

PETER LEIBFRIED
MARC SAGER

INFLUENCE DE L'AUDIT SUR LA QUALITÉ DES COMPTES ANNUELS

Etude ACA-HSG: écart positif par rapport aux attentes*

Le résultat du travail de l'organe de révision est souvent réduit à la remise du rapport de révision. Or, c'est oublier que la collaboration régulière entre l'auditeur et l'entreprise peut apporter de nombreux effets positifs sur la qualité des rapports financiers. Ces interactions ont été étudiées de près dans le cadre d'une étude de terrain réalisée par l'Institut d'Accounting, Controlling et Auditing de l'Université de Saint-Gall (ACA-HSG).

1. INTRODUCTION

Dans l'opinion du public et des médias, le travail de l'organe de révision se limite usuellement à rendre un bref rapport de révision d'une page, «qui ne contient en général de toute façon aucun élément critique».

Mais en coulisses, la réalité est bien différente: lors d'un contrôle, de nombreuses adaptations et améliorations sont apportées aussi bien aux comptes annuels qu'aux processus sous-jacents. De plus, l'organe de révision est régulièrement en contact avec l'entreprise également en dehors de l'audit annuel et contribue ainsi à une amélioration constante de la qualité. On peut donc supposer que le rôle de l'organe de révision est bien plus important que ne le laissent penser de prime abord les seuls rapports de révision. Il est en effet un organe de l'administration de la justice et contribue, à de multiples égards et dans l'intérêt public, à fournir des informations économiques fiables.

Les attentes, dont la profession et les milieux académiques ont fréquemment fait état, ne consistent donc pas tant dans le fait que le public souhaite «autre chose» que ce que l'auditeur est à même de fournir. Autrement dit, il ne s'agit pas de combler un «écart négatif par rapport aux attentes». Le problème réside plutôt dans le fait qu'il existe une sorte d'«écart positif par rapport aux attentes», en ce sens que le bénéfice que le public retire du contrôle sur le plan de la qualité des rapports financiers dépasse largement ce qu'il peut percevoir directement sur la base des seuls rapports de révision.

Car avant que le rapport soit établi, de nombreux faits ont eu lieu, qui ne sont pas explicitement mentionnés dans celui-ci.

Ce décalage a pour effet que l'importance de la révision est souvent sous-estimée aux yeux du public. L'étude présentée ici a pour but de mettre en lumière la plus-value générée par la révision, au-delà de la remise du rapport de révision, et de contribuer ainsi à porter un jugement plus réaliste sur l'importance de la révision. L'étude a été réalisée sur mandat de la *Chambre fiduciaire* avec la participation des principaux cabinets d'audit de Suisse et de l'institut d'économie d'entreprise de l'Université de Zurich (Institut für Betriebswirtschaftslehre, Prof. Dr. Reto Eberle).

2. MÉTHODOLOGIE ET ÉCHANTILLONNAGE

Entre le 1er janvier et le 6 octobre 2014, les responsables d'audit des cinq plus grands cabinets d'audit de Suisse et leurs clients ont été interrogés par paires [1]. Les responsables d'audit (dans 60% des cas des associés) étaient invités à répondre à 46 questions, tandis que les clients d'audit, à savoir le CFO (dans la moitié des cas) ou la personne responsable de l'établissement des comptes annuels (p. ex. le responsable de la comptabilité financière), étaient interrogés sur 24 questions [2].

Au total, 125 responsables d'audit et leurs clients ont été sollicités par écrit. L'identification des différentes paires s'est effectuée avec l'aide de la direction des cabinets d'audit respectifs. Le taux de réponse s'est élevé à 42% du côté des auditeurs et à 36% du côté des clients, soit tout juste 39% au total

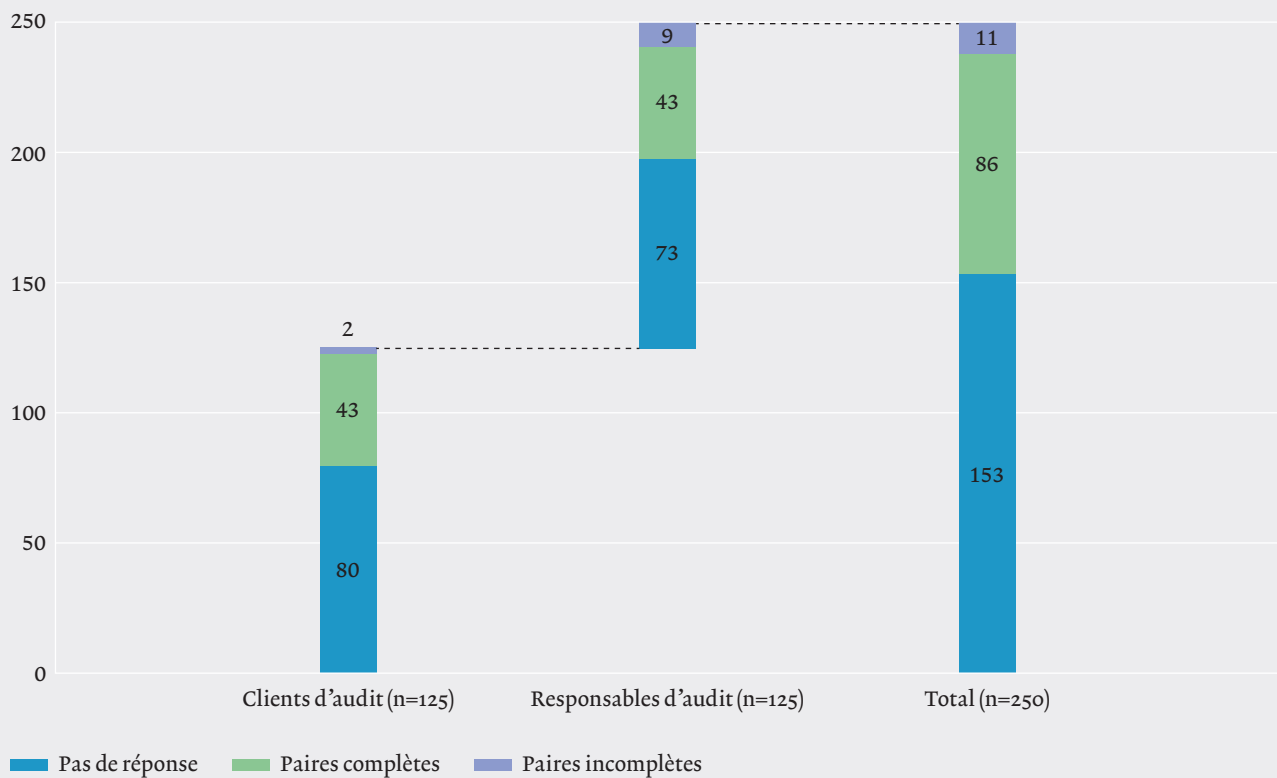


PETER LEIBFRIED,
PROF. DR. OEC., MBA, CPA,
TITULAIRE DE LA CHAIRE
AUDIT AND ACCOUNTING,
DIRECTEUR DE L'INSTITUTE
OF ACCOUNTING,
CONTROL AND AUDITING,
UNIVERSITÉ DE ST-GALL,
ST-GALL



MARC SAGER,
M.A. HSG, CMA, DOCTORANT
ET COLLABORATEUR
SCIENTIFIQUE À L'INSTITUT
D'ACCOUNTING,
CONTROLLING ET AUDITING
(ACA-HSG), UNIVERSITÉ
DE ST-GALL

Tableau 1: **COLLECTE DES DONNÉES ET ÉCHANTILLON**
Selon le nombre de questionnaires



(cf. *tableau 1*). Seules les paires complètes auditeur-client (n=43, soit 86 questionnaires) ont été intégrées dans l'évaluation. C'est pourquoi 11 questionnaires ont dû être exclus de l'analyse faute de réponse de l'une ou l'autre partie. Sur 9 de ces cas, le questionnaire manquant était celui du client. Le *tableau 2* donne des indications sur les caractéristiques de l'échantillon de clients.

Les propriétés de la population ne sont pas entièrement connues. C'est pourquoi il n'est par nature pas possible d'émettre une opinion sur la représentativité de l'échantil-

lonne. Il n'existe en effet aucune connaissance précise sur la structure de la population (durée de la relation client, répartition géographique, taille, forme juridique, etc.) de l'ensemble des entreprises révisées par les cinq plus grands cabinets d'audit de Suisse. En outre, l'échantillon n'a pas été sélectionné selon une méthode aléatoire, mais de façon réfléchi. La désignation des paires interrogées incombait aux cabinets d'audit concernés. Le mode de sélection réfléchi ne reflète donc pas des tendances représentatives quant à la répartition des caractéristiques de l'échantillon (biais de sélection). Par rapport à la population, les aspects positifs de la relation de mandat peuvent avoir été pondérés avec trop d'optimisme, alors que les points désavantageux peuvent avoir été trop faiblement pris en compte. Le caractère strictement confidentiel des informations ne permet que très rarement d'analyser directement les éléments effectifs survenus dans le cadre d'une révision, raison pour laquelle ces compromis n'ont pas pu être évités. La présente étude fournit par ailleurs, au sens d'une étude exploratoire, des éléments de départ pour des approfondissements et élargissements ultérieurs.

«Dans toutes les relations de mandat analysées, il existe aussi un contact régulier en cours d'année en dehors du contrôle des comptes annuels.»

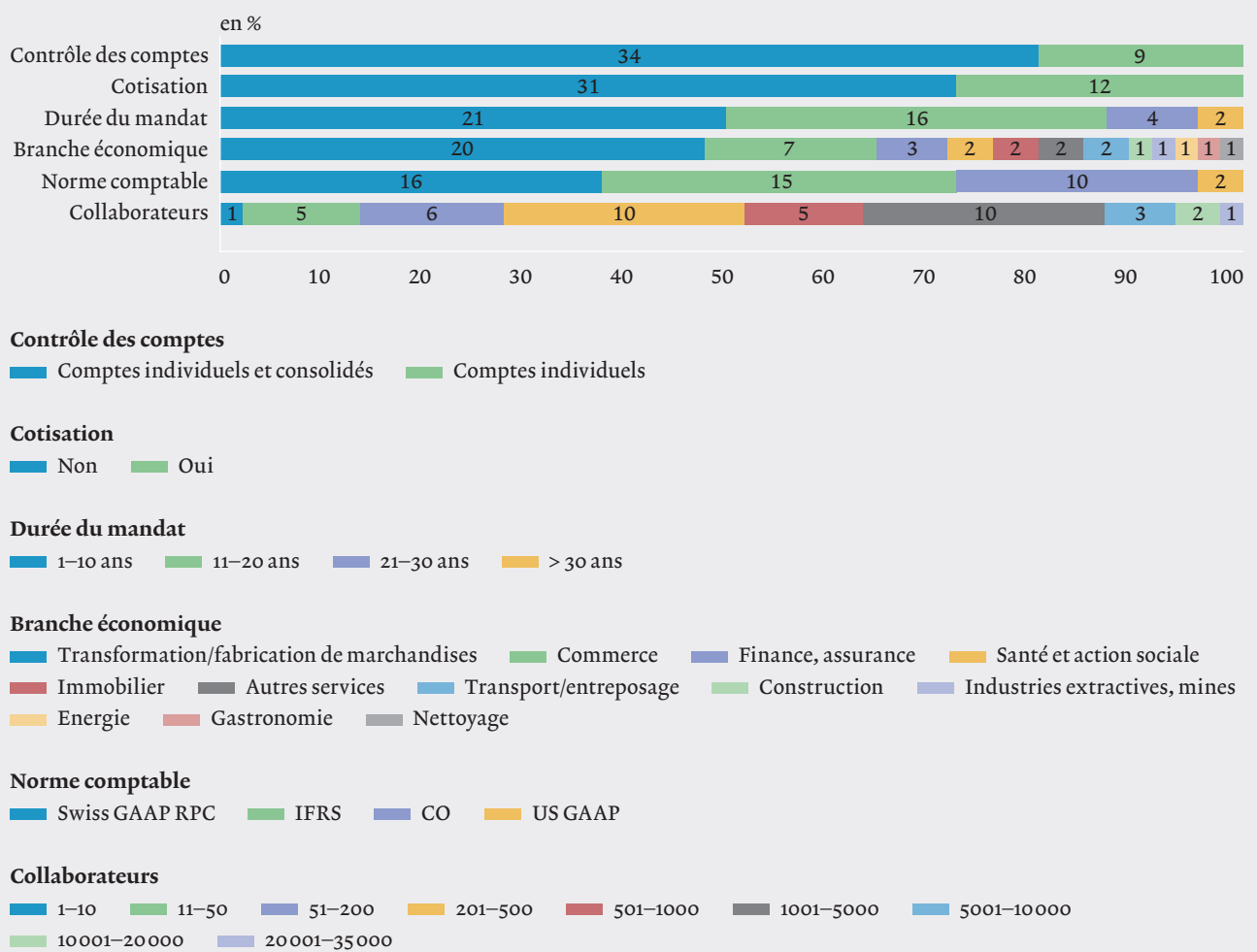
lon. Il n'existe en effet aucune connaissance précise sur la structure de la population (durée de la relation client, répartition géographique, taille, forme juridique, etc.) de l'ensemble des entreprises révisées par les cinq plus grands cabinets d'audit de Suisse. En outre, l'échantillon n'a pas été sélectionné selon une méthode aléatoire, mais de façon réfléchi. La désignation des paires interrogées incombait aux cabinets d'audit concernés. Le mode de sélection réfléchi ne

3. PRINCIPAUX RÉSULTATS

3.1 Contacts avant la révision. Dans toutes les relations de mandat analysées, il existe aussi un contact régulier en cours d'année en dehors du contrôle des comptes annuels. Les clients sont le plus souvent très satisfaits de la disponibilité de leur auditeur. Plus de la moitié des auditeurs affirment être en moyenne au moins une fois par mois en contact avec leur client. De tels contacts en cours d'année ont lieu, à égale fréquence, à l'initiative aussi bien du client que de l'auditeur. Chez les auditeurs, les personnes qui servent de premier interlocuteur pour les clients se situent majoritairement aux degrés élevés de la hiérarchie.

La plupart des services demandés par les clients concernent aussi bien des conseils que des clarifications précoces en vue du contrôle des comptes annuels. Il s'agit principalement de

Tableau 2: **CARACTÉRISTIQUES DES CLIENTS D'AUDIT SONDÉS**
Selon le nombre d'entreprises; n=43



questions qui relèvent du domaine de compétence technique fondamentale de l'auditeur (présentation des comptes, évolution des normes, système de contrôle interne [SCI], fiscalité). En revanche, les échanges sur des questions plus générales d'économie d'entreprise sont relativement rares (cf. tableau 3). Outre des aspects techniques et parfois aussi des questions de transactions d'entreprises, les clients souhaitent un contact plus intensif sur les développements technologiques et les bonnes pratiques dans le domaine comptable.

Sur le plan matériel également, le contact en cours d'année entre l'organe de révision et le client revêt une importance considérable. Dans deux tiers des cas, il a une influence moyenne, voire importante sur la présentation des opérations commerciales.

De plus, il en résulte pour environ 44% des clients interrogés une influence moyenne (principalement de nature matérielle) sur l'organisation des opérations commerciales (cf. tableau 4). Ainsi, non seulement la présentation comptable mais aussi l'organisation des faits sont influencées par les contacts en cours d'année. L'organe de révision contribue donc, d'une part, à éviter des erreurs déjà en cours d'année. D'autre part, il aide les entreprises à organiser les faits en

fonction des exigences des normes comptables. Selon le cas, l'organe de révision remplit un rôle de conseiller et compense les connaissances qui font défaut au sein de l'entreprise, ou encore de «sparring-partner» critique, sollicité pour donner son approbation sur certains points.

Clients et auditeurs s'accordent dans une très large mesure sur le fait que le principal apport de la concertation en cours d'année réside dans la plus grande efficacité des opé-

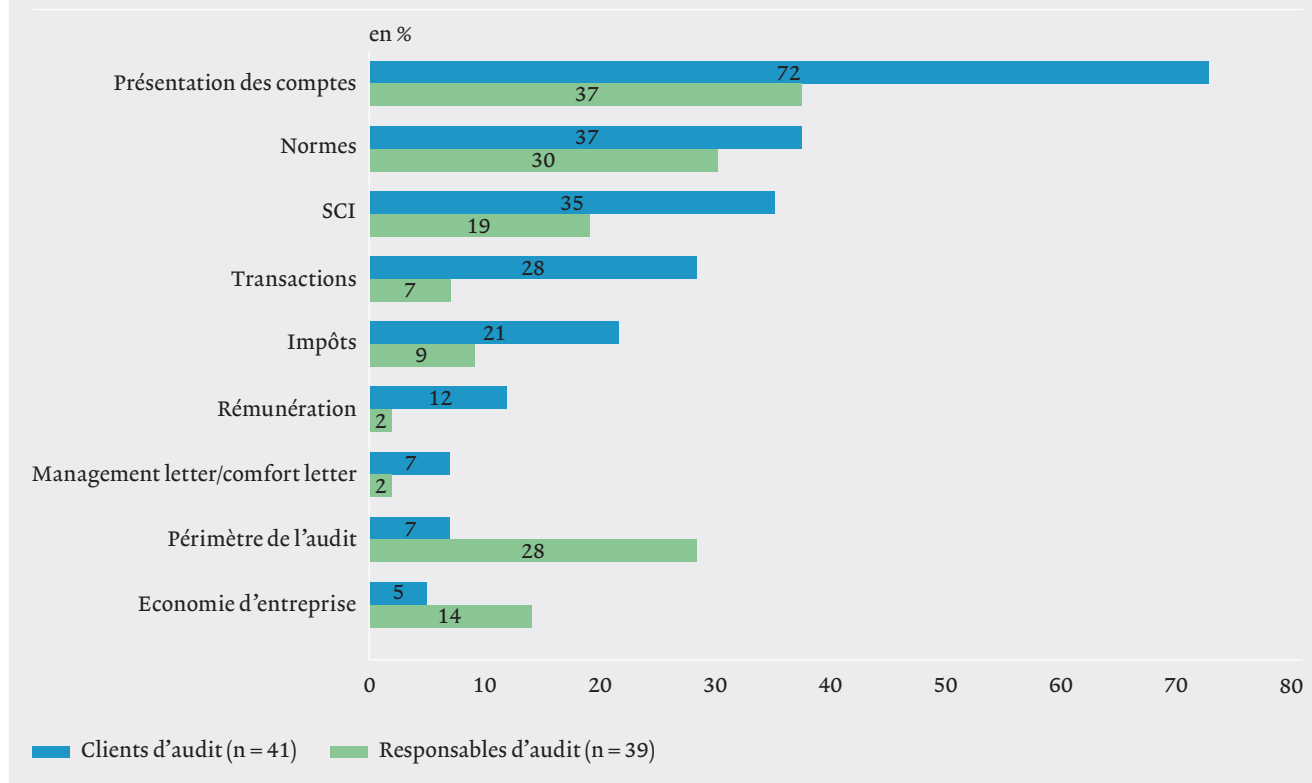
«Sur le plan matériel, le contact en cours d'année entre l'organe de révision et le client revêt une importance considérable.»

rations de contrôle, suivie de l'amélioration de la qualité des comptes annuels et d'une sécurité accrue. Par comparaison, des inconvénients sont très rarement évoqués et concernent éventuellement les frais ou l'immobilisation de ressources.

Compte tenu de son importance élevée, la collaboration en cours d'année peut sans doute être facturée à hauteur de 20% en moyenne du montant des honoraires pour le contrôle

Tableau 3: **PONDÉRATION THÉMATIQUE DES DEMANDES DES CLIENTS ET DES AUDITEURS EN COURS D'ANNEE**

Selon le pourcentage des clients et des responsables d'audit



des comptes annuels. Cependant, env. 56% des auditeurs facturent ces concertations en cours d'année pour un montant ne dépassant pas 10% des honoraires, et près de 28% des sondés ne sont pas en mesure de facturer les frais occasionnés par ces prestations de services supplémentaires. Il se peut aussi que, pour bon nombre de mandats, ce type de collaboration soit calculé dans le montant global des honoraires pour le contrôle des comptes annuels.

3.2 Collaboration permanente durant le contrôle. Les auditeurs fournissent des prestations de services supplémentaires également durant le contrôle lui-même. Il s'agit en particulier de soutiens aux clients en matière de présentation ou dans des questions d'opérations comptables (réconciliations, attestations, documentation, recherche d'erreurs). Il arrive parfois aussi que des prestations soient fournies dans des domaines connexes, comme l'informatique ou la fiscalité.

Mais les services particulièrement importants pour la qualité des rapports financiers concernent les cas où des erreurs significatives sont décelées durant le contrôle. De telles situations ne sont pas du tout exceptionnelles: le *tableau 5* montre que dans pas moins de quatre cas parmi l'échantillon analysé, au moins une erreur portant sur le bénéfice ou les capitaux propres a pu être détectée, qui aurait conduit à une opinion d'audit modifiée si aucune correction n'avait été apportée (catégorie 1). Dans 37% des cas environ, au moins une erreur non significative a été identifiée, qui n'aurait pas conduit à une opinion modifiée si elle n'avait pas été

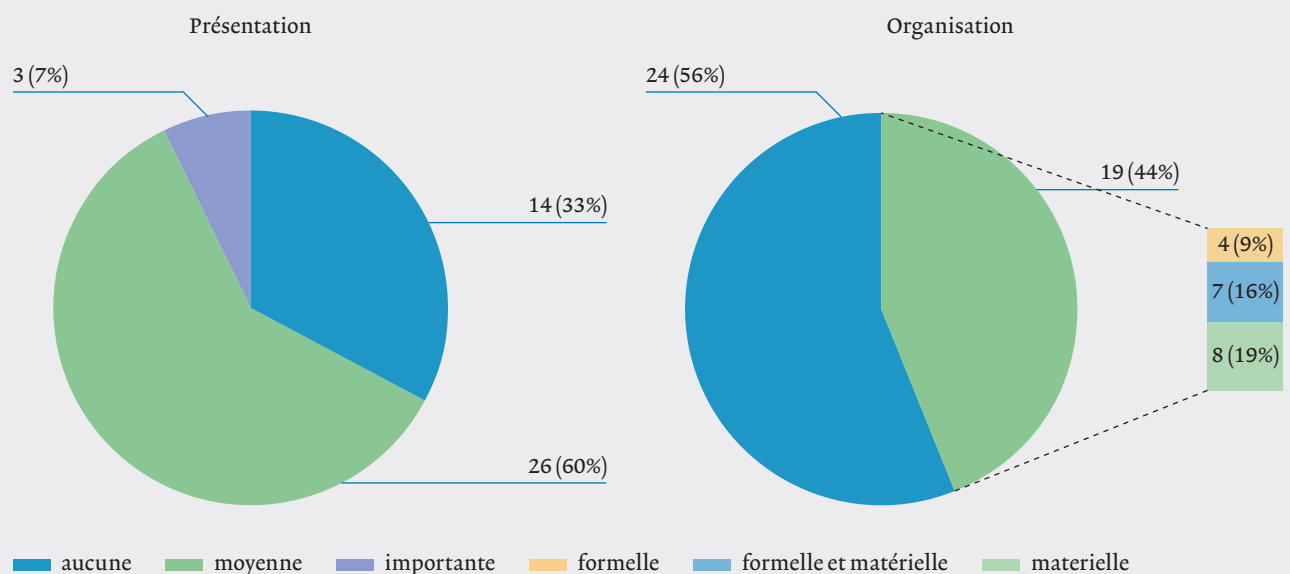
corrigée, mais en raison de laquelle le client a néanmoins procédé à un transfert d'écriture (catégorie 2). Enfin, dans 44% des cas, au moins une erreur de ce type a encore été identifiée, mais qui n'a cependant plus été corrigée (catégorie 3). Ces derniers cas sont aussi importants, car la mise en évidence d'erreurs non significatives contribue à améliorer la qualité de la présentation des comptes pour les périodes suivantes et à éviter que ces sources ne conduisent à l'avenir à des erreurs significatives. La fréquence des constatations du contrôle est comparable, qu'il s'agisse de simples reclassements ou qu'elles concernent des informations de l'annexe. Il en résulte donc les mêmes conclusions.

Il est intéressant de relever que, dans les cas nécessitant un transfert d'écriture suite à des erreurs, près d'un client sur quatre manifeste au moins une légère opposition. Cela peut aussi être interprété comme un indice montrant que l'auditeur est en position de force - le client aurait pu renoncer à une telle correction, du moins pour les erreurs non significatives.

Tant les clients que les auditeurs citent notamment comme facteurs de réussite de la collaboration durant le contrôle la bonne coordination, la constance dans la composition de l'équipe d'audit, la bonne préparation de l'auditeur ainsi que la bonne documentation du client. Les fréquents changements de personnel et les exigences accrues en matière de conformité, pour les auditeurs, constituent - et cela n'a rien d'étonnant - les principaux obstacles à une collaboration efficace et de qualité élevée durant le contrôle, ainsi que l'ont relevé les participants à l'étude.

Tableau 4: **INFLUENCE DES CONCERTATIONS EN COURS D'ANNÉE SUR LES OPÉRATIONS COMMERCIALES DES CLIENTS**

Nombre d'entreprises; n=43



Environ 9 auditeurs sur 10 considèrent que leur indépendance n'est pas menacée en fournissant un soutien supplémentaire dans le cadre du contrôle des comptes annuels.

Les prestations supplémentaires décrites peuvent être décomptées en moyenne à hauteur de 10% du montant des honoraires pour le contrôle des comptes annuels. Cependant, un peu plus d'un quart des sondés n'ont à nouveau pas la possibilité de facturer des frais pour ces prestations de services supplémentaires.

3.3 Collaboration après le contrôle. Un rapport élargi de l'organe de révision est apprécié des clients. Ceux-ci sont entièrement satisfaits des formulations utilisées dans le rapport détaillé et/ou dans la management letter. Plus de 88% des sondés affirment que les points mentionnés dans les rapports sont formulés de façon «claire et univoque» et qu'ils ne nécessitent aucune explication supplémentaire de la part de l'organe de révision. Plus de 86% des clients considèrent ces points comme une plus-value utile permettant d'améliorer la qualité des comptes annuels ultérieurs.

Au moins un point faible d'importance moyenne a été mentionné dans les rapports de plus de la moitié des clients, et au moins un point faible d'importance élevée chez plus d'un quart des clients. La majorité des points faibles relevés par les auditeurs concernent les domaines du SCI, de la présentation des comptes (p. ex. évaluation, impôt sur le chiffre d'affaires, nouveau droit comptable) et de l'organisation (entre autres informatique).

Ici aussi, l'organe de révision contribue à assurer la stabilité du système global et à éviter des erreurs. Les auditeurs attendent, pour 56% environ de tous les clients, qu'au moins les trois quarts de tous les points faibles signalés soient corrigés pour le contrôle des comptes annuels suivant. 93% de

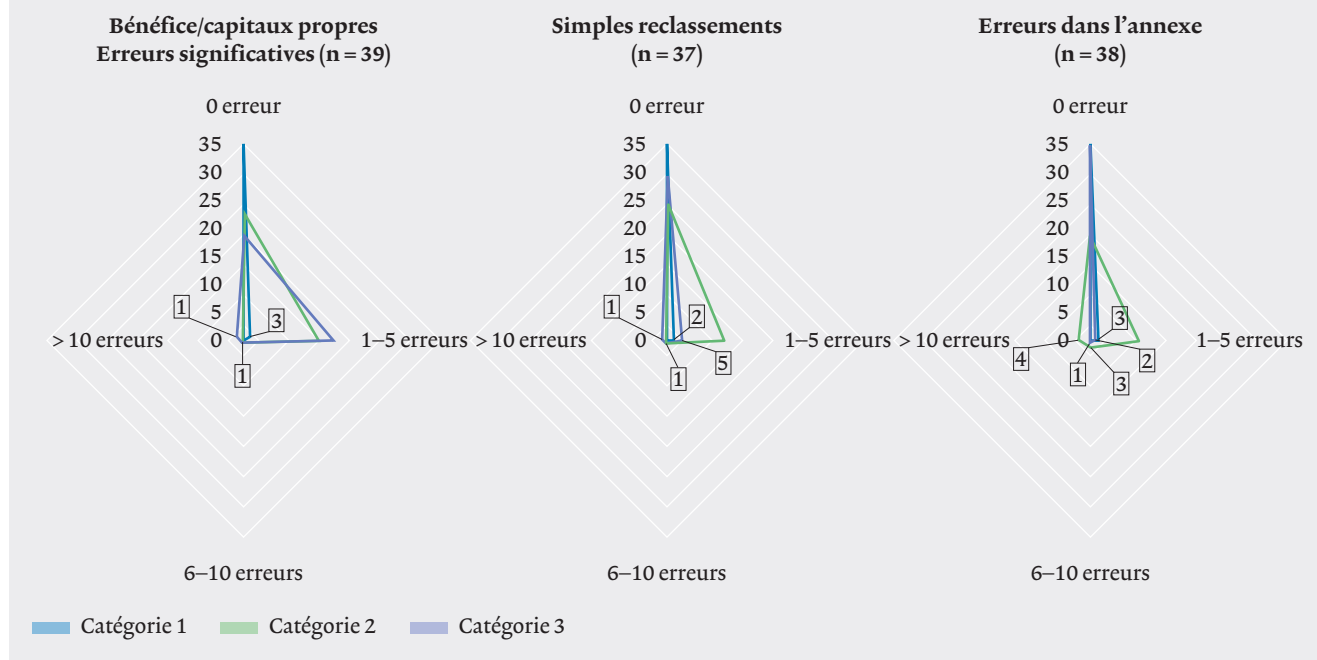
tous les auditeurs affirment que les points évoqués lors de la réunion de conclusion relative à la période d'audit précédente ont été mis en œuvre jusqu'à la réunion de conclusion de la période suivante. Tant du point de vue des clients que des auditeurs, c'est principalement le manque de capacités chez les clients qui fait apparaître des points faibles. En outre, pour les clients, la complexité de la présentation des comptes joue un rôle majeur. De leur côté, les auditeurs ne voient pas de problème dans ce domaine, mais attribuent cependant davantage de poids au manque de connaissances spécialisées et/ou à une disposition insuffisante à améliorer certains processus. Il est intéressant de noter que moins de la moitié de tous les auditeurs (42% environ) offrent activement un soutien afin de corriger les points faibles constatés.

Dans les cas où de telles prestations de services supplémentaires sont fournies, celles-ci peuvent être décomptées en moyenne pour un montant correspondant à 9% du montant des honoraires pour le contrôle des comptes annuels. Environ 28% des sondés n'ont pas la possibilité de facturer les frais occasionnés par ces prestations.

3.4 Contact entre le conseil d'administration et l'auditeur. Il n'est pas étonnant que la réunion de conclusion ait lieu essentiellement avec le CFO du client. Il est cependant surprenant de constater que plus de 37% des clients n'impliquent aucun membre du conseil d'administration dans la réunion de conclusion. A peine 58% de tous les auditeurs participent au maximum à une réunion du conseil d'administration ou du comité d'audit par année. Et presque un quart des auditeurs sondés ne participent dans l'année à aucune réunion de l'organe de direction suprême du client. Pour plus de la moitié des clients (56%), l'organe de révision donne au conseil d'administration ou au comité d'audit des recom-

Tableau 5: **INCOHÉRENCES DÉCELÉES PAR L'AUDITEUR**

Nombre d'entreprises groupées par catégories



mandations orales qui vont au-delà des informations contenues dans les documents écrits. Seulement un quart précisément des conseils d'administration ou comités d'audit demandent activement de telles informations aux auditeurs.

Le contact entre l'organe de révision et le conseil d'administration recèle donc manifestement un potentiel d'amélioration. Compte tenu du faible nombre de demandes adressées activement par des membres du conseil d'administration aux auditeurs, il semblerait que les organes de révision ne soient pas responsables au premier chef de cette situation. Il est possible que le conseil d'administration considère, tant que l'auditeur ne se manifeste pas de lui-même, que tout est en ordre et que la présentation des comptes n'a de toute façon que peu d'importance pour la conduite stratégique de l'entreprise. De son côté, il est possible que l'auditeur ne veuille pas s'imposer et qu'il évite de solliciter le conseil d'administration avec des «questions comptables» au-delà du nécessaire.

4. CONCLUSION

Compte tenu de la difficulté manifeste à accéder aux informations, la présente étude exploratoire ne fournit pas de conclusions statistiquement solides sur la contribution des audits des comptes annuels à la qualité des rapports financiers en Suisse. Néanmoins, certaines tendances peuvent parfaitement être dégagées sur la base des informations recueillies.

Les auditeurs et les clients entretiennent en cours d'année un contact étroit pour prendre en compte leurs besoins mutuels. Les auditeurs soutiennent leurs clients en cas de questions, avant, pendant et après le contrôle des comptes annuels. Cependant, ils ne peuvent souvent pas facturer ces services en plus des honoraires convenus.

Les activités de contrôle permettent aussi régulièrement de déceler des erreurs matérielles. En outre, elles conduisent à de nombreuses constatations supplémentaires qui contribuent à améliorer la qualité des rapports actuels et en particulier futurs. Selon l'appréciation des auditeurs, la collaboration avec les clients ne constitue pas un danger significatif pour leur propre indépendance. Les clients apprécient beaucoup les rapports élargis. Cependant, le contact qui en résulte entre le conseil d'administration et/ou le comité d'audit et l'organe de révision est encore insuffisant. Dans l'ensemble, la contribution de l'organe de révision à la qualité des rapports annuels est manifestement plus importante que le seul texte des rapports ne le laisse supposer. Alors que, dans le cadre du débat sur les attentes à combler, autrement dit l'«écart négatif par rapport aux attentes», la profession a plutôt tendance à minimiser l'importance du rôle qu'elle joue, il serait peut-être judicieux de souligner aussi l'ampleur des tâches qu'elle assume réellement, afin de contribuer à réduire l'«écart positif par rapport aux attentes».

Notes: *Traduction de l'allemand paru dans le numéro 2015/3. 1) La taille des cabinets d'audit est évaluée selon le nombre de mandats. Il en résulte le rapport de force suivant (par ordre décroissant): PricewaterhouseCoopers SA, BDO SA, Ernst & Young SA, KPMG SA, Deloitte SA (cf. www.wer-revidiert-wen.ch/rankings.html, état: 22.7.2014).

2) Responsables d'audit: questionnaire de 11 pages avec 21 questions fermées et 25 questions ouvertes. Les questions fermées sont réparties en questions proposant une alternative unique (p.ex. oui ou non), en questions à choix multiples et en questions proposant un choix de réponses définies (p.ex. code de branche économique). Clients d'au-

dit: questionnaire de 6 pages avec 24 questions, réparties pour moitié en questions fermées et ouvertes. Les questionnaires destinés aux clients ont été volontairement réduits afin d'améliorer le taux de réponses.