**

Dans le contexte d'une demande croissante pour les missions d'assurance, EXPERTsuisse est ouverte au dialogue et n'hésite pas à s'engager le plus tôt possible lors de l'élaboration de prescriptions d'audit et de rapports ou confirmations à délivrer. Nous pouvons tirer parti de l'expertise diversifiée de nos membres dans leurs domaines respectifs. Nos comités fournissent du travail de fond de haute qualité. De par leur activité professionnelle, nos membres disposent de connaissances approfondies sur l'activité et le contexte économique et juridique des entreprises concernées. Les expertises techniques et sectorielles sont conjuguées chez EXPERTsuisse afin d'assurer une approche homogène. Cela permet de réduire les coûts de transaction et de garantir une qualité excellente.

Un échange entre les institutions et EXPERTsuisse permet de définir des prestations et des rapports d'audit adaptés aux circonstances et de réduire tout décalage entre les attentes et la réalité.