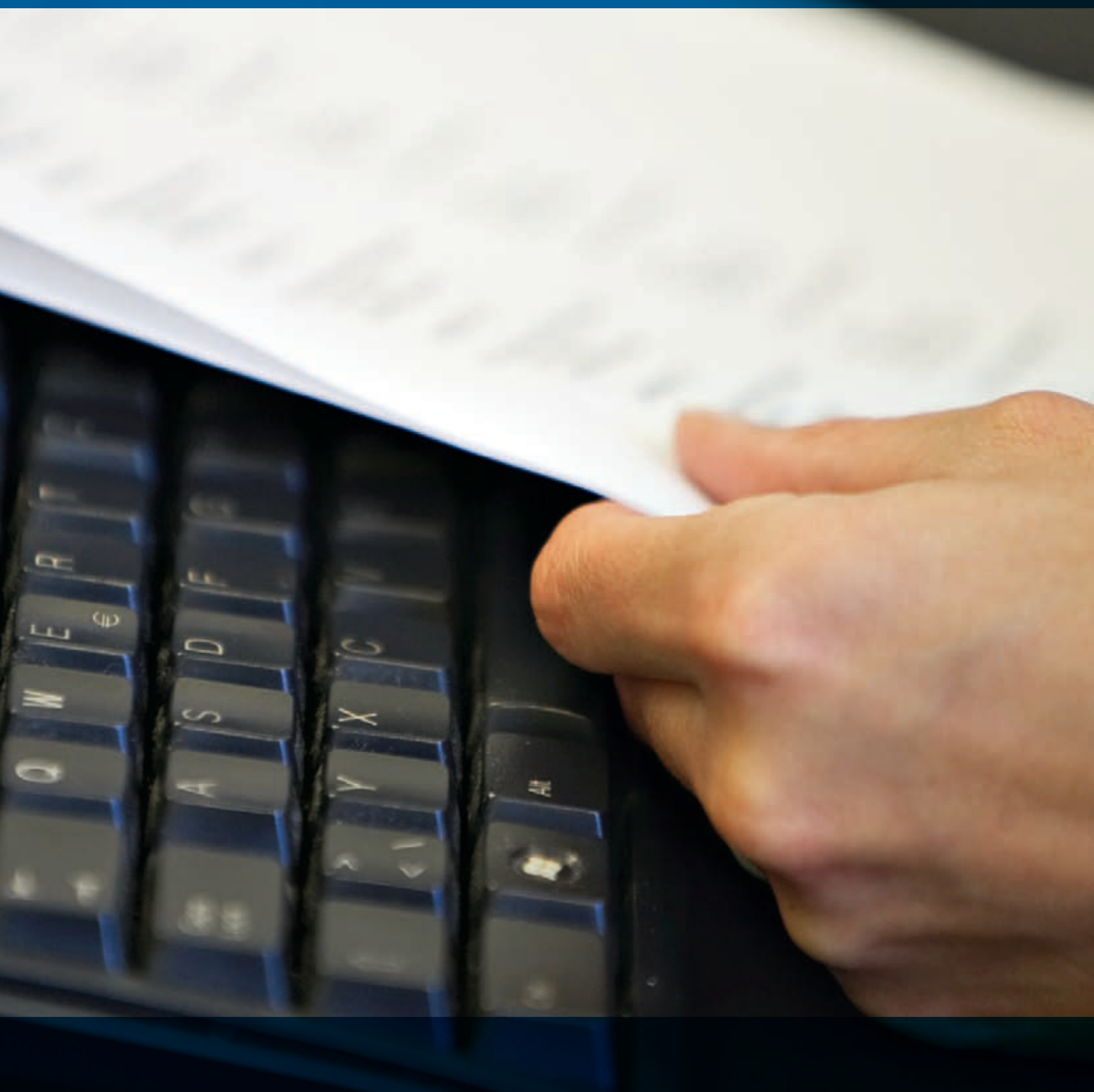




Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR

Rapport d'activité 2008



Impressum

Edition

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR
Bundesgasse 18
Case postale 6023
CH-3001 Berne

Téléphone +41 31 560 22 22

Direction

Autorité fédérale de surveillance en matière
de révision ASR

Conception et graphisme

Moser Graphic Design, Berne

Photos

Clemens Laub, Berne

Impression

Vögeli SA, Langnau i. E.

Ce rapport d'activité est publié en allemand,
en français, en italien et en anglais

Rapport d'activité 2008

Sommaire

Page

3	1	Introduction
3	1.1	Préambule
5	1.2	L'ASR en bref
6	2	Agrément
6	2.1	Généralités
7	2.2	Statistique
8	2.3	Agrément provisoire
8	2.4	Agrément définitif
9	2.5	Leçons de la première année opérationnelle
11	2.6	Obligations de renseigner et de communiquer
12	2.7	Registre ASR
12	2.8	Système modulaire
14	3	Surveillance
14	3.1	Généralités
15	3.2	Structure du marché
17	3.3	Leçons des premières inspections
17	3.3.1	Généralités
18	3.3.2	Inspection des processus internes (Firm Review)
19	3.3.2.1	Culture d'entreprise de la haute direction («Tone at the Top»)
19	3.3.2.2	Déontologie et indépendance
20	3.3.2.3	Acceptation et conservation des clients et des mandats
20	3.3.2.4	Ressources humaines
21	3.3.2.5	Traitement conforme des dossiers
21	3.3.2.6	Contrôle subséquent
22	3.3.3	File Review
24	3.3.4	Conclusion
25	3.4	Inspection des petites entreprises de révision et des entreprises de révision volontairement soumises à la surveillance de l'Etat
25	3.5	Collaboration avec les autres autorités suisses et les bourses
26	3.6	Critères d'inspection 2009
26	3.7	Normes de référence
29	4	Affaires internationales
29	4.1	Généralités
29	4.2	Relations avec l'Union européenne
30	4.3	Relations avec les Etats-Unis
31	4.4	Relations avec les Etats tiers
31	4.5	Meeting IFIAR 2009 en Suisse
32	5	Jurisprudence
32	5.1	Généralités
32	5.2	Formation
34	5.3	Pratique professionnelle
34	5.4	Réputation
35	5.5	Aspects procéduraux
35	5.6	Droits fondamentaux
37		Annexes
37	1	Abréviations
38	2	Tableau financier
39	3	Agréments découlant de lois spéciales

1 Introduction

1.1 Préambule

«La confiance, c'est bien, le contrôle, c'est mieux.» Prêté à tort à Lénine, cet adage est souvent invoqué pour légitimer la surveillance d'Etat, surtout lorsqu'elle vise la transparence du marché de la finance ainsi que la solvabilité et l'intégrité des acteurs économiques. Or, l'arbre cache souvent la forêt: si la surveillance financière s'est bel et bien améliorée au fil des ans, l'éclatement de la bulle financière en 2008 a surpris par son ampleur, inimaginable, pour ne pas dire imprévisible. La surveillance étatique a-t-elle donc échoué? Beaucoup le disent, reprochant aux autorités de surveillance de ne pas avoir été à la hauteur de leur mandat. L'onde de choc n'épargnera guère les autorités de surveillance en matière de révision.

Mais voilà: tout ce qui précède un phénomène n'en est pas forcément la cause. Les liens de causalité hâtifs procèdent d'une erreur de logique que les philosophes connaissent depuis longtemps. Elle ne saurait dès lors devenir une vérité en économie. On ne peut évidemment envisager le problème sans considérer les tâches, les activités et la liberté de manœuvre juridique de l'organe de révision – et les apprécier. Mais il importe avant tout d'analyser le tableau juridique complet de l'entreprise: comme chacun sait, tous les organes d'une société sont responsables du dommage qui leur est imputable du fait de l'exercice fautif de leurs fonctions. Ces organes répondent donc de l'exercice insuffisant de leurs prérogatives. Cette mise en cause touche dès lors non seulement le conseil d'administration et la direction, mais aussi l'organe de révision. La pratique nous montre que l'organe de révision est souvent le premier sujet de droit visé, parce que les dommages à assumer dépassent de loin les possibilités économiques des acteurs opérationnels. Comme le disait métaphoriquement Peter Forstmoser, professeur émérite en droit des sociétés, la meute s'attaque toujours au dernier, regrettant cette bipolarisation entre ceux qui portent la responsabilité et ceux qui subissent les conséquences. En réalité, la mauvaise conduite d'une société est imputable en tout premier lieu à la direction interne de cette société, et en deuxième lieu à ses conseillers d'administration externes. L'organe de révision gravite à l'extérieur de ce système de responsabilité, car il n'a pas pour tâche de participer à la direction de la société, mais seulement d'en réviser les comptes et d'établir le rapport de révision. Etant donné l'indépendance requise par la loi, l'organe de révision intervient donc *post festum* et peut au mieux tirer la sonnette d'alarme pour limi-

ter les dommages, mais n'arrive en général pas à les prévenir. Les créanciers déçus prennent alors de préférence la lanterne rouge des responsabilités pour l'accrocher à l'avant du train. Par ailleurs, le principe de responsabilité solidaire s'applique dès lors qu'un dommage est imputable simultanément à plusieurs acteurs. Face à l'extérieur, chaque fautif doit prendre en charge la totalité du dommage indépendamment de sa culpabilité. Sa part au dommage est ensuite diminuée en fonction de l'échelonnement interne des responsabilités, d'ailleurs souvent au plan juridique seulement, car au plan économique, là où il n'y a plus rien, même le roi perd ses droits. Ce paradoxe entre répartition de la faute et de la responsabilité n'a pas échappé au Conseil fédéral, lequel a proposé dans son message du 21 décembre 2007 aux Chambres fédérales de limiter la responsabilité du réviseur externe à hauteur du montant qui lui serait imputable après répartition. Cette disposition traduit le principe de la responsabilité mesurée non pas à l'aune du dommage, mais de la faute commise, principe établi par le grand juriste allemand Rudolf von Jhering au 19^e siècle déjà.

Ces prémisses induiraient-elles que la surveillance est superflue en matière de révision? Aucunement: le droit de la surveillance, comme le droit en général, a une fonction répressive certes, mais surtout préventive. Il sert à guider les entreprises. Les dispositions légales relatives à l'organe de révision ont été remaniées dans le cadre de la réforme du droit des sociétés, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2008. Le nouveau droit prévoit des allègements, notamment le contrôle restreint pour les petites et moyennes entreprises (PME), voire l'exemption de la révision obligatoire pour les microentreprises. Il est devenu également plus incisif sur d'autres plans. Il introduit par exemple une procédure d'agrément pour toutes les personnes et les entreprises qui entendent fournir des prestations en matière de contrôle ordinaire ou de contrôle restreint. Il soumet par ailleurs à la surveillance de l'Etat les organes de révision des sociétés ouvertes au public. Désormais, le contrôle de la comptabilité et des comptes est réservé aux réviseurs et experts-réviseurs disposant de l'expérience et des qualifications requises. Les révisions de sociétés importantes doivent elles-mêmes faire l'objet d'un contrôle interne régulier sur la forme (conformité à la loi) et sur le fond (conformité aux principes de comptabilité). Le nouveau droit est devenu également plus incisif quant à l'indépendance des réviseurs face aux sociétés clientes. L'enchevê-

trement entre présentation et révision des comptes n'est plus admis, dans l'intérêt des actionnaires et des actants de l'entreprise. En bref, le nouveau droit des sociétés est plus incisif, encore faut-il qu'il soit appliqué à la lettre, et c'est précisément là le but des contrôles réguliers incombant à l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR).

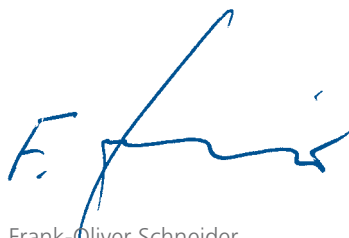
Le premier exercice de l'ASR se caractérise par trois activités majeures: premièrement, la vérification des agréments provisoires en vue des agréments définitifs, deuxièmement le cadre juridique de la surveillance et son ajustement au contexte international, troisièmement la surveillance des entreprises de révision mandatées par les sociétés ouvertes au public ou volontairement assujetties à la surveillance de l'Etat. Dans le cadre de ses inspections, l'ASR vérifie l'entreprise de révision sous l'angle de ses obligations légales (audit de société, firm review) et la conformité ses dossiers par échantillonnage (audit de dossier, file review). Le présent rapport dresse le bilan de ces différents secteurs d'activité.

La surveillance de l'ASR occasionne certainement des satisfactions, mais aussi un surcroît de coûts et de travail pour les sociétés sous surveillance, c'est-à-dire les organes de révision des entreprises ouvertes au public. Il s'agit là d'effets collatéraux liés à la surveillance d'Etat, mais celle-ci est aussi un gage de reconnaissance au plan international pour les entreprises de révision établies en Suisse. Cette surveillance est même rassurante, dans la mesure où l'ASR peut signaler aux entreprises surveillées d'éventuels oublis, inattentions ou améliorations possibles, contribuant ainsi indirectement à parfaire leur réputation et la qualité de leurs prestations. L'ASR s'est néanmoins fixé pour priorité de limiter autant que possible les désagréments liés aux inspections. Elle entend y parvenir en coordonnant aussi bien que possible ses activités avec celles des autres autorités de surveillance et en planifiant et préparant minutieusement chacune de ses inspections. Nous avons pris acte avec satisfaction de la critique positive de «L'expert-comptable suisse», éminent organe de la branche, qui relève en substance le fait que l'ASR a rapidement prouvé ses compétences tout en se positionnant de manière favorable en termes de transparence, de clarté et de facturation modérée. L'ASR se réjouit de cette réputation qu'elle entend conserver et renforcer à l'avenir.

Berne, le 13 mars 2009



Hans Peter Walter
Président du conseil d'administration



Frank-Oliver Schneider
Directeur

1.2 L'ASR en bref

En fonction depuis le 1^{er} septembre 2007, l'ASR s'est focalisée durant son premier exercice sur trois priorités: la transformation des agréments provisoires en agréments définitifs, l'amorçage des opérations de surveillance et d'inspection, les négociations de reconnaissance mutuelle avec les autorités homologues étrangères.

L'ASR, qui comptait 14 postes à plein temps à fin 2007, a porté ses effectifs à 19,5 postes à plein temps à fin 2008, répartis entre 23 collaboratrices et collaborateurs, pour assumer l'ampleur des tâches et l'amorçage des inspections en avril 2008. Quatre auditeurs ont en outre été engagés à l'heure pour l'inspection des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Il s'agit d'ex-partenaires des Big Five, dont l'expérience s'avère précieuse pour la mise en œuvre des inspections. Les effectifs de l'ASR atteindront le niveau prévu selon toute prévision en 2009 et resteront désormais stables mis à part quelques légères adaptations.

L'ASR est une unité administrative décentralisée, administrativement rattachée au Département fédéral de justice et police (DFJP). Elle s'autofinance par le biais des émoluments et des redevances de

surveillance et n'obère donc pas les finances publiques. Elle gère ses activités de manière aussi efficace et économique que possible. Elle est auditée par le Contrôle fédéral des finances (CDF), qui fait office d'organe de révision et qui effectue dans ce cadre également une analyse de rentabilité¹. Les comptes 2008 de l'ASR affichent un montant de près de CHF 4,2 mio. au poste des charges d'exploitation (avant constitution des réserves au sens de l'art. 35, al. 3, LSR). Ce montant, qui correspond au budget, est inférieur aux premières projections. Le message du Conseil fédéral tablait sur un budget d'exploitation de CHF 7 à 10 mio.².

¹ Rapport financier: voir annexe 1.

² Cf. pages 3869 et 3870 du Message du 23 juin 2004 concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs.



2 Agrément

2.1 Généralités

La procédure d'agrément provisoire ayant été clôturée à fin 2007³, la conversion des agréments provisoires en agréments définitifs a constitué l'effort majeur de l'exercice 2008. Les quelque 10'000 demandes d'agrément qui ont donné lieu à un agrément provisoire sur examen sommaire fin 2007 et début 2008 sont soumises à un examen approfondi débouchant sur l'octroi de l'agrément définitif en cas de résultat positif.

Quelque 1250 demandes ont été déposées après le 31 décembre 2007, soit beaucoup plus que prévu par le Législateur. Ne pouvant plus bénéficier de la procédure d'agrément provisoire, ces demandes devaient formellement être traitées selon la procédure ordinaire d'examen définitif. Ces demandes ont été traitées en priorité pour permettre aux requérants concernés d'exercer avec le moins d'interruption possible, ce qui a nécessité un effort considérable au niveau des ressources, au détriment du traitement des agréments provisoires et de leur conversion.

Le nombre des demandes d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat (catégorie d'agrément la plus élevée) s'est avéré étonnamment élevé. Sur les 48 demandes déposées avant fin décembre 2007, 37 ont donné lieu à un agrément provisoire. Les entreprises candidates à l'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat font l'objet d'une première inspection avant l'agrément définitif (cf. infra,

ch. 3). Cela explique pourquoi seulement deux de ces entreprises ont reçu l'agrément définitif durant l'exercice sous revue. Le nombre très élevé de demandes d'agrément dans cette catégorie peut s'expliquer notamment par le fait qu'un tel agrément est requis à titre de préalable par certaines législations spéciales (par exemple pour la révision des fondations de placement ou les activités de révision sur les marchés financiers; cf. tableau infra, ch. 2.8).

L'ASR s'est fixé pour objectif de traiter avant fin 2009 toutes les demandes d'agrément provisoire, parallèlement aux nouvelles demandes d'agrément. Ce calendrier ambitieux dépend évidemment de l'afflux des nouvelles demandes qui seront déposées en procédure ordinaire et qui devront être traitées prioritairement.

³ Cf. Rapport d'activité de l'ASR pour les exercices 2006/2007, p. 11 s.



2.2 Statistique

Le nombre des demandes d'agrément reçues par l'ASR à fin 2008 s'élève au total à 10'909 dossiers, dont 4'349 ont donné lieu à un agrément définitif et 5'209, à un agrément provisoire. 9'558 demandes ont ainsi été traitées au total, agréments définitifs et agréments provisoires cumulés. Les agréments ont été octroyés pour près de deux tiers à des personnes physiques (6'454 demandes), et pour le tiers restant (3'104) aux entreprises de révision.

Aucun agrément n'a été octroyé dans 987 cas, soit pour cause de retrait de la demande, soit pour cause de non-conformité aux conditions d'agrément. 1'351 demandes étaient en suspens à fin 2008: il s'agit des demandes qui n'ont pas encore pu être traitées ou qui ne sont pas encore complètes.

Catégories d'agrément	Réviseur	Expert-réviseur	Total
Personnes physiques	1 020	1 592	2 612
Entreprises individuelles	216	268	484
Entreprises de révision	533	1 545	2 078
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	–	35 ⁴	35
Nombre total d'agréments provisoires	1 769	3 440	5 209
Personnes physiques	600	3 242	3 842
Entreprises individuelles	55	134	189
Entreprises de révision	78	238	316
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	–	2	2
Nombre total d'agréments définitifs	733	3 616	4 349
Nombre total d'agréments	2 502	7 056	9 558

⁴ Sur les 35 entreprises provisoirement agréées à fin 2008 en qualité d'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, 6 ont retiré leur demande durant le dernier trimestre 2008. Elles sont toutefois encore enregistrées à ce titre, étant donné que la

conversion de leur demande n'était pas encore juridiquement valable au 31.12.2008.



2.3 Agrément provisoire

La très grande majorité des personnes physiques et des entreprises actives dans la révision en Suisse a utilisé la procédure d'agrément provisoire avant le 31 décembre 2007. L'ordre de traitement des demandes n'est pas fonction des qualifications des requérants, mais de paramètres permettant à l'ASR de rationaliser autant que possible l'examen définitif des demandes. La durée de traitement jusqu'à l'agrément définitif peut donc être relativement longue sans qu'il s'agisse pour autant de cas problématiques du point de vue de l'ASR. Il n'est dès lors pas rare que les requérants restent assez longtemps sans être invités à compléter leur demande en vue de l'examen définitif.

Plus ou moins longue, la durée de traitement ne pénalise pas les titulaires d'un agrément provisoire, ni au plan juridique, ni au plan concurrentiel. Leurs prestations de révision gardent toute leur validité, nonobstant la décision finale de l'ASR (cf. art. 47, al. 7, OSRev). Ils ne sont par ailleurs pas tenus d'informer leur clientèle ni d'autres tiers sur l'état de la procédure d'agrément. Ils ne doivent même pas indiquer le caractère provisoire de leur agrément sur la correspondance commerciale, ni sur les cartes de visite. Pour des motifs de transparence, tout intéressé peut consulter en tout temps et gratuitement le registre en ligne de l'ASR s'il veut connaître le statut de l'agrément d'une personne physique ou d'une entreprise de révision⁵.

A fin 2008, près de la moitié des demandes (soit environ 5'000 dossiers) a le statut «provisoirement agréé» (cf. supra, ch. 2.2).

2.4 Agrément définitif

A fin 2008, le nombre d'agréments définitifs octroyés par l'ASR était de 3'842 pour les personnes physiques, et de 507 pour les entreprises de révision. Relativement bas, ce dernier nombre s'explique par le fait que l'agrément définitif des membres des organes directionnels et des chefs-réviseurs intervient avant celui des entreprises correspondantes. La demande d'agrément des entreprises est par conséquent traitée avec une certaine temporisation par rapport aux demandes des personnes physiques.

La durée de traitement des demandes d'agrément est essentiellement fonction de la complexité du dossier et de la qualité des pièces présentées. Par exemple, la pratique professionnelle est réputée suffisante au sens de la loi dès lors qu'elle a été acquise sous la supervision d'une personne agréée (cf. art. 4, al. 4, et art. 5, al. 2, LSR): la prise en compte de cette pratique professionnelle dépend dès lors souvent de l'agrément de la personne qui exerce la supervision. Or, l'octroi de cet agrément prend per se un certain temps. L'ASR reconnaît à titre transitoire la pratique professionnelle acquise durant les deux ans qui suivent l'entrée en vigueur de la LSR sous la supervision d'une personne qui n'est pas forcément titulaire d'un agrément (provisoire ou définitif), mais qui a les qualifications professionnelles requises pour mériter le statut de réviseur « particulièrement qualifié » selon l'ancien droit (cf. art. 43, al. 4 et 5, LSR). La présentation des pièces justificatives peut prendre du temps, d'où l'allongement possible de la procédure d'agrément. Cette procédure est également ralentie lorsqu'il faut demander des compléments ou des précisions concernant les données des requérants, vérifier la bonne réputation du requérant et son aptitude à exercer correctement le métier de réviseur.

De manière générale, le traitement des demandes reste assez rapide lorsque le dossier est complet et qu'il ne dépend pas de l'agrément d'un tiers. Si un requérant doit obtenir son agrément immédiatement, il peut demander un traitement d'urgence contre paiement d'un supplément d'émolument, cf. art. 40, al. 2, OSRev). Toutefois, même en cas de traitement d'urgence, l'ASR ne peut pas garantir qu'une décision d'agrément définitif sera rendue jus-qu'à une certaine date. Le traitement d'urgence s'applique uniquement à la procédure administrative interne de l'ASR. Cette procédure ne peut être accélérée si le dossier n'est pas complet ou pas prêt pour la décision d'agrément.

⁵ <https://register.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/search.aspx?lg=fr>

2.5 Leçons de la première année opérationnelle

L'examen définitif des demandes ayant donné lieu à un agrément provisoire a pris plus de temps que prévu. En particulier, la preuve de la pratique professionnelle nécessaire à l'octroi de cet agrément pose, suivant les circonstances, des problèmes importants; les périodes à évaluer pouvant remonter jusqu'à 28 ans en arrière. Pour l'agrément provisoire, l'ASR s'était exclusivement fondée sur les indications du requérant, qui doit maintenant fournir les preuves requises dans le cadre de la procédure d'examen définitif.

En matière de pratique professionnelle, il s'est avéré nécessaire de préciser les notions légales, par exemple, en délimitant les activités en comptabilité et en révision susceptibles d'être admises à titre de pratique professionnelle au sens de la LSR, afin de respecter la volonté du Législateur. Le critère essentiel ici est que le requérant doit avoir acquis une maîtrise approfondie de la comptabilité externe, c'est-à-dire qu'il doit avoir acquis son expérience professionnelle en participant à des révisions légales conformes aux normes professionnelles pertinentes.

Un autre problème récurrent est le défaut de subordination formelle de la personne supervisée. La pratique professionnelle n'est reconnue que si elle a été acquise sous supervision, c'est-à-dire si le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales (art. 7 OSRev). La pratique

professionnelle acquise sous la supervision d'un professionnel de même rang n'est pas reconnue.

Les modalités de reconnaissance de la pratique professionnelle remontant une époque assez ancienne ont également été explicitées. L'ASR aborde ce genre de problème avec pragmatisme, tout en tenant compte du cadre légal. En l'occurrence, la preuve de la pratique professionnelle n'est pas liée par principe à un document précis, mais peut être aussi apportée par d'autres voies. Le recours aux formulaires de déclaration de la pratique professionnelle est impossible dans certains cas. Supposons par exemple que la supervision ait été exercée par une personne décédée depuis longtemps. Dans les cas de rigueur ou d'exception, il suffira de démontrer de manière crédible l'acquisition de la pratique professionnelle, en lieu et place d'une preuve au sens strict. Dans les cas ordinaires, la pratique professionnelle est déclarée au moyen des formulaires mis à disposition par l'ASR (cf. site web de l'ASR⁶).

⁶ http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blau.asp?id=30681&domid=1063&sp=F&addlastid=&m1=30481&m2=30513&m3=30681



La vérification de la pratique professionnelle par l'ASR ne doit pas être assimilée à un contrôle de la qualité des prestations de révision. Pour des raisons d'ordre pratique, un tel contrôle ne serait plus possible dans bien des cas. Il s'agit plutôt d'un contrôle formel: le requérant doit prouver qu'il a effectivement acquis la pratique professionnelle annoncée. Néanmoins, si l'ASR identifie une infraction mettant en doute la réputation intègre du requérant et l'exercice irréprochable de son activité, elle examinera le cas de plus près.

Plusieurs cas ont montré que la LSR ne prend pas suffisamment en compte les incidences des restructurations sur la procédure d'agrément. Par exemple, si une entreprise individuelle, dans laquelle seul le propriétaire fournit des prestations de révision, se transforme en société anonyme ou en société à responsabilité limitée, la nouvelle société doit déposer une nouvelle demande d'agrément. Il va de soi que l'examen de cette demande prend un certain temps. Tant que l'agrément n'est pas octroyé, la nouvelle société ne peut exercer. Dès lors, il apparaît judicieux de contacter l'ASR avant une telle restructuration pour éviter toute incertitude. Il faut tenir compte du fait que l'agrément provisoire n'est plus possible dans le cas d'une société nouvellement fondée. La demande d'agrément d'une nouvelle entreprise de révision ne peut être traitée que si toutes les personnes clés de l'entreprise sont elles-mêmes déjà agréées. En cas de restructuration selon la loi sur les fusions, la validité de l'agrément dépend de la configuration: il peut rester valable, voire même être transféré moyennant accord préalable de l'ASR. Dans ce genre de situation, il est recommandé de contacter préventivement l'ASR (cf. infra, ch. 2.6).

L'ASR reçoit souvent des demandes d'interprétation concernant telle ou telle disposition légale. Elle donne volontiers son avis en la matière – mais il convient de rappeler expressément ici que l'exégèse des dispositions légales, en particulier celles du nouveau droit de la révision dans le CO, relève en dernier ressort de la compétence des tribunaux. Certaines questions font déjà l'objet d'une pratique des offices cantonaux du registre du commerce et de l'Office fédéral du registre du commerce (OFRC).

2.6 Obligations de renseigner et de communiquer

Les requérants croient souvent que l'octroi de l'agrément suspend toute obligation. Cette vision erronée peut avoir de graves conséquences selon la situation. La loi prévoit explicitement trois obligations de communication pour les personnes et les entreprises de révision agréées:

- 1^o: cette obligation concerne les données inscrites au registre ASR. Les personnes et les entreprises agréées par l'ASR sont tenues de communiquer toute modification de ces données (art. 15, al. 3, LSR). Cette obligation vise en particulier les changements d'adresse, de numéro de téléphone et de courriel. L'ASR communique essentiellement par courriel. Dès lors, si l'adresse courriel n'est pas à jour, la personne ou l'entreprise concernée peut se retrouver complètement isolée par rapport à la communication de l'ASR. La personne ou l'entreprise concernée endossent la responsabilité des suites légales le cas échéant. Le changement d'employeur est également une autre source de problème. Dans ce cas, il faut remplacer le lien renvoyant à l'ancien employeur par le lien renvoyant au nouvel employeur.
- 2^o: dès le dépôt de la demande, les personnes et les entreprises de révision sont tenues de communiquer sans délai à l'ASR tout fait pertinent pour l'examen des conditions d'agrément (art. 13, al. 1, OSRev). Cette obligation est permanente et ne s'arrête qu'à la radiation de l'agrément. Les faits pertinents sont en particulier les jugements entrés en force suite à une action de droit pénal ou pénal administratif, les actes de défaut de bien, les jugements entrés en force, en lien avec les prestations en matière de révision prévues par la loi, suite à une action de droit civil ou administratif intentée par les autorités judiciaires, les autorités administratives ainsi que les procédures devant les autorités de surveillance instaurées par des lois spéciales, par les autorités de sanction boursière ou par les organes disciplinaires d'un ordre professionnel.
- 3^o: les obligations de communiquer sont beaucoup plus étendues pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat: outre les faits évoqués ci-dessus, elles doivent également communiquer toutes les procédures judiciaires et

les procédures de droit administratif en cours. Par ailleurs, elles sont tenues de communiquer, immédiatement et par écrit, à l'autorité de surveillance tous les événements importants pour l'exercice de la surveillance (art. 14, al. 2, LSR). Les événements importants sont en particulier les modifications intervenues dans la composition de l'organe supérieur de direction ou d'administration ainsi qu'au sein de la direction, les changements de chef-réviseur et les raisons de ces changements, la résiliation anticipée d'un mandat de révision ou la renonciation à prolonger un mandat en cours, et les raisons de ces décisions. Ce dernier point s'applique uniquement aux mandats des sociétés ouvertes au public. L'énumération ci-dessus n'est pas exhaustive: par exemple, il faut aussi annoncer les projets de fusion.

L'obligation de communiquer est réputée remplie si les nouvelles informations sont inscrites dans les 10 jours ouvrables sur le compte utilisateur concerné du registre ASR, et que les pièces correspondantes sont envoyées dans le même délai à l'ASR. S'agissant du changement régulier de chef réviseur, par exemple en cas de tournus, de réorganisation, de départ à la retraite ou de décès, le délai est prorogé à trente jours pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

Les infractions aux obligations de communiquer récapitulées ci-dessus sont punissables. Il est donc recommandé de contacter l'ASR assez tôt en cas de doute.

2.7 Registre ASR

L'ASR tient un registre électronique des personnes physiques et des entreprises de révision agréées. Ce registre est public et peut être consulté via le portail web de l'ASR (art. 15, al. 2, LSR). L'inscription au registre ASR est requise au préalable pour l'inscription au registre du commerce en qualité d'organe de révision par l'autorité compétente (cf. art. 61, al. 1, ordonnance du 17 octobre 2007 sur le registre du commerce, ORC; RS 221.411). En cas de nouvelle inscription, le préposé au registre du commerce vérifiera si cette inscription a été opérée. S'agissant des révisions ponctuelles (p. ex. fondation d'entreprise, augmentation ou diminution du capital-actions, fusions, etc.), l'Office du registre du commerce est tenu d'accepter exclusivement les révisions effectuées par des entreprises de révision agréées.

Dans l'optique d'assurer que les organes de révision déjà inscrits avant l'entrée en vigueur du nouveau droit de la révision remplissent aussi les conditions d'agrément, il est prévu de mettre à jour réciproquement le registre du commerce et le registre ASR (cf. infra, art. 27 OSRev). On pourra ainsi filtrer notamment les entreprises de révision qui n'ont pas d'organe de révision agréé.

Si une société inscrite au registre de commerce n'est pas dotée de chacun des organes légalement prescrits ou que l'un de ces organes n'a pas une composition conforme à la loi, l'Office du registre du commerce contraint cette société à corriger la situation. Si elle n'obtempère pas dans les délais impartis, le préposé au registre du commerce dénonce le cas au tribunal qui ordonne les mesures nécessaires. Selon les circonstances, le tribunal peut ordonner la dissolution et la liquidation de la société (cf. art. 154 ORC et art. 731b CO).

Le registre ASR indique également les agréments découlant de lois spéciales ayant trait à l'exercice de la révision en Suisse (cf. infra).

2.8 Système modulaire

L'agrément fondé sur la LSR autorise à fournir des prestations de révision conformes à la législation fédérale, sous réserve de conditions d'agrément requises par les lois spéciales ayant trait à la révision (cf. art. 1 al. 3 LSR). Les agréments spéciaux sont prescrits uniquement pour les personnes physiques et les entreprises dont l'activité d'organe de révision est surveillée par une autorité spécialisée pour des questions d'intérêt public. Ces autorités spécialisées s'appuient sur l'agrément de base octroyé en vertu de la LSR et vérifient uniquement les conditions d'agrément spéciales (selon un système modulaire dont l'agrément selon LSR est la base). Cette modularité évite les redondances et réduit la charge administrative, autant pour le requérant que pour les autorités de surveillance concernées (cf. art. 22 LSR, art. 21 OSRev).

En particulier pour les activités de révision dans les secteurs des banques, du négoce de titres, des assurances, l'agrément de base selon la LSR doit être complété par un agrément spécial. L'annexe 3 fournit un aperçu de ces domaines.

Dans le cas de la révision des coopératives immobilières, on notera la particularité suivante: l'obligation de révision se fonde sur les dispositions du code des obligations (CO). L'exemption de la révision (solution *opting-out*) est possible sur la base du CO. Mais dans ce cas, l'Office fédéral du logement (OFL) exige en dépit de l'exemption, un contrôle restreint par un titulaire de l'agrément octroyé par l'ASR pour les coopératives immobilières gérant plus de 30 habitations. Si la coopérative immobilière n'a pas plus de 30 unités d'habitation, l'OFL peut autoriser un contrôle des comptes annuels selon les directives de l'office, par une personne ayant les qualifications requises. Cette réglementation spéciale ne s'applique pas aux organismes faitiers ni aux centrales d'émission, lesquelles doivent dans tous les cas se soumettre à un contrôle ordinaire⁷.

⁷ Cf. art. 40 ordonnance du 26 novembre 2003 sur le logement (OLOG; RS 842.1), art. 17 ordonnance du 19 mai 2004, du DFE, sur les coopératives d'habitation du personnel de la Confédération (RS 842.18) et art. 59a ordonnance du 30 novembre 1981 relative à la loi fédérale encourageant la construction et l'accès à la propriété de logements (OLCAP; RS 843.1).

Le Conseil fédéral a décidé d'harmoniser les lois spéciales et la LSR au 1^{er} septembre 2009 (cf. art. 52, al. 3 OSRev). Cette harmonisation devrait être largement concrétisée avec l'entrée en vigueur de la nouvelle législation sur les marchés financiers au 1^{er} janvier 2009. D'ici au délai fixé, il faut encore aligner les bases légales en matière d'assurance vieillesse et survivants.

L'ASR a adopté le 14 novembre 2008 l'ordonnance ASR sur l'accès électronique aux données non accessibles au public (ordonnance sur les données ASR, OD-ASR; RS 221.302.32). Cette ordonnance règle l'accès électronique aux données non accessibles au public pour les autorités de surveillance instituées en vertu de lois spéciales. Cet accès électronique facilite le transfert des données et des pièces justificatives déjà présentées à l'ASR dans le cadre de la procédure d'agrément. Il allège le travail administratif des requérants. L'ordonnance sur les données ASR entre en vigueur le 1^{er} janvier 2009.



3 Surveillance

3.1 Généralités

Le but premier de la surveillance exercée par l'ASR est de garantir la qualité des prestations de révision effectuées pour le compte des entreprises ouvertes au public par le biais d'une surveillance indépendante. Ce dispositif a pour effet direct de renforcer la crédibilité de la révision, et pour effet indirect de renforcer la crédibilité des marchés financiers.

L'ordonnance de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision sur la surveillance des entreprises de révision (ordonnance ASR sur la surveillance, OSur-ASR; RS 221.302.33) et la circulaire n° 1/2008 concernant la reconnaissance des normes de révision (circ. 1/08) sont en vigueur depuis le 1^{er} avril 2008, complétant ainsi le dispositif légal de la LSR et de l'OSRev. Le droit d'application afférent est en place depuis le printemps 2008, si bien que l'ASR a pu concrètement entrer dans la phase exécutoire des inspections auprès des entreprises soumises à la surveillance de l'Etat, dès l'entrée en vigueur des ordonnances d'application en avril 2008.

Dans son rapport d'activité 2006/2007, l'ASR avait déjà explicité la procédure générale des inspections⁸. Il s'agit ici de présenter les résultats et les leçons des premières inspections et de considérer ensuite les corrélations entre la structure des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat et le rythme futur des inspections.

L'ASR ne publie pas ses rapports d'inspection. En revanche, elle expose dans son rapport d'activité des informations d'importance générale et développe les améliorations possibles. Les constatations qui suivent sont donc réduites à l'essentiel, sans souci d'exhaustivité.

⁸ voir portail web de l'ASR: <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downldaid=7423&sp=D&domid=1063&fd=2>



3.2 Structure du marché

Le scandale Enron en 2002 a entraîné la dissolution du géant international de la révision Arthur Andersen. Depuis lors, le marché suisse de la révision des sociétés ouvertes au public se répartit essentiellement entre les trois enseignes PricewaterhouseCoopers SA, KPMG SA⁹ et Ernst & Young SA. La part de marché de ces trois entreprises de révision est estimée à plus de 95 pour cent¹⁰ de la capitalisation boursière en Suisse.

La répartition du marché est similaire si on compare le nombre des mandats de révision pour des sociétés ouvertes au public (fig. 1) et le nombre des mandats de révision pour des sociétés bénéficiant d'une cotation primaire (fig. 2). En termes de volume, les trois enseignes susmentionnées couvrent la quasi-totalité du marché de la révision pour les sociétés ouvertes au public, même si ces pourcentages sont légèrement en dessous de la répartition de la capitalisation boursière.

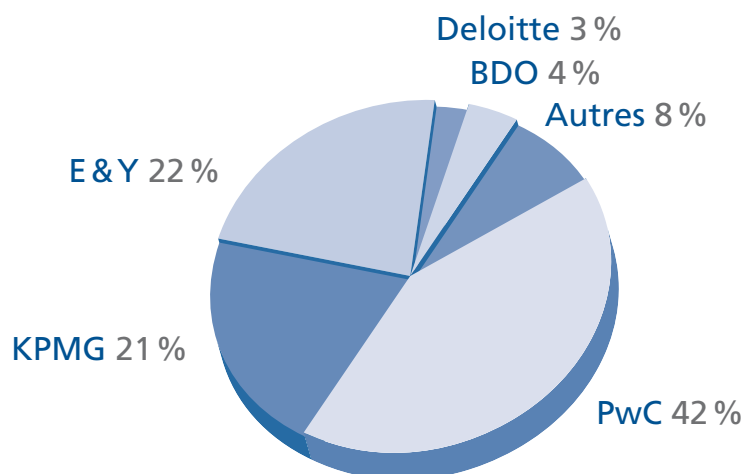
⁹ Y compris KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler

¹⁰ Etat au 31 décembre 2007

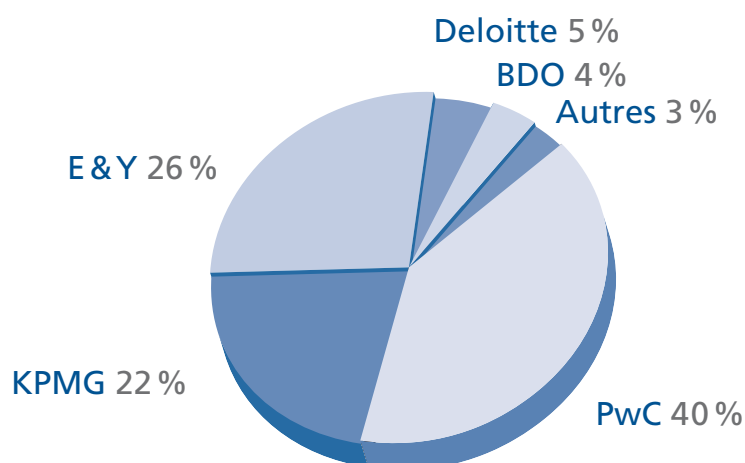


Fig. 1:

Mandats de révision des sociétés ouvertes au public, par entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat selon registre ASR (périmètre: sociétés ouvertes au public)¹¹.

**Fig. 2:**

Mandats de révision des sociétés ouvertes au public, par entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat selon registre ASR (périmètre: sociétés à cotation primaire)¹².



¹¹ Selon registre ASR (auto-déclaration des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat). Au 31 décembre 2008, le nombre de mandats de révision attribués par des sociétés ouvertes au public est de 504 sociétés (y compris 151 filiales importantes). Les données KPMG incluent également les sociétés dont le mandat de révision est chez KPMG SA et KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA.

¹² Selon http://www.six-swiss-exchange.com/admission/being_public/financial_reporting/bodies_de.html (état selon rapports annuels 2007, statistique 2008 encore inconnue). En cas de révision conjointe (joint audits), les deux organes de révision sont pris en compte dans la statistique.

Etant donné les rapports de grandeur et le poids économique des trois grandes enseignes de la révision en Suisse, l'ASR s'est fixé pour objectif d'inspecter ces entreprises majeures une fois par année. Les autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat seront inspectées au moins tous les trois ans, conformément aux dispositions légales. Des inspections ad hoc sont évidemment possibles en tout temps en cas d'infraction présumée aux obligations légales. La corrélation entre fréquence d'inspection et poids économique ou ressources de l'entreprise de révision permet également d'éviter toute distorsion inutile de la concurrence sur le marché de la révision des sociétés ouvertes au public.

3.3 Leçons des premières inspections

3.3.1 Généralités

Au 31 décembre 2008, le nombre d'entreprises au bénéfice de l'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat est de 2 pour l'agrément définitif et de 35 pour l'agrément provisoire. Les entreprises qui se sont volontairement assujetties à la surveillance de l'Etat sont au nombre de 13¹³.

10 inspections ont été menées en 2008. Au 31 décembre 2008, seuls deux dossiers ont été clos par l'octroi de l'agrément définitif. Au total, 23 mandats de révision ont été passés au crible (File Reviews).

L'ASR a essentiellement consacré sa première année d'activité à l'inspection approfondie des trois grandes enseignes de la révision en Suisse. Les contrôles ont porté sur les systèmes d'assurance-

qualité et les notes de révision de 17 mandats de révision de sociétés ouvertes au public. Les résultats présentés ci-après (ch. 3.3.2 à 3.3.3) se rapportent exclusivement à ces trois entreprises majeures.

Deux autres entreprises de taille plus modeste et 4 entreprises volontairement soumises à la surveillance de l'Etat ont également fait l'objet d'une inspection approfondie. Les résultats de ces inspections n'étaient pas encore consolidés à fin 2008, de sorte que l'appréciation des résultats pour cette catégorie d'entreprises sera réduite à l'essentiel (cf. ch. 3.4).

La première inspection des trois grandes enseignes s'est articulée en deux volets: la vérification des processus internes (firm review), soit env. 50 % du travail, et la vérification des notes de révision (file review). L'importance relativement élevée de la vérification des processus internes s'explique par le fait qu'il fallait d'abord dresser le tableau complet de ces processus avant de pouvoir établir une évaluation et vérifier la demande d'agrément. Ces prochaines années, l'effort sera davantage porté sur les notes de révision.

¹³ Cf. ch. 2.2, note 4

3.3.2 Inspection des processus internes (Firm Review)

L'inspection des processus internes des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (firm review) englobe les éléments suivants, conformément aux dispositions légales:

- a. contrôle du système d'assurance-qualité (AQ) (ISQC1 ou NAS 220), y compris le critère d'indépendance
- b. contrôle des pièces justificatives de la demande d'agrément

Etant donné le contexte particulier de la première inspection, l'ASR a passé en revue tous les éléments du système AQ selon ISQC1.

Le choix et la configuration du système d'assurance-qualité interne dépend des normes de présentation des comptes et de la taille de l'entreprise de révision. Le tableau suivant illustre les normes à appliquer pour la mise en œuvre du système d'assurance-qualité:

Fig. 3:

Normes de révision applicables au système d'assurance-qualité¹⁴

¹⁴ Cf. OSur-ASR et circulaire 1/2008 ASR.

Comptes présentés selon	Normes de révision suisses (NAS 220)	Normes de révision IAASB (ISQC1 et ISA 220)	Normes de révision américaines (Statements on Quality Control Standards)
CO	X	X*	X*
Swiss GAAP RPC	X	X*	X*
IFRS	X**	X	
US-GAAP	X**		X

Légende:

* Les normes de révision IAASB et les normes de révision américaines peuvent être appliquées en complément aux NAS, dont l'application est par ailleurs obligatoire.

** Valable seulement pour les révisions des entreprises de révision ayant leur siège en Suisse (cf. art. 3 al. 3 OSur-ASR)

3.3.2.1 Culture d'entreprise de la haute direction («Tone at the Top»)

La culture d'entreprise, telle qu'elle est vécue par le conseil d'administration et la direction de l'entreprise, est déterminante parce qu'elle donne le ton au sommet. Elle influe positivement sur l'approche qualité des collaborateurs dans toute l'entreprise. Le comportement de la haute direction est la pierre angulaire de tout système d'assurance-qualité.

Les trois entreprises majeures accordent l'attention requise à ces aspects de qualité. On le voit notamment au style et au rythme de la communication interne aux collaborateurs ainsi qu'au nombre de cours de perfectionnement consacrés au thème de la qualité.

Les ressources humaines engagées dans la mise en place du système d'assurance-qualité ont été augmentées ces dernières années. Dans un cas, des ressources supplémentaires sont encore nécessaires pour veiller à ce que les mesures AQ soient appliquées à la lettre.

Les trois entreprises majeures ont mis en place des processus standard pour l'évaluation des performances des partenaires et des collaborateurs participant aux révisions. L'inspection a mis en lumière dans certains cas un traitement insuffisant des critères de qualité dans l'évaluation des performances au niveau des membres de la direction et des partenaires.

Les programmes de rémunération actuels ne permettent pas toujours d'établir une relation claire entre les critères de qualité et la rémunération. Il s'agit d'améliorer ce point.

3.3.2.2 Déontologie et indépendance

Les critères de déontologie et d'indépendance sont extrêmement importants pour la qualité des prestations de révision ainsi que pour la réputation de l'entreprise. Un défaut d'indépendance peut aller jusqu'à rendre quasi nulle une révision.

Les partenaires et les collaborateurs de l'entreprise de révision doivent connaître et respecter les lois et les normes de déontologie et d'indépendance: c'est une condition fondamentale. Les trois entreprises majeures ont mis en place des modules de formation ad hoc à cet effet. Par ailleurs, elles ont mis en place des processus de contrôle annuel et de contrôle par mandat pour confirmer l'indépendance des partenaires et des collaborateurs.

Les inspections ont mis en lumière que les entreprises de révision sont dotées d'un système de contrôle adapté à leur taille et à leur complexité pour garantir l'indépendance exigée par la loi. Ces systèmes fonctionnent en général à l'aide d'une base de données permettant de contrôler le respect des règles d'indépendance par rapport aux placements financiers et autres relations personnelles des collaborateurs, et d'enregistrer systématiquement tous les clients et leur structure d'entreprise.

Suite aux événements qui ont défrayé la chronique tant à l'étranger qu'en Suisse, l'indépendance des partenaires des trois entreprises majeures fait l'objet d'un contrôle interne plus incisif. Par exemple, ces entreprises sondent par échantillonnage le relevé des titres annexé à la déclaration fiscale des partenaires et des cadres de toutes leurs divisions.

L'ASR a relevé par endroit la nécessité de compléter ou de renforcer les contrôles afin de garantir le fonctionnement de ces systèmes AQ. Il faudrait également privilégier les contrôles préventifs par rapport aux contrôles de détection pour prévenir les conflits d'indépendance au lieu de les constater après-coup.

Par rapport aux dispositions actuelles en matière d'indépendance, l'ASR a constaté en particulier les infractions suivantes:

- la confirmation individuelle des collaborateurs concernant leur état d'indépendance n'a pas été communiquée ou l'a été trop tardivement;
- les transactions financières (achats/ventes) ne sont pas enregistrées ou pas assez rapidement enregistrées dans les systèmes prévus à cet effet;
- détention de placements financiers non autorisés.

Si une entreprise de révision constate une infraction aux dispositions d'indépendance, elle doit prendre les mesures qui s'imposent pour y remédier. Lorsqu'il s'agit d'un cas grave ou récurrent, il faut prononcer des sanctions efficaces contre les collaborateurs et les partenaires. L'ASR est ici d'avis que le régime des sanctions doit être appliqué à la lettre désormais.

Dans un cas, la règle des 10% prévue par la loi a été enfreinte¹⁵. Les honoraires annuels encaissés pour les révisions et d'autres prestations fournies à

¹⁵ art. 11 al. 1 let. a LSR

une société et aux éventuelles sociétés qui lui sont rattachées au plan directorial ne doit pas dépasser 10% de sa masse d'honoraires. La règle des 10% doit être respectée au niveau de l'entreprise soumise à la surveillance de l'Etat, et non seulement à un éventuel niveau supérieur, après consolidation.

3.3.2.3 Acceptation et conservation des clients et des mandats

Les processus internes d'acceptation ou de conservation des clients et des mandats constituent la première étape de traitement d'un mandat de révision. La collecte d'informations pour l'évaluation de nouveaux mandats, la reconduction de mandats existants et la consignation des réflexions menées à ce sujet constituent un processus clé.

Les entreprises majeures gèrent ce processus à l'aide d'outils informatiques, lesquels permettent de cibler les questions et de soumettre chaque réponse à une analyse de risque systématique. Cela permet de pondérer et de déterminer objectivement les catégories de risques s'appliquant à chaque client, et à chaque mandat. Toutefois, un tel système ne fonctionne bien que s'il est répondu avec tout le soin requis aux questions posées. Sous cet angle, l'ASR a relevé des incohérences, voire des lacunes dans les réponses. Ces imperfections peuvent évidemment fausser l'évaluation du risque spécifique par client ou par mandat et conduire à une mauvaise décision quant à l'acceptation ou au maintien d'un client ou d'un mandat.

Par ailleurs, le processus d'acceptation et de maintien des clients et des mandats fait intervenir différents systèmes informatiques jusqu'à l'attribution d'un numéro de client. Il y a lieu de rendre ces systèmes interopérables afin de garantir la cohérence et la continuité des données, et d'éviter toute source d'erreur liée aux opérations manuelles.

3.3.2.4 Ressources humaines

La qualité des prestations de révision est le reflet direct du savoir-faire des personnes qui y contribuent. Les entreprises de révision ont donc tout avantage à gérer leurs ressources humaines de manière à ce qu'elles soient disponibles et compétentes.

Le chef réviseur joue un rôle important dans la constitution de l'équipe de révision. Cette personne doit disposer des qualifications, des compétences, de l'autorité et du temps nécessaire pour assumer pleinement son rôle. Les entreprises de révision n'ont pour la plupart aucune base d'analyse à large échelle permettant d'évaluer dans quelle mesure la participation du chef réviseur au traitement d'un mandat est rationnelle et profitable (quote-part des heures de partenaires rapportée au montant total des heures consacrées au mandat de révision). Pour l'ASR, cette donnée est pertinente dans la mesure où, dans certains cas, la participation du partenaire s'est avérée très faible. Or, cela peut avoir une incidence essentielle sur la qualité des prestations de révision.

L'intégration d'aspects qualitatifs dans le processus de définition de la convention d'objectifs et dans le processus d'évaluation des performances pour les collaborateurs de tous les échelons, apparaît encore parfois comme secondaire par rapport à l'importance des objectifs portant sur la clientèle et des objectifs financiers.

3.3.2.5 Traitement conforme des dossiers

Une entreprise de révision doit veiller à ce que les mandats de révision soient traités conformément aux règles de déontologie professionnelle et aux dispositions légales. Le rapport de révision est le produit fini de la révision et doit être adapté à la situation.

Selon ISQC 1.60, la révision des sociétés cotées doit être encadrée par un expert qui surveille l'exécution des opérations: il s'agit de l'Engagement Quality Control Reviewer, ou plus simplement de l'EQCR. Il s'agit en général d'un auditeur partenaire expérimenté qui doit rester indépendant de l'équipe de révision, et qui doit avoir les qualifications requises. L'ASR a constaté que les modalités de l'encadrement incombant à l'EQCR sont souvent insuffisantes et que les notes de révision ne permettent pas d'établir clairement si sa participation a été suffisante. Par ailleurs, cette surveillance n'a pas été dans tous les cas exercée pendant toute la durée de la révision, mais juste avant la remise de rapport de révision. Dans certains cas, l'ASR a vérifié d'un œil très critique l'indépendance de l'EQCR par rapport à l'équipe de révision¹⁶. Parmi les tâches en partie négligées de l'EQCR, l'ASR signale qu'il faudrait également surveiller la constitution d'une documentation appropriée.

La décision d'effectuer une consultation interne incombe en général à l'Engagement Partner. Les directives internes des entreprises définissent les modalités applicables en la matière. Cette marge de manœuvre est parfaitement justifiée, mais l'ASR a eu l'impression qu'elle est surexploitée dans certaines situations. La participation de spécialistes internes pour certains chapitres de la révision doit être clarifiée, compte tenu des directives existantes. Dans certaines situations complexes, elle devrait même être impérativement obligatoire.

Les entreprises de révision doivent par ailleurs mettre en place les processus et les contrôles nécessaires pour satisfaire aux exigences selon ISQC1 et ISA 230 en matière de documentation. Elles doivent améliorer les contrôles visant la constitution d'une documentation en temps utile, son archivage, et la prévention de toute modification non autorisée des notes de révision. Dans le cas des entreprises qui traitent les mandats essentiellement sur support papier, les processus et les contrôles en place présentent des faiblesses et sont en partie insuffisants pour garantir le respect de ces exigences.

3.3.2.6 Contrôle subséquent

Le contrôle subséquent est un processus interne visant à vérifier que les directives, les instructions et les processus du système d'assurance-qualité sont adéquats et efficaces. Il comporte l'évaluation du système AQ interne et une évaluation périodique de la qualité des prestations de révision effectuées.

L'efficacité du contrôle subséquent constitue, aux yeux de l'ASR, un élément important dont dépend l'étendue de ses propres inspections. Plus le contrôle subséquent est efficace, plus l'ASR peut se concentrer sur le contrôle des dossiers de révision («File Review»).

L'objectivité des contrôles subséquents est assurée dans les entreprises majeures grâce à la participation d'inspecteurs internes mis à disposition par des entreprises étrangères affiliées (Non-Local Reviewer). Cet aspect est pertinent du point de vue de l'ASR, car vu la taille modeste de la Suisse, les partenaires nationaux d'une société se connaissent bien en général. Le recours à des réviseurs non locaux contribue à renforcer l'objectivité du contrôle subséquent. Dans les entreprises majeures consultées, le recours aux réviseurs non locaux va de 20 à 100 pour cent. L'ASR recommande de recourir autant que possible aux auditeurs étrangers dans le cadre du contrôle subséquent des entreprises ouvertes au public. Les ressources suisses doivent servir à répondre aux questions spécifiquement helvétiques (Swiss GAAP RPC/NAS, rapport selon art. 725 CO, mise en œuvre de la norme IAS 19 en Suisse, etc.).

Bien que le contrôle subséquent ait permis dans quelques cas d'identifier bon nombre de constatations essentielles, le rating interne s'avère trop clément aux yeux de l'ASR. Un contrôle subséquent strict est essentiel pour continuer à développer la qualité des prestations de révision.

¹⁶ Les conditions régissant l'indépendance de l'EQCR sont appliquées différemment selon l'entreprise de révision. Par exemple, l'une de ces entreprises interdit tout contact entre l'EQCR et le mandant, tandis que les autres entreprises autorisent explicitement ces contacts.

3.3.3 File Review

La sélection des notes de révision vérifiées par l'ASR (file review) se fonde sur une analyse approfondie des risques, à quoi s'ajoutent divers aspects particuliers (p. ex. changement de chefs réviseurs). Dans le cadre de ses inspections, l'ASR n'entend pas faire la révision des révisions, mais focalise son analyse d'après une grille de risques, et dont les résultats sont ensuite commentés dans son rapport d'activité.

Parmi les nombreuses constatations retenues par l'ASR dans le cadre de l'inspection des trois grandes entreprises, les éléments suivants sont présentés en fonction de la grille de risques de l'ASR:

a. Éléments à haut risque (selon analyse des comptes annuels et des comptes consolidés de la société ouverte au public)

L'entreprise de révision doit identifier les éléments comportant un risque élevé d'erreur dans les comptes annuels. Aux yeux de l'ASR, les postes à risque des comptes annuels et des comptes consolidés ont été révisés avec les précautions nécessaires.

Les infractions aux règles de présentation des comptes font l'objet d'une enquête et d'une sanction de la part de SIX Swiss Exchange. L'ASR vérifie dans ce genre de cas seulement le rôle de l'entreprise de révision. Par exemple, l'ASR vérifie si les anomalies relevées par SIX ont été détectées par l'entreprise de révision et si les processus nécessaires ont été respec-

tés (p. ex. intervention d'experts). Indépendamment de cette répartition des tâches d'inspection, l'ASR a relevé seulement quelques infractions légères aux règles de présentation des comptes, qui n'ont pas été remarquées par les réviseurs ou qui n'ont pas été corrigées parce que négligeables.

L'ASR a par exemple constaté que les hypothèses sous-jacentes à l'évaluation de la valeur du goodwill ou d'autres immobilisations incorporelles (test de dépréciation selon IAS 36) n'ont pas été analysées de manière suffisamment critique par le réviseur.

b. Responsabilité du réviseur en présence de fraudes (ISA 240)

En présence d'une fraude, le réviseur doit approfondir les analyses et les entretiens afin d'en déterminer l'incidence sur les comptes annuels et le potentiel d'erreurs qui en découle. Au cours de ses inspections, l'ASR a fait les constatations suivantes:

- Le réviseur ne doit jamais se départir de son scepticisme professionnel. Cette approche prévaut tant pour la préparation de la révision que pour son opération. Parfois, le réviseur a tendance à s'appuyer fortement sur les expériences antérieures avec les mêmes clients, ce qui contrevient aux principes de la ISA 240.



- Les entretiens ayant trait à des actes frauduleux que le réviseur doit organiser avec la direction, le conseil d'administration, l'équipe de révision interne ou l'équipe de révision externe se sont dans certains cas déroulés à une échelle ne correspondant pas aux exigences de la ISA 240. Ils sont par ailleurs insuffisamment documentés dans les notes de révision. De plus, les enquêtes n'ont pas été menées en temps voulu durant la phase de planification, mais juste avant la remise du rapport de l'organe de révision.
- Dès que l'entreprise de révision a identifié des risques en rapport avec des fraudes présumées, elle doit prendre toutes les mesures nécessaires pour neutraliser ces risques. Les opérations de révision n'étaient toutefois pas toujours de nature à neutraliser les risques identifiés.
- Le décompte des revenus (Revenue Recognition) est un risque selon ISA 240 par rapport à d'éventuels actes frauduleux. Si ce décompte n'est pas considéré comme risque, il faut en documenter les motifs selon ISA 240. La documentation en question était lacunaire dans plusieurs cas.
- Concernant les opérations de révision ciblant les actes frauduleux, le réviseur doit intégrer une marge d'imprévu dans sa révision. La marge d'imprévu des opérations de révision n'a pas encore été intégrée à sa juste mesure par les équipes de révision, ce qui augmente le risque d'actes frauduleux non identifiés.

c. Intervention d'experts internes ou externes ainsi que d'entreprises affiliées, utilisation des prestations de tiers (ISA 600, 610 et 620)

Les prestations de tiers constituent des éléments importants pour les révisions complexes et les révisions de niveau international.

S'agissant de l'utilisation de prestations d'un réviseur tiers par le réviseur des comptes consolidés (Inter-Office Reporting selon ISA 600), l'ASR a constaté que dans certains cas, les compétences professionnelles et les travaux du réviseur tiers n'ont pas fait l'objet d'un examen suffisamment critique, alors que sa contribution à la révision des comptes annuels était non négligeable dans certains cas. De manière générale, l'ASR a relevé que les conclusions découlant du rapport du réviseur tiers ne sont pas ou sont insuffisamment documentées dans les notes du réviseur des comptes consolidés.

Le réviseur doit comprendre comment fonctionne la révision interne pour pouvoir identifier les éventuelles incidences sur la révision (ISA 610). Cet examen est nécessaire même si le réviseur ne s'appuie pas sur les travaux de la révision interne. Dans certains cas, le réviseur ne s'est visiblement pas informé en ce sens.

Le travail d'un expert (ISA 620) doit être apprécié au plan des compétences professionnelles et de l'objectivité par le réviseur. Le caractère adéquat des hypothèses et des méthodes de travail doit être analysé et évalué en usant des moyens appropriés. Cet examen n'a pas toujours été effectué de manière aussi approfondie et critique que nécessaire. De plus, les données de base n'ont pas été ou ont été insuffisamment remises en question.

d. Consignation des travaux de révision (ISA 230)

Les exigences relatives à l'étendue et à la précision des notes de révision sont largement définies, tant du point de vue légal (art. 10 OSur-ASR), que du point de vue des normes de révision. Cet aspect est important dans la mesure où l'ASR a souvent été renvoyée par le réviseur à des opérations de révision effectivement réalisées, mais non consignées dans les notes de révision. Il convient de souligner ici que les vérifications non consignées dans le dossier de révision finale ou les documents remis a posteriori ne peuvent pas être examinés ni pris en compte par l'ASR.

De plus, l'ASR a constaté que les notes de révision ne sont pas toujours conformes à la norme ISA 230, car elles n'indiquent pas toujours clairement le type, la date et l'étendue de chaque opération de révision. L'ASR a relevé en particulier que les notes de révision sur papier n'indiquent pas toujours qui a conduit l'opération de révision et dans quelle mesure cette opération a été contrôlée, ni par qui elle a été contrôlée.

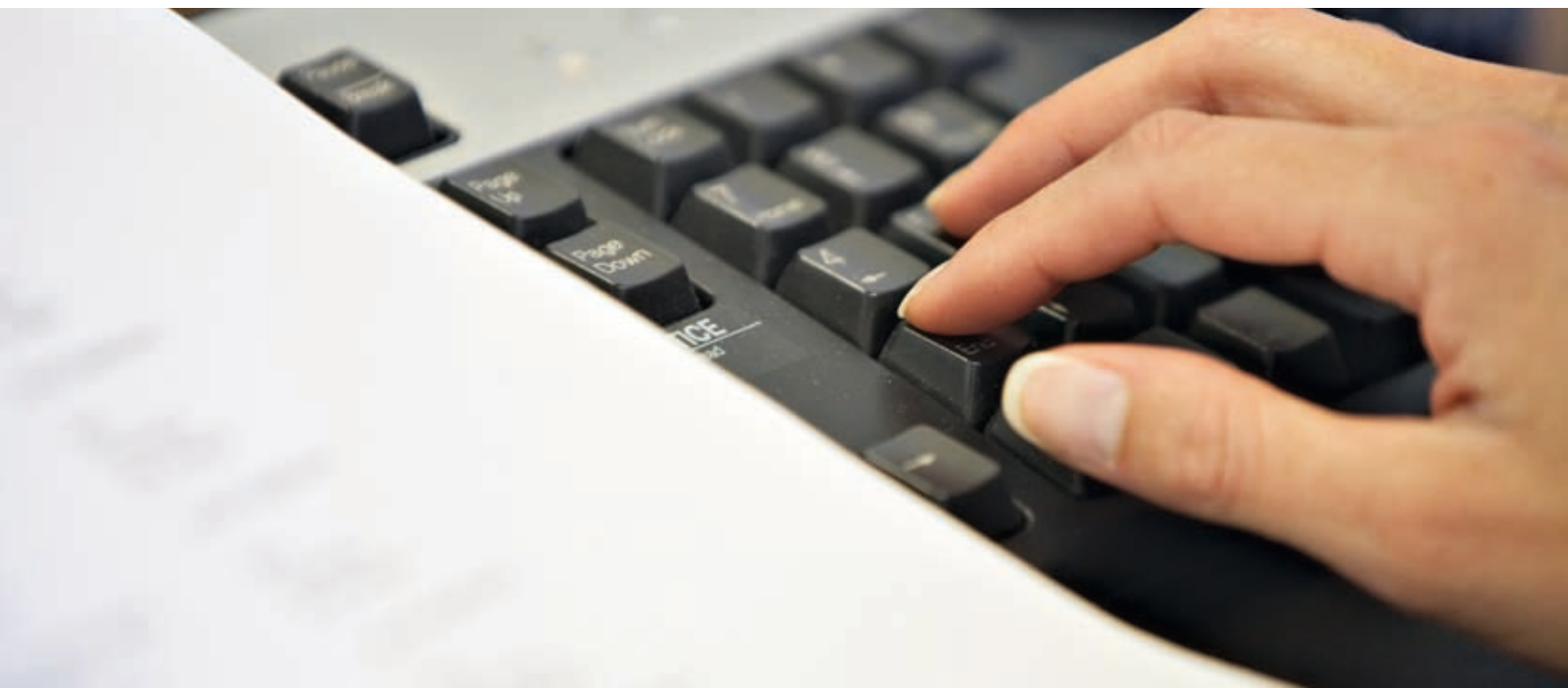
La constitution du dossier de révision au sens de la ISA 230.25 («Assembly of the Final Audit File») paraît problématique aux yeux de l'ASR, en particulier par rapport à tous les documents de révision sur papier. Malgré les contrôles effectués, il n'était pas garanti dans les cas concernés que les compléments apportés après la date du rapport aient été seulement de nature administrative et que l'archivage des notes de révision ait été effectué dans le délai ordinaire de 60 jours (ISQC 1.73b). Compte tenu de cette situation, l'ASR annoncera moins souvent les notes de révision qu'elle entend contrôler («Surprise File»).

3.3.4 Conclusion

Au terme de sa première année d'inspection, l'ASR constate que la collaboration avec les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat s'est déroulée dans de bonnes conditions. L'ASR a reçu des entreprises concernées tous les documents demandés pour l'inspection. Elles se sont montrées très intéressées à prendre les mesures nécessaires pour améliorer sans cesse la qualité des prestations de révision.

Les systèmes d'assurance-qualité (Firm Review) et les prestations de révision (File Review) ont un niveau de qualité adéquat pour les trois grandes sociétés de révision. En 2008, l'ASR n'a pas constaté de lacune grave et systématique qui pourrait faire douter de la capacité de ces trois entreprises majeures à assumer leurs mandats de révision. Aucune sanction n'a été prononcée à l'issue des premières inspections.

Dans certains domaines, les processus d'assurance-qualité doivent encore être développés pour palier les défauts mis en lumière. L'ASR a arrêté avec chaque entreprise de révision un catalogue de mesures assorties de délais. L'ASR inspectera de manière ciblée la mise en œuvre de ces mesures.



3.4 Inspection des petites entreprises de révision et des entreprises de révision volontairement soumises à la surveillance de l'Etat

Outre les trois grandes enseignes, l'ASR a inspecté en 2008 six autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, quatre d'entre elles s'étant volontairement assujetties à cette surveillance.

A la différence des trois entreprises majeures, les inspections de ces six entreprises ont donné lieu à des constatations plus graves, en particulier en ce qui concerne le respect des prescriptions relatives à l'indépendance, les conditions relatives à la documentation des notes de révision, les modalités de révision visant les postes essentiels des comptes annuels.

Les systèmes d'assurance-qualité ne sont pas toujours conformes aux règles en vigueur. Des manquements ont été relevés notamment au niveau de la mise en œuvre des systèmes AQ, de la vérification de la conformité de ces systèmes par rapport aux règles en vigueur et des mesures d'assurance-qualité en général. Les processus de supervision des travaux de révision ou de contrôle par échantillonnage des notes de révision sont inexistantes ou insuffisants.

De manière générale, l'ASR a constaté dans de nombreux cas que le système d'assurance-qualité a été mis en place seulement au moment de l'entrée en vigueur de la LSR et de son régime d'inspection. Or, un tel système était déjà exigé par les normes de révision (NAS ou ISQC1) bien avant l'entrée en vigueur de la LSR.

Les inspections de l'ASR ont mis en lumière que certaines entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ont sous-estimé les exigences auxquelles elles doivent répondre. Dans certains cas, l'ASR ne pourra octroyer l'agrément définitif qu'après la mise en œuvre des améliorations nécessaires.

3.5 Collaboration avec les autres autorités suisses et les bourses

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a coordonné ses inspections avec d'autres autorités (Commission fédérale des banques CFB, Office fédéral des assurances privées OFAP) pour éviter les doublons. Elle a mené des inspections conjointes avec la CFB et, dans un cas également, avec l'OFAP (Joint Inspections). Dans le cadre de ces inspections, l'ASR a pris en charge le volet Firm Review. Le volet File Reviews a été en revanche réparti: la CFB et l'OFAP ont contrôlé les notes de révision des secteurs banques et assurances, tandis que l'ASR a contrôlé les notes de révision concernant les sociétés ouvertes au public des secteurs industrie, commerce, etc. Cette collaboration a fait ses preuves et sera reconduite en 2009 avec la nouvelle Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA)¹⁷.

Dans les cas où des infractions aux règles de présentation des comptes ont donné lieu à des sanctions publiées par la SIX Swiss Exchange, l'ASR a contrôlé de manière indépendante le rôle de l'organe de révision. Elle a renoncé à toute réévaluation des infractions aux règles de présentation des comptes dans ces cas ¹⁸.

¹⁷ L'Office fédéral des assurances privées (OFAP), la Commission fédérale des banques (CFB) et l'Autorité de contrôle en matière de lutte contre le blanchiment d'argent AC-LBA ont été réunis avec effet au 01.01.2009 pour constituer l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA).

¹⁸ L'ASR n'a en particulier pas réévalué la gravité des infractions.

3.6 Critères d'inspection 2009

Les critères d'inspection qui ont guidé les inspections 2008 sont repris sans modification pour 2009. La pertinence de ces critères est démontrée par les constatations établies durant l'exercice sous revue. En ce qui concerne les inspections subséquentes des trois grandes entreprises de révision, l'ASR prévoit, par rapport aux premières inspections de l'exercice sous revue, un report de ressources du Firm Review sur le contrôle des notes de révision.

Compte tenu du développement actuel de la situation économique, les critères suivants seront dans la mesure du possible également pris en compte dans le cadre des inspections:

- vérification des Fair Values (justes valeurs) relatives aux évaluations et aux informations fournies les concernant (ISA 545)
- continuité d'exploitation («Going Concern», ISA 570)

Outre l'application correcte des normes de qualité et de révision ainsi que des règles de présentation des comptes, l'ASR contrôlera également l'application des nouvelles dispositions du Code des obligations. Il s'agit en particulier des éléments suivants:

- existence d'un système de contrôle interne (art. 728a, al. 1, ch. 3, CO; NAS 890)
- indications sur la réalisation d'une évaluation du risque (art. 663b, ch. 12, CO)
- rapport détaillé à l'intention du conseil d'administration (art. 728b, CO)

L'un des critères d'inspection pour 2010 sera de vérifier l'application de la norme IFRS 8 («Operating Segments») concernant le rapport par segment d'activité dans les comptes consolidés selon IFRS (cette norme s'applique aux exercices qui ont commencé le 1.1.2009 ou à une date ultérieure).

3.7 Normes de référence

Il appartient à l'ASR de fixer les normes de révision s'appliquant à la révision des entreprises ouvertes au public, en vertu de l'art. 28 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision. L'ASR renvoie à cet effet aux normes reconnues au plan national et international. Si ces normes sont insuffisantes ou qu'elles font totalement défaut, l'ASR peut édicter ses propres normes, voire compléter les normes existantes ou y déroger. L'ASR a concrétisé cette disposition en mettant en vigueur au 1^{er} avril 2008 l'ordonnance sur la surveillance des entreprises de révision (ordonnance ASR sur la surveillance, OSur-ASR; RS 221.302.33) et la circulaire 1/2008 du 17 mars 2008 concernant la reconnaissance des normes de révision (circ. 1/08).

Les normes de révision reconnues au plan international sont développées en particulier par l'International Federation of Accountants (IFAC), qui édicte les International Standards on Auditing (ISA) par le biais de son comité International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB). Le processus de normalisation de l'IFAC est supervisé par une institution indépendante, intitulée Public Interest Oversight Board (PIOB). L'ASR a défini dans l'OSur-ASR les normes ISA comme étant les normes de référence pour la révision des comptes annuels et des comptes consolidés établis selon les normes étrangères de présentation des comptes. Les normes ISA sont spécifiées en détail dans la circ. 1/08.

En vertu de l'OSur-ASR, les US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) ainsi que les normes de révision du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) sont réputées équivalentes aux normes ISA pour la révision des comptes annuels et des comptes consolidés établis d'après les US Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP).

Les normes ISA et US-GAAS/PCAOB sont repris par l'ASR sans complément ni dérogation, sous réserve toutefois des éventuelles dispositions divergentes de la législation suisse. S'agissant des sociétés qui ont leur siège en Suisse, la révision des comptes annuels et des comptes consolidés doit aussi être conforme aux normes NAS de la Chambre fiduciaire suisse lorsque ces comptes sont révisés selon les normes ISA ou les normes US-GAAS/PCAOB.

L'OSur-ASR dispose également que les comptes annuels et les comptes consolidés établis d'après le code des obligations ou d'après les normes comptables suisses éditées par la Fondation pour les Recommandations relatives à la présentation des comptes (Swiss GAAP RPC) doivent être révisés d'après les normes de révision suisses (NAS) reconnues par l'ASR.

Les NAS sont éditées par la Chambre fiduciaire suisse, qui s'est engagée, à titre de membre de l'IFAC, de répercuter les communications de l'IAASB en Suisse, dans la mesure où la législation suisse le permet. Lorsque les ISA peuvent être reprises telles quelles dans les NAS, l'ASR n'a pas de raison de ne pas les reconnaître. Elle exerce toutefois une certaine surveillance dans la mesure où la traduction des normes ISA par les organisations professionnelles d'Allemagne et de France prend un certain temps et que toutes les versions linguistiques ne peuvent dès lors pas s'appliquer de manière synchrone.

La reprise des normes ISA dans les NAS constitue un défi important en particulier pour les PME qui souhaitent jouer le rôle d'expert-réviseur pour des contrôles ordinaires. Dans le cas du contrôle ordinaire des comptes annuels et des comptes consolidés selon le CO ou les Swiss GAAP RPC, les PME de révision doivent intégralement appliquer les NAS. Etant donné que l'ASR surveille seulement les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, elle ne peut pas contrôler l'application effective des NAS dans le cadre des contrôles ordinaires de sociétés non ouvertes au public.

La Chambre fiduciaire développe également de nouvelles NAS sur les questions de révision spécifiques à la Suisse (p. ex. NAS 890 vérification de l'existence du système de contrôle interne). L'ASR prend alors un rôle plus actif. Les NAS étant élaborées et éditées à titre autorégulatoire par la branche, l'ASR contribue à l'élaboration de ces normes en communiquant ses requêtes de manière à ce que la norme finale stipule toutes les dispositions nécessaires de son point de vue.

L'ASR ne voit aucune nécessité de développer ses propres normes de révision. Elle peut recourir à cette compétence fondée sur l'art. 28 OSRev, en l'absence

de norme adéquate ou suffisante. L'ASR entend toutefois faire preuve de retenue dans le recours à cette compétence, considérant que le principe de l'autorégulation a fait ses preuves en Suisse.

Dans le domaine des normes, l'activité 2008 de l'ASR se résume aux éléments suivants:

- L'ASR a approuvé le 17 mars 2008 l'ordonnance sur la surveillance des entreprises de révision (ordonnance ASR sur la surveillance, OSur-ASR) ainsi que la circulaire 1/2008 concernant la reconnaissance des normes de révision (circ. 1/08).
- L'ASR a approuvé la NAS concernant la vérification de l'existence du système de contrôle interne en vertu de l'art. 728a, al 1, CO (cf. à ce propos les commentaires publiés dans le rapport d'activité 2006-2007 de l'ASR).
- L'ASR a approuvé la nouvelle teneur des dispositions relatives au rapport de révision selon art. 728b CO. Cette nouvelle teneur est motivée par les nouvelles dispositions du CO entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2008.
- En vertu des art. 6 LSR et 9 OSRev, toutes les entreprises de révision doivent disposer d'un système d'assurance-qualité interne. S'agissant du contrôle ordinaire des comptes annuels et des comptes consolidés, les normes applicables sont la NAS 220 «Contrôle qualité dans l'audit», voire éventuellement les normes ISA 220 et ISQC1 de l'IAASB. S'agissant du contrôle restreint, il n'y a pas de norme d'assurance-qualité déterminée. La Chambre fiduciaire et la Fiduciaire Suisse (Union suisse des fiduciaires) ont par conséquent élaboré un guide de l'assurance-qualité ciblant les entreprises de révision de petite et moyenne importance. L'ASR a repris ce guide comme base de référence pour l'agrément de ce type d'entreprise. S'agissant des entreprises de révision qui effectuent des contrôles ordinaires, la NAS 220 s'applique intégralement, sans aucune restriction. L'ASR a par ailleurs rappelé dans une communication que les contrôles ordinaires ne doivent pas seulement inclure une supervision des travaux, mais également un contrôle subséquent par échantillonnage, effectué par un expert-réviseur qui n'a pas participé

à la révision considérée¹⁹. Dans le cas des entreprises de révision qui effectuent des contrôles ordinaires peu nombreux, à une échelle plus facilement maîtrisable, la mise en œuvre de la NAS 220 peut s'appuyer sur le guide susmentionné à titre d'aide.

En 2009, l'ASR se focalisera sur les thèmes suivants, compte tenu des principes exposés ci-dessus:

- La révision du code des obligations au 1^{er} janvier 2008 nécessite l'adaptation des NAS. La Chambre fiduciaire a mis sur pied un projet à cet effet et éditera en 2009 un volume complémentaire aux Normes d'audit suisses.
- En vertu de l'art. 728b CO, l'organe de révision doit désormais établir un rapport détaillé à l'intention du conseil d'administration. La Chambre fiduciaire n'envisage pas de définir les modalités du rapport détaillé dans une NAS spécifique. Mais la NAS 260 «Communication des questions touchant à l'audit avec les responsables de la gestion et du contrôle» sera revue en conséquence. Selon la Chambre fiduciaire, la teneur minimale du rapport détaillé de révision découle en premier lieu de la loi (art. 728b CO) et en second lieu de la NAS 260. Aucun de ces deux actes normatifs ne définit de structure rédactionnelle pour ce rapport détaillé.

L'ASR surveille les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat par le biais d'inspections directes. Dans ce cadre, elle examine également si le rapport détaillé à l'attention du conseil d'administration des entreprises ouvertes au public est conforme aux dispositions légales. Pour pouvoir se déterminer, l'ASR doit au préalable délimiter le contenu du rapport détaillé. Elle prévoit de régler cette question par voie de circulaire. Il ne s'agit pas d'imposer aux organes de révision une grille rédactionnelle obligatoire. La forme des rapports doit rester libre. Il n'est pas nécessaire de commenter les informations sans importance. Par ailleurs, l'ASR estime que cette délimitation va également dans l'intérêt des conseils d'administration des sociétés ouvertes au public.

- L'organe de révision au sens de la loi sur les banques assume des tâches importantes dans le cadre des offres publiques d'achat. Il n'existe toutefois aucune norme de révision à ce sujet. Sur le conseil de la Commission des OPA et de l'ASR, la Chambre fiduciaire a mis en chantier une nouvelle norme de révision régissant les opérations de l'organe de révision dans le cadre des OPA, et dont l'élaboration interviendra en 2009.

¹⁹ Cela doit être pris en compte pour le contrôle ordinaire des comptes annuels 2008 et ultérieurs. L'ASR contrôlera l'exécution conforme des contrôles subséquents par un réviseur indépendant au plus tard après cinq ans, lors du renouvellement de l'agrément des entreprises de révision (cf. art. 3 al. 2 LSR).



4 Affaires internationales

4.1 Généralités

Déjà palpable en 2007, la tendance à l'intégration internationale des réseaux mondiaux de révision s'est encore accentuée en 2008. KPMG Suisse a fusionné au 1^{er} octobre 2008 avec les sociétés homologues d'Allemagne, de Grande-Bretagne et d'Espagne, pour donner naissance à une nouvelle entité, KPMG Europe LLP²⁰. Ernst & Young Suisse a approuvé la fusion avec 86 sociétés nationales pour donner naissance à Ernst & Young EMEA (Europe, Moyen-Orient, Inde, Afrique)²¹. PricewaterhouseCoopers entend se réorganiser en trois zones mondiales (zone Ouest, Centrale, Est), sans toutefois modifier les structures de propriété et de direction des sociétés régionales²².

Face à l'internationalisation et à la globalisation galopantes des réseaux de révision, les autorités de surveillance doivent harmoniser leur méthodologie et leurs dispositifs d'assurance-qualité. La mise en place d'une surveillance internationale efficace dans le secteur de la révision passe par le renforcement de la coopération et la reconnaissance mutuelle de ces institutions²³.

Consciente de cette nécessité, la Suisse a très tôt légitimé en ce sens, instaurant ainsi une surveillance efficace et interopérable au plan international en matière de révision. La loi sur la surveillance de la révision permet de compenser les effets extraterritoriaux de la législation suisse par un système de coopération fondé sur le principe de la reconnaissance mutuelle (cf. art. 8, LSR). Cette reconnaissance présuppose l'équivalence du système de surveillance de la révision du pays considéré. Le Conseil fédéral peut le cas échéant se référer à la reconnaissance par d'autres Etats ou par des organismes internationaux (cf. art. 10, al. 1 OSRev). Le Conseil fédéral a provisoirement retenu l'entrée en vigueur de l'art. 8 LSR. L'ASR a ainsi davantage de temps pour élaborer des solutions crédibles pour la future collaboration avec les principales autorités étrangères homologues. En 2008, l'ASR est entrée en négociation avec l'Union européenne et les Etats-Unis en vue d'une reconnaissance mutuelle (ch. 4.2 et 4.3).

Au plan international, la reconnaissance mutuelle présuppose une certaine harmonisation de la présentation des comptes et des processus de révision. Seul un dispositif de règles imposant une grande qualité des révisions et uniformes pourra instaurer la confiance indispensable entre tous les acteurs: comptables, analystes, investisseurs, réviseurs, autorités de surveillance. En reconnaissant les normes de l'Audi-

ting and Assurance Standards Board (IAASB), l'ASR a donné un signal clair en faveur de la convergence internationale en matière de révision (cf. art. 3 OSur-ASR; ch. 3.7).

4.2 Relations avec l'Union européenne

Comme la réglementation suisse, la 8^e directive européenne (2006/43/CE) suit le principe de la surveillance par l'Etat de domicile (home country oversight). Ce principe veut que l'agrément et la surveillance des entreprises de révision relèvent de la compétence de l'autorité de surveillance de l'Etat de domicile ou l'Etat de provenance de l'entreprise de révision, pour autant que le système de surveillance dudit Etat ait été reconnu comme équivalent.

La Commission européenne a établi début 2008 une évaluation provisoire des systèmes de surveillance des principaux Etats tiers, en collaboration avec le «European Group of Auditor's Oversight Bodies» (EGAOB). Elle a également pris en compte le système suisse dans son analyse. Elle n'a pas statué définitivement sur la question de l'équivalence, mais elle a subdivisé ces systèmes de surveillance en deux groupes. Le premier comprend les Etats tiers qui ont déjà un système de surveillance en matière de révision. Le deuxième groupe comprend les Etats tiers qui pourraient introduire une telle surveillance, mais qui n'ont pas encore ni promulgué ni appliqué les bases légales nécessaires à cet effet. Font partie du premier groupe: la Suisse, l'Australie, le Canada, la Chine, le Japon, Singapour, l'Afrique du sud, la Corée du Sud et les Etats-Unis. La Suisse se trouve ainsi dans le peloton de tête dans la course à la reconnaissance de l'équivalence internationale.

²⁰ Cf. communiqué de presse de KPMG Suisse, du 7 octobre 2008.

²¹ Cf. communiqué de presse de Ernst & Young Suisse, du 4 juin 2008.

²² Cf. communiqué de presse de PricewaterhouseCoopers Suisse, du 20 août 2008.

²³ Cf. article de Reto Sanwald / Sabine D'Amelio Favez, Collaboration internationale entre les autorités de surveillance, in: L'Expert-Comptable Suisse 2008, p. 878 ss.

4.3 Relations avec les Etats-Unis

Le 29 juillet 2008, la Commission européenne a accordé un délai de transition aux réviseurs et aux entreprises de révision de certains pays tiers pour l'exercice de leurs activités. Cette décision permet aux entreprises de révision de 33 pays tiers (inclus également les entreprises de révision ayant leur siège en Suisse) de poursuivre leurs activités de révision sur mandat d'entreprises établies dans l'un de ces pays tiers et cotées sur les marchés européens. Ce délai court jusqu'au 1^{er} juillet 2010. D'ici là, la Commission européenne devrait pouvoir statuer définitivement sur l'équivalence des systèmes de surveillance de ces pays tiers.

Depuis l'automne 2008, le système suisse de surveillance fait encore l'objet d'une autre évaluation, laquelle sera décisive pour l'évaluation de l'équivalence par l'UE. En effet, la décision européenne dépendra notamment de savoir si et dans quelle mesure la Suisse reconnaît l'équivalence du système de surveillance des différents Etats membres de l'UE. L'ASR étudie actuellement selon quelle procédure la Suisse pourrait reconnaître les systèmes de surveillance européens et quels sont les critères qui, du point de vue helvétique, garantiraient l'équivalence des systèmes.

Les entreprises de révision qui se sont enregistrées dans les années 2003 et 2004 auprès de l'autorité américaine Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) sont soumises à inspection par le PCAOB dans un délai de quatre ans, selon la législation américaine²⁴. Le PCAOB avait prévu au début de mener des inspections conjointes avec l'ASR en 2008 déjà (joint inspections). Le 4 décembre 2008, le PCAOB a publié un projet de réglementation permettant le report de ces inspections conjointes²⁵. Aux termes de cette nouvelle réglementation, les inspections prévues pour 2008 doivent avoir lieu en 2009. Les inspections prévues en 2009 peuvent être reportées jusqu'en 2011, selon les critères applicables. Une procédure de consultation est en cours. La réglementation finale ne peut entrer en vigueur qu'après avoir été approuvée par le PCAOB, puis entérinée par l'autorité américaine de surveillance des bourses SEC.

Les inspections conjointes du PCAOB et de l'ASR servent à l'évaluation du système suisse de surveillance en matière de révision, dans l'optique d'une reconnaissance complète par l'autorité américaine. Le PCAOB a publié le 5 décembre 2007 les critères de reconnaissance complète des inspections menées par des autorités étrangères (full reliance) dans une déclaration de principe²⁶.

²⁴ Cf. Rule 4002 (d) (1) des PCAOB Bylaws and Rules.

²⁵ PCAOB Release No. 2008-007 Rule Amendments Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms, du 4 décembre 2008, consultable en ligne via: www.pcaob.org.

²⁶ PCAOB Release No. 2007-011, Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012, du 5 décembre 2007 (cf. aussi Rapport d'activité de l'ASR 2006–2007, p. 27).



4.5 Meeting IFIAR 2009 en Suisse

Selon ce document, la vérification des critères de reconnaissance complète (full reliance) s'opère exclusivement dans le cadre d'inspections conjointes. S'il appert au terme d'une telle inspection que tous les critères de qualité, d'intégrité, d'indépendance et de transparence sont remplis, le PCAOB sera en mesure d'accorder à l'autorité homologue étrangère le statut de «full reliance». La déclaration de principe susmentionnée n'est pas encore arrêtée dans sa version définitive. Il n'est pas exclu que la procédure esquissée soit encore adaptée.

En mars 2008, l'ASR a communiqué au PCAOB son accord de principe sur la question des inspections conjointes, sous réserve toutefois que les deux autorités signent une lettre d'intention pour des motifs de sécurité juridique. De plus, l'ASR admet les inspections conjointes avec l'autorité américaine de surveillance uniquement à titre temporaire. Du point de vue de la Suisse, ces inspections conjointes visent à mettre en confiance le PCAOB par rapport au travail de l'ASR. Une fois cette confiance établie, le système provisoire des inspections conjointes doit céder la place à un système définitif de reconnaissance mutuelle.

Les négociations relatives au cadre juridique des inspections conjointes n'ont pas pu être menées à chef en 2008. La lettre d'intention prévue devrait être signée en 2009 de manière à ce que l'ASR et le PCAOB puissent commencer leurs inspections conjointes en Suisse cette année déjà.

2008 a été une année charnière pour l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). Lors de sa réunion en septembre 2008 au Cap, l'IFIAR a approuvé sa nouvelle charte statutaire. Les 27 Etats affiliés ont ainsi posé la pierre angulaire de son futur développement. Cette nouvelle charte confirme les buts de l'IFIAR, qui sont de faciliter le transfert des connaissances et les échanges d'expériences entre autorités de surveillance, de promouvoir la collaboration internationale et de créer une antenne pour les autres organismes internationaux intéressés au secteur de la révision. Ces statuts fixent par ailleurs l'organisation interne de l'IFIAR et ses processus décisionnels.

En 2008 également, l'ASR a joué un rôle de plus en plus actif au sein de cet organisme. Elle est désormais représentée dans deux commissions importantes de l'IFAIR. D'une part, le Standards Coordination Working Group a pour tâche d'analyser les travaux de l'IAASB et d'informer les membres IFIAR en conséquence. L'International Cooperation Working Group s'efforce pour sa part de promouvoir la coopération internationale entre les membres IFIAR.

L'IFIAR a par ailleurs choisi la Suisse pour organiser sa première réunion en 2009, laquelle aura lieu à Bâle, du 27 au 29 avril 2009.

4.4 Relations avec les Etats tiers

Les entreprises suisses étant très présentes dans les Etats membres de l'UE et aux Etats-Unis, l'ASR s'est naturellement concentrée sur la coopération avec ces Etats dans l'optique d'une reconnaissance officielle. L'ASR a par ailleurs également établi des relations avec d'autres Etats tiers. Les premiers processus d'évaluation sont en cours, en particulier avec le Japon, qui a reçu un premier questionnaire à remplir en été 2008 de la part de l'ASR.

5 Jurisprudence

5.1 Généralités

A fin 2008, l'ASR avait reçu 10'909 demandes d'agrément au total (cf. supra, ch. 2.2). L'examen de ces demandes par rapport aux conditions d'agrément stipulées aux art. 4 ss. LSR a soulevé toute une série de questions de droit. Suite aux premiers recours contre les décisions négatives de l'ASR, le Tribunal administratif fédéral (TAF) et, dans un cas également, le Tribunal fédéral (TF), ont eu l'occasion de donner leur avis sur certaines conditions concrètes d'agrément – formation, pratique professionnelle, réputation irréprochable – ainsi que sur la pratique de l'ASR en matière d'agrément.

Il s'agit ici de passer en revue les décisions de ces deux tribunaux dans la mesure où elles traitent de questions juridiques importantes liées aux notions: formation (ch. 5.2), pratique professionnelle (ch. 5.3), réputation (ch. 5.4), aspects procéduraux (ch. 5.5), atteintes aux droits fondamentaux (ch. 5.6)²⁷.

5.2 Formation

La liste des formations exigées pour l'agrément en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur est actuellement exhaustive (cf. art. 4, al. 2, LSR). Le TAF a soutenu ce point de vue dans plusieurs cas de requérants se prévalant d'un diplôme fédéral d'employé de banque²⁸, d'un titre universitaire en sciences politiques²⁹, d'une formation commerciale³⁰ ou d'une formation fiduciaire privée sans brevet fédéral³¹. Dans ses considérants, le TAF relève que le Législateur a volontairement dressé une liste restrictive des formations admises par la loi. Ces filières de formation et la pratique professionnelle qu'elles supposent garantissent précisément la qualité des prestations de révision, le corollaire étant que les autres formations sont logiquement considérées comme étant insuffisantes par le Législateur³².

²⁷ Voir à ce propos l'article de Reto Sanwald / Manus Widmer, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der RAB, Grundsatzurteile zum Revisionsaufsichtsgesetz, in: L'Expert-Comptable Suisse 2008, p. 758 ss (seulement en allemand).

²⁸ Jugement n° B-1940/2008/kua rendu par le TAF en date du 10 juin 2008.

²⁹ Jugement n° B-3393/2008 rendu par le TAF en date du 24 septembre 2008.

³⁰ Jugement n° B-2807/2008 rendu par le TAF en date du 19 août 2008.

³¹ Jugement n° B-2486/2008 rendu par le TAF en date du 7 octobre 2008.

³² Jugement n° B-1940/2008/kua rendu par le TAF en date du 10 juin 2008, considérant 2.2.3.

La volonté du Législateur étant claire, l'ASR n'a pas la compétence d'agréer des personnes ayant une autre formation que celles qui sont énumérées dans la loi. Il y a une seule exception à cette règle, à l'endroit des personnes qui disposent d'une formation antérieure aux filières spécifiées dans la loi, mais analogue (diplômes antécédents). Il s'agit en particulier des professionnels qui ont passé l'examen préalable d'expert-comptable dans les années 1974 à 1986, l'examen préalable d'expert fiscal dans les années 1982 à 1986 et l'examen de fiduciaire USF des années 1981, 1982 et 1984. Selon le règlement du 1^{er} décembre 1983 concernant l'examen professionnel d'agent fiduciaire avec brevet fédéral, ces personnes peuvent obtenir le brevet fédéral d'agent fiduciaire sans réexamen. Cette possibilité n'est pas ouverte aux requérants dont le diplôme date d'une autre année. Les associations professionnelles et l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT) n'ont (plus) pu justifier cette différence de traitement. Le TAF a par conséquent décidé qu'en l'absence de motif objectif, la distinction fondée sur l'année du diplôme ne peut être justifiée³³. Au résultat, les titulaires d'un diplôme d'examen préalable d'expert-comptable des années 1958 à 1986 remplissent les conditions d'agrément de la LSR en matière de formation.

En revanche, l'octroi de l'agrément en vertu de l'art. 43, al. 6 LSR (clause de rigueur) demeure exclu lorsque la personne n'a pas de formation reconnue. La loi laisse la possibilité au Conseil fédéral de reconnaître d'autres filières de formation à titre équivalent (cf. art. 4, al. 3, LSR), mais cette option s'applique uniquement aux filières qui n'existaient pas encore au moment de l'entrée en vigueur de la LSR³⁴.

³³ Jugements du TAF n° B-3805/2008/scl du 4 décembre 2008, n° B-1499/2008/scl du 15 décembre 2008 et n° B-1237/2008/scl du 22 décembre 2008; il s'agissait dans ces cas de personnes au bénéfice d'anciens diplômes d'expert-comptable des années 1966 et 1970.

³⁴ Jugement n° B-1940/2008/kua rendu par le TAF en date du 10 juin 2008, considérant 2.4.



5.3 Pratique professionnelle

Le Législateur a différencié les exigences en matière de pratique professionnelle selon le type d'agrément: les personnes qui demandent l'agrément en qualité de réviseur doivent avoir une pratique professionnelle d'au moins une année sous la supervision d'une personne qualifiée au sens de la loi (cf. art. 5 LSR)³⁵. S'agissant de l'agrément en qualité d'expert-réviseur, la pratique professionnelle exigée peut aller jusqu'à 12 ans selon la formation du requérant, dont au moins deux tiers sous supervision (cf. art. 4, al. 2 et al. 4 LSR). Dans les deux cas, la pratique professionnelle doit avoir été acquise dans le domaine de la comptabilité et dans celui de la révision des comptes.

Par ailleurs, le TAF a traité le cas d'un requérant qui a fait valoir de longues années d'enseignement en comptabilité et en droit économique à titre de pratique professionnelle (cf. supra, ch. 2.5). Le Tribunal a conclu qu'une activité d'enseignant ne peut être qualifiée de pratique professionnelle au sens de la LSR. Dans ses considérants, il rappelle que la définition légale de la pratique professionnelle implique que l'expérience pratique doit avoir été acquise dans le domaine de la comptabilité et de la révision des comptes au moins en grande partie en traitant des mandats de révision. La pratique professionnelle doit être prouvée, justificatifs à l'appui dans les deux domaines³⁶. Le TF n'est pas entré en matière sur le recours interjeté contre la décision du TAF, ayant estimé que ce recours n'était pas recevable (cf. art. 83, let. t, loi sur le Tribunal fédéral; RS 173.110). Le TF a laissé entrevoir que le recours n'aurait de toute façon eu aucune chance de succès. L'enseignement ne peut remplacer la pratique professionnelle. Assez libérale dans sa conception, la loi autorise l'agrément de personnes ayant un vaste éventail de formations. Il est donc logique que la pratique professionnelle fasse l'objet de conditions strictes³⁷.

Dans un autre cas, le TAF a jugé la pratique de l'ASR concernant l'octroi de l'agrément en qualité de réviseur en vertu de la clause de rigueur (art. 43, al. 6, LSR)³⁸. L'ASR considérait que les personnes peuvent compenser une année de pratique sous supervision par 12 ans de pratique sans supervision. Cette équivalence a été jugée trop schématique. L'ASR ne peut pas se fonder uniquement sur la durée de la pratique professionnelle, mais doit aussi tenir compte d'autres facteurs pertinents selon le cas d'espèce. Quoi qu'il en soit, il faut pouvoir justifier au 1^{er} septembre 2007 (c'est-à-dire au moment de l'entrée en vigueur de la

LSR) d'une longue pratique professionnelle acquise essentiellement et sans interruption majeure dans les domaines de la comptabilité et de la révision des comptes.

5.4 Réputation

Une réputation irréprochable est une condition obligatoire autant pour l'agrément en qualité d'expert-réviseur que pour l'agrément en qualité de réviseur. L'art. 4 OSRev le formule en ces termes: pour être agréé, le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre par toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. Les éléments notamment pris en considération ici sont les condamnations pénales et les actes de défaut de biens.

Malgré cette précision, la garantie exigée est une notion juridique indéterminée qu'il faut concrétiser dans chaque cas. Le Législateur s'est inspiré ici de la «garantie d'une activité irréprochable», tel qu'on la connaît dans le secteur financier. L'exégèse de la «garantie d'une activité de révision irréprochable» peut donc logiquement s'appuyer sur la pratique juridique concernant la garantie analogue sur les marchés financiers. Le TAF a confirmé cette pratique de l'ASR³⁹.

³⁵ Les personnes qualifiées sont les personnes au bénéfice d'un agrément en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur, ainsi que les personnes étrangères disposant de qualifications comparables. Pendant une période transitoire de deux ans, à compter du 1^{er} septembre 2007, les qualifications s'appliquant aux personnes exerçant la supervision sont moins strictes (cf. art. 43, al. 4 et 5 LSR).

³⁶ Jugement n° B-390/2008/kua rendu par le TAF en date du 30 avril 2008.

³⁷ Jugement n° 2C_438/2008 rendu par le TAF en date du 16 octobre 2008, considérant 3.

³⁸ Jugement n° 5196/2008 rendu par le TAF en date du 11 décembre 2008.

³⁹ Jugement n° B-2440/2008 rendu par le TAF en date du 16 juillet 2008, considérants 4.2.3 ss; avec des indications concernant les modalités de vérification de la réputation selon LSR.

Dans le cas d'espèce, le Tribunal devait juger un requérant qui n'a tout simplement plus rempli ses obligations légales en vertu de l'art. 53 LPP⁴⁰ en qualité d'organe de contrôle d'une institution de prévoyance, et ce, pendant des années. Le requérant avait renoncé à contrôler la comptabilité et n'avait dès lors pas pu constater l'absence de toute tenue de la comptabilité. De plus, il avait enfreint à plusieurs reprises les obligations de renseignement envers l'autorité de surveillance des institutions de prévoyance en ne livrant pas les informations demandées et en refusant ainsi de fait tout renseignement. Le requérant a été par la suite condamné pénalement par le TF, suivant l'avis des instances précédentes, pour cause d'infractions graves aux obligations légales de l'organe de contrôle en vertu de la LPP. De telles infractions sont préjudiciables pour la réputation professionnelle et l'honnêteté du réviseur. Elles laissent planer de graves doutes quant à l'exercice crédible de son activité et l'observation des obligations qui en découlent. Le TAF a donc confirmé la légalité de la décision de l'ASR conduisant au rejet de la demande d'agrément déposée par le requérant⁴¹.

5.5 Aspects procéduraux

Le TAF a rendu une décision incidente au sujet de l'effet suspensif d'un recours contre une décision négative de l'ASR en matière d'agrément⁴². Selon cette décision, le recours contre une décision concluant au rejet de la demande d'agrément n'a pas d'effet suspensif. Tant en théorie qu'en pratique, un recours n'a pas d'effet suspensif dès lors que la décision négative contre laquelle il est interjeté ne modifie pas la situation de droit⁴³.

Le TAF a également examiné dans la décision susmentionnée si l'agrément provisoire devait être ordonné à titre de mesure provisionnelle (cf. art. 56 PA)⁴⁴, mais a conclu par la négative au terme d'une analyse approfondie des intérêts en présence. Dans sa conclusion, il retient que l'intérêt public tendant à la protection contre les travaux de révision non qualifiés prévaut sur l'intérêt de l'employeur à l'octroi de l'agrément pour son employé, vu qu'il s'agit par ailleurs d'une entreprise de révision au demeurant déjà provisoirement agréée par l'ASR. Le défaut d'agrément provisoire n'empêche pas le requérant de poursuivre son activité chez son employeur, même s'il ne peut signer un rapport de révision en qualité de chef réviseur.

5.6 Droits fondamentaux

Dans le cadre de plusieurs recours contre les décisions de rejet de l'ASR, diverses atteintes aux droits fondamentaux ont été invoquées. L'argument le plus fréquent a été l'atteinte à la liberté économique (art. 27 Cst., RS 101). Plusieurs recourants ont invoqué une infraction aux principes d'égalité de traitement (art. 8 Cst.), de protection contre l'arbitraire ou de protection des droits acquis (art. 9 Cst.). Certains recourants ont aussi mis en doute la proportionnalité de la décision de rejet de l'agrément.

Le TAF a certes admis la licéité de ces arguments, mais a toutefois rappelé aux recourants le principe constitutionnel, selon lequel le Tribunal fédéral et les autres autorités sont tenus d'appliquer les lois fédérales et le droit international (cf. art. 190 Cst.)⁴⁵. Ce principe veut que les lois fédérales s'appliquent même si elles contredisent la constitution. Par ailleurs, le TAF a rejeté sur le fond tout argument invoquant une atteinte aux droits fondamentaux. Dans ses considérants, il retient que l'obligation d'obtenir un agrément pour pouvoir exercer dans le domaine de la révision constitue certes une grave atteinte à la liberté économique, mais qu'une telle atteinte est licite dans la mesure où elle repose sur une loi au sens formel, à savoir la LSR, et qu'elle est proportionnée compte tenu des intérêts à préserver⁴⁶.

Dans une autre décision, le TAF retient que la liste exhaustive des formations reconnues (cf. art. 4, al. 2, LSR) ne constitue pas une inégalité de traitement contraire à la Constitution. Le refus d'agréer une personne qui ne peut justifier d'une formation reconnue par la loi s'appuie sur des motifs objectifs et raisonnables et se fonde sur un état de fait différent⁴⁷.

⁴⁰ Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40)

⁴¹ Jugement n°B-2440/2008 rendu par le TAF en date du 16 juillet 2008, considérant 4.3.1.

⁴² Décision incidente n° B-2807/2008/baj/rip/scl rendue par le TAF en date du 26 mai 2008 (non publiée).

⁴³ Cf. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, *Allgemeines Verwaltungsrecht*, 5e édition, Zurich 2006, ch. marg. 1799 ss.

⁴⁴ Loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA; RS 172.021).

⁴⁵ Cf. p. ex. jugement n° B-1940/2008/kua rendu par le TAF en date du 10 juin 2008, considérant 3.1, la jurisprudence et la doctrine citée.

⁴⁶ Jugement n° B-2440/2008 rendu par le TAF en date du 16 juillet 2008, considérant 6.

⁴⁷ Jugement n° B-1940/2008/kua rendu par le TAF en date du 10 juin 2008, considérant 3.2.



Annexes

1 Abréviations

OFFT	Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie
TF	Tribunal fédéral
TAF	Tribunal administratif fédéral
OFL	Office fédéral du logement
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	U.S. Generally Accepted Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Audit
ISQC	International Standard on Quality Control
OFRC	Office fédéral du registre du commerce
DFJP	Département fédéral de justice et police
ORC	Ordonnance sur le registre du commerce; RS 221.411
PME	Petites et moyennes entreprises
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SIX	SIX Swiss Exchange



2 Tableau financier

Compte des résultats

	2008	2006 / 2007
Emoluments de surveillance	3'010'000	–
Emoluments d'inspection	1'073'000	–
Emoluments d'agrément	1'336'800	9'076'100
Charges de paiement par internet	-73'703	-390'114
Remboursement d'émoluments d'agrément	-279'350	-42'150
Constitution d'un échelonnement des émoluments 2008	-1'061'440	-4'970'720
Dissolution de l'échelonnement des émoluments 2007	1'242'680	–
Autres revenus	12'900	–
Total produits	5'260'887	3'673'116
Charges de personnel	-3'330'249	-2'020'289
Charges d'exploitation	-710'643	-698'008
Amortissement	-142'422	-76'499
Résultat d'exploitation	1'077'573	878'320
Revenus financiers	112'647	708
Charges financières	–	-29'028
Résultat financier	112'647	-28'320
Constitution de réserves	-1'190'220	-850'000
Gain/Perte	–	–

Rémunération du Conseil d'administration et de la direction

	2008	2007
Conseil d'administration		
Honoraires du président	110	110
Honoraire du vice-président	75	75
Honoraires des autres membres	90	90
Cotisations sociales ⁴⁸	16	17
Rémunération totale des membres du Conseil d'administration	291	292
Directeur et direction		
Salaire du directeur	240	230
Autres prestations du directeur	25	14
Salaire des autres membres de la direction	358	226
Autres prestations des membres de la direction	12	14
Cotisations sociales ⁴⁹	104 ⁵⁰	57
Rémunération totale des membres de la direction	739	541

⁴⁸ Les cotisations sociales payées pour l'année 2006/07 sont remboursées, dès lors qu'il n'existe pas d'obligation ou de possibilité d'assurance pour les membres du Conseil d'administration.

⁴⁹ Comprend les cotisations AVS/AI/perte de gain, les cotisations à l'assurances-chômage, les cotisations accidents professionnels et non professionnels, les cotisations épargne et risque LPP.

⁵⁰ Pour la première fois en 2008, tous les membres de la direction étaient employés durant toute l'année. Au 1^{er} juillet 2008, le système de la prévoyance professionnelle a été modifié, passant de la primauté des prestations à la primauté des cotisations.

3 Agréments découlant de lois spéciales

L'agrément octroyé en vertu de la LSR sert de préalable aux agréments découlant des lois spéciales suivantes (état: 01.01.2009):

Révision / contrôle dans les secteurs suivants	Agrément LSR: entreprises de révision	Agrément LSR: chef réviseur	Autorité de surveillance spéciale	Exigences supplémentaires
Banques ⁵¹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA ⁵²	Art. 26 LFINMA ⁵³ Art. 3 OA-FINMA ⁵⁴
Négociants en valeurs mobilières ⁵⁵	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 LFINMA Art. 3 OA-FINMA
Placements collectifs de capitaux ⁵⁶	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat ⁵⁷	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 LFINMA Art. 3 OA-FINMA
Assurances ⁵⁸	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 LFINMA Art. 3 OA-FINMA
Lutte contre le blanchiment d'argent ⁵⁹	réviseur	réviseur	FINMA	Art. 19b LBA ⁶⁰
Centrales d'émission de lettres de gage ⁶¹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 LFINMA Art. 3 OA-FINMA
Institutions de prévoyance ⁶²	expert-réviseur ⁶³	expert-réviseur	(OFAS ⁶⁴)	–
Caisses-maladie ⁶⁵	expert-réviseur	expert-réviseur	(OFSP ⁶⁶)	–
Maisons de jeu ⁶⁷	expert-réviseur	expert-réviseur	CFMJ ⁶⁸	Art. 75 OLMJ ⁶⁹

⁵¹ Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB; RS 952.0).

⁵² L'Office fédéral des assurances privées (OFAP), la Commission fédérale des banques (CFB) et l'Autorité de contrôle en matière de lutte contre le blanchiment d'argent AC-LBA ont été réunis avec effet au 01.01.2009 pour constituer l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA).

⁵³ Loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA; RS 956.1).

⁵⁴ Ordonnance du 15 octobre 2008 sur les audits des marchés financiers (OA-FINMA; RS 956.161)

⁵⁵ Loi du 24 mars 1995 sur les bourses (LBVM; RS 954.1).

⁵⁶ Loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC; RS 951.31).

⁵⁷ Il existe deux exceptions: d'une part, les entreprises qui révisent les gestionnaires de fortune et les représentants de placements collectifs étrangers doivent avoir un agrément à titre d'expert-réviseur. Le chef réviseur doit également être au bénéfice d'un agrément en qualité d'expert-réviseur (cf. art. 5 OA-FINMA). D'autre part, les entreprises de révision qui doivent établir les preuves selon lesquelles les sociétés d'investissement répondent aux conditions stipulées à l'art. 2, al. 3, LPCC, doivent être au bénéfice d'un agrément en qualité de réviseur (cf. art. 6 OA-FINMA).

⁵⁸ Loi du 17 décembre 2004 sur la surveillance des assurances (LSA; RS 961.01).

⁵⁹ Loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 955.0).

⁶⁰ Valable seulement pour la révision d'intermédiaires financiers qui sont soumis à la surveillance directe de la FINMA. Les organisations autorégulées peuvent, pour leurs membres, définir des conditions dérogatoires d'agrément des entreprises de révision.

⁶¹ Loi du 25 juin 1930 sur l'émission de lettres de gage (LLG; RS 211.423.4).

⁶² Loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.40).

⁶³ Il existe une exception: seules les entreprises agréées par l'ASR en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat peuvent fonctionner comme organe de contrôle des fondations de placement (art. 33, al. 3, ordonnance du 18 avril 1984 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (OPP 2; RS 831.441.1).

⁶⁴ Office fédéral des assurances sociales.

⁶⁵ Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal; RS 832.10).

⁶⁶ Office fédéral de la santé publique.

⁶⁷ Loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu (LMJ; RS 935.52).

⁶⁸ Commission fédérale des maisons de jeu.

⁶⁹ Ordonnance du 24 septembre 2004 sur les maisons de jeu (OLMJ; RS 935.521).

