



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR

Rapport d'activité 2009



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 2009

Sommaire

Page

3		Préambule
6	1	Organisation de l'ASR
6	1.1	Généralités
6	1.2	Conseil d'administration
6	1.3	Direction
6	1.4	Organe de révision
7	1.5	Ressources humaines
7	1.6	Financement
7	1.7	Coopération avec d'autres autorités
8	2	Agrément
8	2.1	Généralités
8	2.2	Statistique
9	2.3	Procédure d'agrément
9	2.4	Dispositions transitoires caduques
10	2.5	Obligations de communiquer
11	2.6	Système modulaire
11	2.7	Registre ASR
12	2.8	Révision sans agrément
12	2.9	Atteinte aux règles d'indépendance
14	2.10	Assurance-qualité
15	2.11	Perspectives
16	2.12	Renouvellement des agréments des entreprises de révision à partir de 2013
17	3	Surveillance
17	3.1	Généralités
17	3.2	Structure du marché des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État
19	3.3	Inspections 2009
19	3.3.1	Généralités
20	3.3.2	Inspections de suivi des trois plus importantes entreprises de révision
20	3.3.2.1	Inspections des processus internes (Firm Review)
22	3.3.2.2	Inspection des dossiers de révision (File Review)
24	3.3.3	Premières inspections auprès des autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État
25	3.3.4	Convention et vérification des mesures
25	3.4	Collaboration avec les autres autorités suisses et les bourses
26	3.5	Normes de référence
28	3.6	Critères d'inspection 2010
29	3.7	Indicateurs de qualité (Audit Quality Measures)
29	3.8	Procédures et enquêtes préliminaires
30	4	Affaires internationales
30	4.1	Généralités
31	4.2	Relations avec l'Union européenne
31	4.3	Relations avec les Etats-Unis
32	4.4	Relations avec les autres Etats
33	4.5	International Forum of Independent Audit Regulators
33	4.6	Entrée en vigueur de l'article 8 LSR
34	5	Jurisprudence
34	5.1	Généralités
34	5.2	Formation
35	5.3	Pratique professionnelle
36	5.4	Réputation irréprochable
36	5.5	Procédure
39		Annexes
39	1	Abréviations
40	2	Compte des résultats
42	3	Agréments découlant de lois spéciales
43	4	Liste des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État

Préambule

Importance de la révision en période d'incertitude économique

La longue récession qui frappe l'économie mondiale semble bien avoir dépassé son point le plus bas. Les perspectives économiques sont plus encourageantes qu'il y a une année. Toutefois, de nombreuses impulsions positives resteront de l'ordre de l'éphémère. Les programmes étatiques de relance conjoncturelle et la reconstitution des capacités de stockage nécessaires ont des effets uniques. Le financement des gros investissements restera difficile auprès des banques. L'augmentation du chômage ne s'est pas encore totalement répercutée sur la consommation. En clair, la conjoncture n'est pas à l'abri des rechutes.

Les entreprises de révision jouent un rôle plus important que jamais en période d'incertitude économique. Le réviseur doit fournir des rapports de révision de qualité irréprochable pour permettre aux investisseurs, aux clients et aux autorités de prendre leurs décisions sur la base d'informations suffisantes. La crise économique aura de nombreuses incidences sur les états financiers 2009. Les organes de révision seront ainsi amenés à faire encore leurs preuves. Même si la Suisse occupe une place honorable en comparaison internationale, les réviseurs seront confrontés à de nombreux risques dans notre pays aussi. L'évaluation des immobilisations incorporelles en fonction de perspectives incertaines, la recrudescence des fraudes ainsi que l'évaluation de la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités ne sont que quelques exemples d'éléments à haut risque pour le réviseur.

Au-delà du réviseur, la crise oblige aussi le conseil d'administration à assumer pleinement ses responsabilités dans son rôle d'organe supérieur de direction et de surveillance de l'entreprise. Le conseil d'administration a en effet un intérêt prépondérant à ce que la révision des états financiers soit irréprochable, les comptes annuels étant l'un des instruments essentiels du pilotage d'entreprise.

En période de crise économique, les autorités de surveillance telle que l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) doivent aussi faire face à des exigences accrues. Seule une pratique cohérente et rigoureuse en matière d'agrément et de surveillance permet de garantir une qualité suffisante des révisions en période de morosité conjoncturelle.

Si les coûts d'une révision sont faciles à calculer, son utilité est plus difficile à chiffrer, mais elle n'en est pas moins indispensable, surtout en période de crise.

Dans le débat actuel sur le nouveau droit de la révision, la question des coûts devrait donc être mise en balance avec celle de l'utilité de la révision.

Pratique d'agrément de l'ASR dans le secteur des PME

Près de 70 % des agréments sont octroyés à des personnes physiques travaillant dans des PME et 98 % des entreprises de révision sont des PME.

C'est dire l'importance des PME pour la branche de la révision. Les particularités qui en découlent sont largement prises en compte dans l'examen des demandes d'agrément. Selon la loi, par exemple, la pratique professionnelle doit avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable (art. 4 et 5 LSR). L'ASR exige seulement une part de 10 % dans le domaine de la révision comptable, tenant compte du fait que les sociétés fiduciaires classiques ne font pas que de la révision, mais qu'elles ont d'autres activités centrales, par exemple la comptabilité ou le conseil fiscal.

Dans les cas de rigueur, l'ASR peut aussi reconnaître à titre de pratique professionnelle une pratique qui ne satisfait pas aux conditions légales (art. 43 al. 6 LSR). Suivant la volonté du Législateur, l'ASR a appliqué cette disposition particulière de manière très restrictive pour éviter le contournement des conditions ordinaires d'agrément. Selon les cas, la preuve de la pratique professionnelle sous supervision n'est pas requise, ou encore le manque de pratique professionnelle sous supervision peut être compensé par une plus longue pratique professionnelle non supervisée. Si la pratique professionnelle est trop ancienne pour être dûment prouvée, il suffit de la rendre vraisemblable. L'acquisition de la pratique professionnelle doit apparaître vraisemblable dans les faits et ne peut pas simplement être alléguée.

La clause du cas de rigueur fait partie des dispositions transitoires et son application est donc limitée dans le temps. La LSR étant entrée en vigueur voici plus de deux ans, on peut admettre que toutes les personnes devant obligatoirement obtenir un agrément pour pouvoir poursuivre leurs activités antérieures en ont fait la demande auprès de l'ASR. L'application de cette clause est ainsi limitée à un délai transitoire de deux ans.

Perspectives

Jusqu'ici, la pratique d'agrément de l'ASR a été largement confirmée par le Tribunal administratif fédéral. L'ASR se voit ainsi confirmée dans la ligne qu'elle s'est fixée.

Les entreprises assujetties au contrôle des comptes en Suisse ont un choix suffisant d'entreprises de révision agréées. Durant l'exercice sous revue, le nombre total d'agréments a augmenté de 819 unités, passant ainsi à 10'377 agréments au 31 décembre 2009.

Inobservation des règles d'indépendance

Les dispositions légales et les règles de déontologie relatives à l'indépendance constituent des normes essentielles à respecter en vue de l'exercice conforme au droit de la révision externe. Si cette indépendance n'est pas totale, la révision des états financiers n'atteint pas ses finalités légales et entrepreneuriales.

L'ASR a constaté de manière répétée des carences touchant à la question de l'indépendance du réviseur, tant au niveau de l'évaluation des demandes d'agrément que du contrôle des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. Dans le cadre du mandat qui lui est dévolu, l'ASR s'est fixé pour objectif de contrôler que les règles d'indépendance soient absolument respectées.

L'ASR a reçu en septembre 2009 des nouvelles positives de la part de la Commission européenne, qui a présenté une proposition d'entraide administrative entre les États membres de l'UE d'une part, le Canada, le Japon et la Suisse d'autre part (Adequacy Decision). Ce document a été formellement approuvé par la Commission européenne et son entrée en vigueur est attendue pour le 1er trimestre 2010. La Suisse est donc en passe de voir son système de surveillance reconnu au plan international. Après l'approbation formelle, la Commission européenne donnera le feu vert aux États membres pour les négociations bilatérales des accords internationaux de collaboration avec la Suisse. Selon toute prévision, les premiers accords bilatéraux seront conclus en 2010 déjà avec les principaux partenaires commerciaux de la Suisse.

Du côté des États-Unis, l'ASR poursuit les négociations avec le PCAOB en vue d'une coopération en matière de surveillance des entreprises suisses cotées aux États-Unis (Joint Inspections).

A partir de la fin du premier semestre 2010, lorsque tous les agréments provisoires auront été mutés en agréments définitifs, l'ASR se consacrera à la vérification des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. Étant donné les risques accrus par la crise économique, il s'agira pour elle essentiellement de vérifier que les normes et les standards de révision soient appliqués avec rigueur. Les acteurs du



marché suisse des capitaux doivent pouvoir se fier aux rapports du réviseur externe pour pouvoir prendre des décisions circonstanciées par rapport à l'évolution de l'économie. L'ASR exercera par conséquent sa surveillance auprès des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État en ciblant les risques existants, dans le but de garantir que les exigences pertinentes soient remplies.

Dans l'ensemble, l'ASR considère avec satisfaction l'exercice écoulé. Les résultats de l'exercice écoulé ont été atteints grâce à la bonne collaboration des personnes et des entreprises surveillées et grâce au fidèle engagement des collaboratrices et des collaborateurs de l'ASR. Nous tenons à les remercier ici collectivement.

Berne, le 8 février 2010



Hans Peter Walter
Président du Conseil d'administration



Frank-Oliver Schneider
Directeur



1 Organisation de l'ASR

1.1 Généralités

L'ASR a pour mandat de garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision (art. 1 al. 2 LSR).

L'organisation de l'ASR est définie dans ses grandes lignes par la loi (cf. art. 28 ss. LSR). L'ASR est une institution indépendante de droit public, dotée de sa propre personnalité juridique. Son siège est à Berne. Elle a par ailleurs ouvert un bureau à Zurich pour les opérations de surveillance effectuées dans la zone zurichoise.

L'ASR est une unité décentralisée administrativement subordonnée au Département fédéral de justice et police (DFJP). Elle exerce toutefois son mandat de surveillance en toute indépendance. Elle jouit également d'une très large autonomie en ce qui concerne son organisation et sa conduite interne. Placée sous la surveillance du Conseil fédéral, elle adresse chaque année un rapport d'activités au Conseil fédéral et à l'Assemblée fédérale. Les actes juridiques de l'ASR sont par ailleurs soumis à un contrôle judiciaire indépendant, lequel est exercé par le Tribunal administratif fédéral à Berne et par le Tribunal fédéral à Lausanne (cf. à ce propos ch. 5).

Les organes de l'ASR sont: le Conseil d'administration, la direction et l'organe de révision.

1.2 Conseil d'administration

Le conseil d'administration de l'ASR se compose de maximum cinq membres, élus par le Conseil fédéral pour une durée de quatre ans. Les membres du conseil d'administration doivent être spécialisés en matière de révision et être indépendant du secteur de la révision. Le Conseil fédéral nomme également le président et le vice-président du Conseil d'administration et règle leur rémunération.

Le conseil d'administration est l'organe supérieur de l'ASR. Au nombre de ses compétences figurent en particulier le règlement de l'organisation interne, la nomination et la surveillance du directeur ainsi que la promulgation des dispositions d'application.

Le conseil d'administration de l'ASR se compose actuellement des membres suivants:

- Hans Peter Walter (président), dr h.c., prof. de droit privé et de droit économique à l'Université de Berne;

- Thomas Rufer (vice-président), économiste d'entreprise HES et expert-comptable diplômé;
- Eugen Haltiner, dr ès. sc. éco., président du conseil d'administration de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers FINMA;
- Alfred Stettler, prof. ém., dr ès sc. pol., HEC Lausanne;
- Peter R. Voser, économiste d'entreprise HWV, CEO de Royal Dutch Shell.

1.3 Direction

La direction compte trois membres: le directeur, le responsable du service Droit et Affaires internationales, ainsi que le responsable du service Agrément et Support. Le directeur exerce la fonction d'organe exécutif suprême et exécute à ce titre toutes les tâches qui ne sont pas du ressort du conseil d'administration selon la loi. La direction est nommée par le conseil d'administration. La nomination du directeur doit être entérinée par le Conseil fédéral.

La direction de l'ASR est constituée des membres suivants:

- Frank Schneider, directeur et responsable du service Surveillance, expert-comptable dipl.;
- Reto Sanwald, responsable du service Droit et Affaires internationales, dr en droit, avocat;
- Jürg Bloesch, responsable du service Agrément et Support, avocat.

1.4 Organe de révision

L'organe de révision de l'ASR est le Contrôle fédéral des finances (CDF), qui agit en vertu de la loi du 28 juin 1967 sur le contrôle des finances (LCF; RS 614.0). Pour des raisons d'indépendance, l'ASR ne peut confier la révision de ses comptes annuels à une entreprise de révision privée, par ailleurs agréée et surveillée par ses soins.

1.5 Ressources humaines

Les collaboratrices et les collaborateurs de l'ASR sont des personnes issues de divers domaines: experts-réviseurs, juristes, avocats, commerciaux. Ils travaillent de manière interdisciplinaire. A la fin de l'exercice sous revue, les effectifs étaient de 20.8 équivalents plein temps, répartis entre 23 employés. L'ASR emploie par ailleurs six personnes contre une rémunération à l'heure (soit l'équivalent de 2.0 équivalents plein temps).

En 2009, les effectifs de l'ASR ont atteint la dotation provisoire maximale. Ces effectifs diminueront après la fin de l'examen définitif des agréments provisoires, prévue pour le 1^{er} semestre 2010¹.

1.6 Financement

L'ASR s'autofinance en totalité par les émoluments et par les redevances de surveillance versées par les personnes physiques et les entreprises de révision au bénéfice d'un agrément. Elle tient ses propres comptes en dehors du budget de la Confédération, qu'elle ne grève donc pas. Cette constellation permet à l'ASR d'exercer une surveillance indépendante, efficace et ciblée des acteurs de la révision, en répartissant les coûts selon le principe de causalité.

L'ASR prélève des émoluments pour ses décisions, ses contrôles et ses prestations. Son activité de surveillance, qui n'est pas financée par le biais des émoluments, donne lieu à une redevance annuelle perçue auprès des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. Cette redevance est calculée en fonction des coûts de l'ASR pour l'exercice sous revue. Elle est pondérée en fonction de l'importance économique des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. Le Conseil fédéral fixe les modalités, en particulier le tarif des émoluments, le calcul de la redevance de surveillance et sa répartition entre les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (cf. art. 37 ss. OSRev). Environ 52 % du budget de l'ASR sont financés via la redevance de surveillance versée par les entreprises soumises à la surveillance de l'État².

1.7 Coopération avec d'autres autorités

De par la loi, l'ASR est tenue de coopérer avec diverses autres autorités (cf. art. 22 ss. LSR). Il y a lieu de mentionner en particulier la coopération avec l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA) et avec les Bourses suisses³.

¹ Cf. ch. 2.1 et 2.11.

² Présentation détaillée des états financiers: voir annexe 2.

³ Cf. à ce propos sous chiffre. 3.4.



2 Agrément

2.1 Généralités

En matière d'agrément, l'ASR a consacré l'essentiel de ses activités à l'examen définitif des agréments provisoires. A fin 2009, cette tâche était accomplie à raison de 90 %. Sur les quelque 10'000 demandes provisoirement acceptées, environ 9'000 dossiers ont fait l'objet d'une évaluation définitive. L'ASR s'était fixé pour but ambitieux de traiter définitivement tous les dossiers provisoires jusqu'à fin 2009. Cet objectif n'a pas été entièrement atteint, et ce, essentiellement pour deux raisons. Premièrement, l'ASR a dû traiter environ 800 nouvelles demandes, soit un nombre de nouveaux dossiers bien plus élevé qu'escompté, à l'image de l'année précédente (2008: 1'250 demandes). Ces nouvelles demandes ont dû être traitées en priorité, étant donné que les requérants n'étaient pas autorisés à fournir des prestations en matière de révision avant l'octroi de l'agrément, à la différence des titulaires d'un agrément provisoire. Deuxièmement, de nombreux cas ont soulevé des problématiques complexes, par exemple les éléments probants requis à l'appui pour démontrer l'acquisition très ancienne d'une pratique

professionnelle, ou encore les modalités d'agrément applicables aux requérants sis à l'étranger. L'ASR prévoit que tous les dossiers d'agrément provisoires seront définitivement évalués d'ici la mi-2010.

Durant l'exercice sous revue, quatre entreprises de plus ont été agréées, après inspection, en qualité d'entreprise de révision soumises à la surveillance de l'État (cf. ch. 3). Dans cette catégorie, on dénombre ainsi à fin 2009 six entreprises définitivement agréées et 22 entreprises provisoirement agréées. Neuf entreprises au bénéfice d'un agrément provisoire en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État ont décidé de changer le type d'agrément et on été agréées en qualité d'experts-réviseurs.

2.2 Statistique

Type d'agrément	Réviseur	Expert-réviseur	Total au 31.12.2009	Total au 31.12.2008
Personnes physiques	189	438	627	2 612
Entreprises individuelles	48	58	106	484
Entreprises de révision	180	499	679	2 078
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	0	22	22	35
Agréments provisoires	417	1 017	1 434	5 209
Personnes physiques	1 742	4 615	6 357	3 842
Entreprises individuelles	293	377	670	189
Entreprises de révision	566	1 344	1 910	316
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	0	6	6	2
Agréments définitifs	2 601	6 342	8 943	4 349
Nombre total d'agréments	3 018	7 359	10 377	9 558

2.3 Procédure d'agrément

En 2009, l'ASR a consacré ses activités en priorité à l'évaluation définitive des demandes d'agrément provisoirement acceptées en 2007 et 2008. Au début, l'ASR s'était d'abord penchée sur l'examen des cas plutôt simples et évidents. Par la suite, des dossiers plus épineux ont été abordés, par exemple ceux des personnes au bénéfice d'une formation étrangère: dans ce genre de cas, il faut d'abord vérifier si la formation en cause est équivalente à l'une des filières de formation reconnues en Suisse. A cet effet, le requérant doit remplir un questionnaire figurant sur le site web de l'ASR, afin de décrire avec précision la formation suivie. Le requérant doit par ailleurs prouver qu'il a acquis les connaissances requises en matière de droit suisse (à partir du 1^{er} janvier 2008, le seul moyen d'apporter cette preuve est de participer à l'un des cours mis sur pied à cet effet⁴). Enfin, l'agrément ne peut être octroyé que si l'État de provenance accorde la réciprocité. Les dossiers trébuchent parfois sur cette condition, notamment lorsqu'il s'agit de requérants ayant acquis leur formation en dehors de la zone européenne (cf. à ce propos les exigences stipulées à l'art. 4 al. 2 let. d LSR). L'examen de ce genre de dossiers prend plus de temps, surtout lorsqu'il faut entreprendre des démarches à l'étranger à propos d'une filière bien définie, ou encore tirer au clair la question de la réciprocité.

L'ASR a également abordé un nombre croissant de dossiers déposés par des requérants se réclamant de la clause du cas de rigueur, ne pouvant justifier d'aucune pratique professionnelle sous supervision (cf. art. 43 al. 6 LSR et art. 50 OSRev). La preuve d'une pratique professionnelle acquise voici de nombreuses années peut s'avérer difficile à apporter. L'ASR s'en tient ici à sa ligne de conduite pragmatique: elle admet à titre de preuve tous les documents permettant de démontrer l'activité alléguée. Si la pratique professionnelle a été acquise sous supervision voici de nombreuses années et que les éléments probants sont difficiles à produire, il suffit de la rendre vraisemblable. Cette simplification présuppose toutefois que l'acquisition de la pratique professionnelle apparaisse réellement comme vraisemblable. Il ne suffit pas de l'alléguer.

De nombreuses ressources ont été absorbées par le traitement des demandes déposées en retard: si l'agrément n'était pas encore obligatoire pour la révision des comptes 2007, la révision des comptes 2008 ne pouvait plus se faire sans agrément. Un nombre étonnamment élevé de réviseurs semble

n'avoir réalisé cet état de fait visiblement que peu avant l'assemblée générale de leurs mandants. Par voie de conséquence, l'ASR a encore enregistré en 2009 environ 70 nouvelles demandes en moyenne par mois, parfois très urgentes. Le cas échéant, les requérants ont été de plus en plus nombreux à demander une procédure accélérée soumise à supplément (cf. art. 40 OSRev).

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a octroyé près de 100 agréments définitifs en moyenne par semaine. Cette moyenne inclut aussi bien l'examen définitif des demandes d'agrément provisoire que l'examen des nouvelles demandes.

2.4 Dispositions transitoires caduques

Le 31 août 2009, deux dispositions transitoires facilitant le passage au nouveau régime légal sont devenues caduques. L'une de ces dispositions concerne l'acquisition de la pratique professionnelle sous supervision: la pratique professionnelle acquise dans les deux ans après le 1^{er} septembre 2007, date de l'entrée en vigueur de la LSR, sous la supervision de personnes qui satisfont aux exigences posées dans l'ancienne ordonnance du 15 juin 1992 sur les qualifications professionnelles des réviseurs particulièrement qualifiés, est reconnue, en vue d'un agrément en qualité d'expert-réviseur, à titre de pratique professionnelle au sens de la nouvelle législation (cf. art. 43 al. 4 LSR). Le fait de satisfaire aux exigences posées dans l'ancienne ordonnance ne doit pas être confondu avec l'inscription au Registre du commerce en qualité de réviseur particulièrement qualifié. Cette inscription se fondait uniquement sur une auto-déclaration et sur le dépôt des pièces justificatives, mais n'a aucune valeur probante.

De même, la pratique professionnelle requise pour l'agrément en qualité de réviseur pouvait, dans le même délai transitoire, avoir été acquise sous la supervision de personnes ayant une formation répertoire à l'art. 4 al. 2 LSR (cf. art. 43 al. 5 LSR).

⁴ Educaris SA a mis sur pied un programme de formation adéquat. Pour tout renseignement, consultez le site www.educaris.ch.

2.5 Obligations de communiquer

Depuis le 1^{er} septembre 2009, la pratique professionnelle doit avoir été acquise sous la supervision de personnes elles-mêmes agréées en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur, voire sous la supervision de professionnels étrangers disposant de qualifications comparables.

L'autre disposition caduque concerne la clause du cas de rigueur, qui n'est plus applicable aux demandes déposées à partir du 1^{er} septembre 2009. Selon l'art. 43 al. 6 LSR, l'ASR peut, dans les cas de rigueur, reconnaître une pratique professionnelle qui ne remplit pas les conditions prévues par la loi lorsqu'il est établi que les prestations en matière de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années. Le Législateur entendait ainsi conférer à l'ASR la compétence d'éviter certains résultats illogiques induits par l'application stricte de la nouvelle loi. Le délai transitoire étant échu, la clause du cas de rigueur ne peut plus être invoquée: si une personne a pu poursuivre son activité pendant deux ans sans agrément, sans même avoir déposé une demande d'agrément, on peut partir du principe qu'elle n'a pas besoin d'un agrément et qu'elle ne peut par conséquent se réclamer d'un cas de rigueur.

A partir du 1^{er} septembre 2009, l'agrément en qualité d'expert-réviseur ou en qualité de réviseur est octroyé exclusivement sur la base des conditions d'agrément ordinaires (art. 4 et 5 LSR).

La loi prévoit trois obligations de communiquer pour les personnes et les entreprises de révision agréées:

- toutes les personnes et les entreprises de révision inscrites au registre ASR sont tenues de communiquer à l'ASR toute modification de faits inscrits (art. 15 al. 3 LSR). Cette obligation s'étend à toutes les données transmises dans le cadre de la demande d'agrément présentée à l'ASR. Le cas le plus fréquent est le changement d'employeur, qui entraîne l'adaptation, respectivement la suppression du rattachement électronique de la personne à celui de l'entreprise. L'obligation de communiquer englobe aussi les données de contact d'une personne ou d'une entreprise. Ainsi, tout changement d'adresse postale ou d'adresse électronique doit être annoncé sans délai. L'ASR communique essentiellement par courriel avec les personnes et les entreprises agréées. Quiconque ne communique pas son adresse électronique à l'ASR court le risque de ne pas recevoir des informations importantes.
- Toutes les personnes et les entreprises de révision sont tenues, à partir du dépôt de la demande d'agrément, de communiquer à l'ASR tout fait déterminant pour l'évaluation des conditions d'agrément (art. 13 al. 1 OSRev). Il s'agit ici en particulier d'annoncer des éléments tels qu'un jugement à l'encontre d'une personne ou d'une entreprise de révision, ou l'établissement d'actes de défaut de biens.
- Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État ont une obligation de communication encore plus étendue. Elles doivent communiquer toutes les procédures pénales et les procédures pénales administratives en cours. Elles doivent aussi immédiatement communiquer tout événement important pour l'exercice de la surveillance (art. 14 al. 2 LSR). Sont considérés comme tels l'acceptation d'un mandat en qualité d'organe de révision d'une société ouverte au public ou le changement de la personne qui dirige la révision.

Les communications à transmettre à l'ASR doivent en principe être transmises dans les 10 jours ouvrables. Les infractions à l'obligation de communiquer les éléments susmentionnés sont sanctionnées. En cas de doute, il vaut mieux demander à l'ASR s'il s'agit d'un élément à communiquer ou non.

2.6 Système modulaire

Les agréments octroyés par l'ASR autorisent à fournir des prestations en matière de révision, conformément à la législation fédérale applicable. Cette règle s'applique sous réserve d'éventuelles lois spéciales imposant un agrément spécifique (cf. art. 1 al. 3 LSR). C'est le cas lorsqu'une autorité de surveillance spécialisée (p. ex. l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers, FINMA) exerce une surveillance sectorielle sur l'agrément ou l'activité des organes de révision. Les autorités de surveillance instituées en vertu de lois spéciales se fondent sur les agréments de l'ASR pour déterminer et évaluer les conditions d'agrément découlant des lois spéciales qui les concernent (agrément par modules). Ce système modulaire permet d'éviter les doubles contrôles et de simplifier la tâche aussi bien pour le requérant que pour les autorités de surveillance concernées (cf. art. 22 LSR, art. 21 OSRev).

La synopsis de l'annexe 3 explicite les articulations de ce système modulaire en indiquant les secteurs d'activité nécessitant un agrément en vertu de lois spéciales. L'entrée en vigueur de l'ordonnance sur les données ASR⁵ au 1^{er} janvier 2009 a créé la base légale pour l'accès électronique aux données ASR. Les autorités de surveillance instituées par des lois spéciales peuvent, sur demande, consulter facilement les données et les documents qu'un requérant a déjà transmis pour obtenir l'agrément de l'ASR.

L'harmonisation des agréments découlant de lois spéciales et de l'agrément octroyé par l'ASR a été pratiquement terminée pour le 1^{er} septembre 2009, comme prescrit par le Conseil fédéral (cf. art. 52 al. 3 OSRev).

2.7 Registre ASR

L'ASR tient un registre électronique répertoriant toutes les personnes et les entreprises de révision agréées. L'accès à ce registre est public et gratuit. Il s'effectue via le site web de l'ASR. Seules les personnes et les entreprises inscrites dans ce registre ont le droit de fournir les prestations de révisions prescrites par la loi. Il n'est pas possible d'inscrire au registre du commerce un nouvel organe de révision si celui-ci n'est pas au bénéfice d'un agrément octroyé par l'ASR. Il est possible qu'une entreprise ait été inscrite au registre du commerce avant l'entrée en vigueur de la nouvelle législation et qu'elle y figure encore en qualité d'organe de révision sans avoir obtenu l'agrément de l'ASR.

Dans son agenda 2010, l'ASR prévoit de filtrer ces entreprises en confrontant les données du registre ASR et celles du registre du commerce, avec le concours de l'Office fédéral du registre du commerce (OFRC). Cette opération permettra de constater si des prestations de révision ont été fournies sans agrément après le 1^{er} janvier 2008 (cf. à ce propos ch. 2.8). Elle permettra par ailleurs de vérifier qu'à l'avenir, toutes les entreprises inscrites en qualité d'organe de révision au Registre du commerce sont au bénéfice de l'agrément prescrit par la loi.

A l'origine, l'ASR avait prévu de confronter les données des deux registres en 2009 déjà. Mais les offices du Registre du commerce ont été submergés par l'afflux d'annonces visant à supprimer l'organe de révision («Opting-out»). Étant donné cette situation, de nombreuses sociétés étaient encore inscrites au Registre du commerce fin 2009 avec un organe de révision (souvent pas agréé), bien qu'elles aient en fait renoncé au régime de la révision. La confrontation des deux registres est en outre compliquée par les disparités cantonales au niveau de la gestion des données.

Le registre ASR a subi quelques retouches de détail qui améliorent encore sa transparence. Ainsi, le registre ASR indique désormais chaque agrément octroyé par l'ASR. Par exemple, si une personne a été agréée d'abord en qualité de réviseur, puis ultérieurement en qualité d'expert-réviseur, l'inscription en qualité de réviseur agréé est biffée et le nouvel agrément en qualité d'expert-réviseur (avec la date d'agrément) est publié dans le registre. Ainsi, le registre ASR permet désormais à tout tiers de vérifier en tout temps le type d'agrément dont bénéficie une personne donnée pour une période donnée.

⁵ Ordonnance de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision du 14 nov. 2008 sur l'accès électronique aux données non accessibles au public (ordonnance sur les données ASR, OD-ASR; RS 221.302.32).

2.8 Révision sans agrément

Depuis l'entrée en vigueur de la LSR le 1^{er} septembre 2007 et de la révision du Code des obligations le 1^{er} janvier 2008, les prestations de révision prescrites par la loi doivent être fournies exclusivement par des personnes au bénéfice d'un agrément (cf. à ce propos la définition figurant à l'art. 2 let. a LSR). Le fait de fournir de telles prestations sans agrément constitue un délit sanctionné par une peine d'emprisonnement ou une amende allant jusqu'à 1'000'000 de francs. La poursuite pénale incombe aux cantons (cf. art. 40 LSR).

L'ASR reçoit sans cesse des annonces concernant des personnes ou des entreprises ayant fourni des prestations de révision sans l'agrément requis. Ces annonces émanent de privés, mais aussi d'autorités (p. ex. les autorités de surveillance des fondations). L'ASR relève également des indices allant dans ce sens dans le cadre de son activité d'agrément et de surveillance.

Dès lors que des prestations de révision sont présumées avoir été fournies sans l'agrément requis, l'ASR invite la personne et l'entreprise concernées à prendre position. Si la présomption se confirme, l'auteur de l'infraction est déféré aux autorités cantonales de poursuite pénale (art. 24 al. 3 LSR). Le fait de fournir des prestations de révision sans agrément est par ailleurs retenu par l'ASR dans l'examen de la demande d'agrément et peut aboutir au rejet de la demande (qu'elle soit en cours de traitement ou déposée ultérieurement).

Le fait d'effectuer une révision sans l'agrément requis (par ex. une révision ordinaire avec un agrément en qualité de réviseur) n'a pas que des incidences administratives et pénales. Une révision effectuée par une entreprise de révision sans agrément requis et l'approbation des comptes annuels sont frappés de nullité en vertu du droit civil (cf. art. 731 al. 3 CO). La révision doit être répétée par un organe de révision disposant de l'agrément requis et les comptes annuels doivent être valablement approuvés. Les conseils d'administration et les organes de révision engagent leur responsabilité s'ils confient, intentionnellement ou par négligence, la révision des comptes annuels à un organe de révision n'ayant pas l'agrément requis.

2.9 Atteinte aux règles d'indépendance

L'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité. Son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits, ni en apparence (art. 728 et art. 729 CO).

La question de l'indépendance est appréciée non seulement en fonction de l'attitude et de la force de caractère du réviseur, c'est-à-dire de sa capacité effective à effectuer son travail de révision sans se préoccuper de ses propres intérêts et à prendre les mesures qui s'imposent. Mais l'indépendance du réviseur est également souvent restreinte par des causes externes. Il ne s'agit pas seulement d'observer chaque subordination visible aux directives, mais de détecter aussi des rapports de dépendance moins faciles à identifier, d'ordre économique, hiérarchique ou autre. L'indépendance est non seulement incompatible avec tout rapport contractuel formel, mais également avec toute relation d'affaires qui, sans entraîner des implications juridiques, représente une imbrication économique avec l'entreprise révisée au point que le mandat de révision puisse mettre l'organe de révision en situation de conflit d'intérêt.

L'apparence d'indépendance revêt une importance fondamentale à la lumière du but de la révision, qui vise à garantir une présentation fidèle des états financiers, à laquelle les tiers puissent se fier. La révision de comptes annuels corrects, effectuée par un organe de révision subjectivement impartial, n'a aucune valeur pour les tiers si la crédibilité de la révision est ternie par des circonstances qui donnent l'impression que l'organe de révision ne dispose pas de l'indépendance. Pour juger du manque d'indépendance apparent, la situation sera appréciée du point de vue d'un observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie. (message du 23 juin 2004 du Conseil fédéral concernant la nouvelle réglementation en matière de révision, FF 2004 3793).

L'objectif des prescriptions légales en matière d'indépendance est le même pour la révision ordinaire et le contrôle restreint. Les dispositions s'appliquant à la révision ordinaire sont également valables pour l'évaluation de l'indépendance dans le cas d'un contrôle restreint et servent de ligne directrice (FF 2004 3801).

L'indépendance apparente de l'organe de révision n'est pas une nouveauté. Tant la doctrine que la jurisprudence admettent incontestablement l'application de ce principe depuis la dernière grande révision du droit des sociétés en 1991 (cf. message du Conseil fédéral du 23 février 1983 concernant la révision du droit des sociétés, FF 1983 II 757).

En pratique, l'ASR constate sans cesse des circonstances qui enfreignent les prescriptions en matière d'indépendance. Le catalogue qui suit récapitule les cas rencontrés le plus fréquemment par l'ASR. Cette liste n'est pas exhaustive.

- A est membre du conseil d'administration des sociétés X, Y et Z. Sa propre société V est inscrite au Registre du commerce en qualité d'organe de révision des sociétés X, Y et Z.
- A travaille (sur contrat de travail ou sur mandat) pour la société X. Le propriétaire de la société X est B. A fait valoir la pratique professionnelle acquise sous la supervision de B dans sa demande d'agrément à l'ASR. Simultanément, A est inscrit au Registre du commerce en qualité d'organe de révision de la société X (et éventuellement d'autres sociétés dans lesquelles B exerce une fonction décisionnelle ou dans lesquelles il détient des participations).
- A, B et C travaillent (à titre principal) dans la société X. A est par ailleurs membre du conseil d'administration de nombreuses sociétés, exerce une autre fonction décisionnelle ou détient une participation importante et directe à ces sociétés. La révision des comptes de ces sociétés est effectuée par B et C par l'intermédiaire de la société Y, avec laquelle A n'entretient aucune relation «officielle». Les sociétés X et Y ont toutefois le siège au même domicile et partagent le même numéro de téléphone.
- Révision des sociétés dans lesquelles un membre de sa famille exerce une fonction décisionnelle ou dans lesquelles il détient des participations importantes. Cas fréquent: épouse, parents, frère, cousin.
- Révision mutuelle: la révision de l'entreprise A par l'entreprise B et vice versa débouche rapidement sur des conflits d'intérêts propres à fausser les résultats de la révision suite à une prise en compte d'intérêts partiels. Une telle configuration entraî-

ne, pour le moins en apparence, le risque que les deux entreprises n'assument pas leur mandat avec toute la rigueur requise (ATF 123 III 31 ss.). La révision mutuelle n'est par conséquent pas admise.

L'ASR est légalement tenu de vérifier que les conditions d'agrément soient satisfaites en permanence. Les personnes physiques doivent satisfaire à trois conditions: avoir une formation reconnue, une pratique professionnelle plus ou moins longue selon la formation, et jouir d'une réputation irréprochable (cf. art. 4 et 5 LSR).

Les deux premières conditions sont clairement définies dans la loi et l'ordonnance. Une fois qu'elles sont remplies, ces conditions le restent durablement. En revanche, la réputation irréprochable, respectivement la «garantie d'une activité de révision irréprochable» (cf. à ce propos la précision apportée par le Conseil fédéral à l'art. 4 OSRev), est une notion juridique indéterminée et sujette à interprétation. Il revient à l'ASR, en sa qualité d'autorité d'exécution, de développer une pratique. Cette pratique est ensuite soumise au contrôle indépendant des tribunaux compétents.

Dans son jugement du 16 juillet 2008, le Tribunal administratif fédéral a retenu deux critères constitutifs de la réputation irréprochable: elle présuppose que le réviseur ait les compétences professionnelles requises et un comportement correct en affaires. Cela inclut le respect de l'ordre juridique et du droit de la révision mais également notamment le respect des dispositions relatives à l'indépendance du réviseur, qui constitue dès lors une condition sine qua non pour garantir une activité de révision irréprochable. Si l'ASR constate, dans le cadre de la demande d'agrément, des indices laissant supposer que le requérant pourrait avoir enfreint le droit de la révision, elle est tenue d'approfondir son examen et de vérifier si le requérant offre bien la garantie d'une activité de révision irréprochable⁶.

Selon les circonstances, l'ASR peut sanctionner la personne fautive en lui adressant un avertissement écrit, en lui refusant l'agrément, ou encore en lui retirant l'agrément pour une durée déterminée ou indéterminée (art. 17 al. 1 LSR).

⁶ Cf. aussi les considérants du Conseil fédéral à propos de la question 09.5398 «Loi sur la surveillance de la révision et Autorité fédérale de surveillance en matière de révision» du conseiller national Dunant (UDC/BL) du 22 septembre 2009.

2.10 Assurance-qualité

L'existence d'un système d'assurance-qualité interne (AQ) est l'une des conditions d'agrément pour toutes les entreprises de révision enregistrées. Le contenu relatif au système AQ est décrit dans diverses normes d'audit (ISQC 1, ISA 220, NAS 220, etc.)⁷. La mise en oeuvre concrète du système AQ ne se trouve toutefois dans aucune norme d'audit. La structure d'un système AQ dépend de plusieurs facteurs: la taille de l'entreprise, la complexité des mandats, les risques existant, la formation et le perfectionnement, l'expérience des réviseurs de l'entreprise, mais aussi les problèmes de qualité antérieurs. Les prestations légales et les normes de révision ne sauraient se substituer ici à la responsabilité de l'entreprise et peuvent uniquement esquisser un cadre général.

Lorsque, dans le cadre de l'autorégulation, l'assurance-qualité externe est exercée par un confrère, on parle de contrôle par des pairs («Peer Review»). A la différence des pays limitrophes, la Suisse n'a pas de système AQ externe équivalent couvrant toutes les sociétés de révision enregistrées.

Un système de contrôle par des pairs n'est prévu en Suisse que pour les entreprises de révision dans lesquelles une seule personne dispose de l'agrément requis (entreprises de révision monopersonnelles). L'introduction de ce système était prévue au 1er septembre 2010. Mais l'élaboration de ce système a soulevé diverses questions qui méritent d'être approfondies et qui pourraient entraîner des modifications légales (p. ex. art. 730 b CO), le Conseil fédéral vient de proroger le délai d'affiliation à un tel système jusqu'au 31 août 2013. Les modalités de mise en oeuvre doivent encore être précisées par les associations professionnelles, en collaboration avec l'ASR. L'un des problèmes à résoudre est celui de l'indépendance des pairs. Il s'agit en effet d'éviter que ce contrôle externe par des pairs prennent des allures d'«autocontrôle». Il y a lieu de se demander si la compétence de mandater des pairs pour un contrôle de qualité externe ne devrait pas être confiée à un organisme indépendant de l'association professionnelle. De nombreuses autres questions restent par ailleurs à résoudre, par exemple les modalités de rémunération ou la procédure à suivre lorsque les pairs constatent des problèmes de qualité.

Une autre solution digne d'intérêt consisterait à généraliser le système de révision par les pairs et à l'étendre à toutes les entreprises de révision effectuant des révisions ordinaires. Dans cette configura-

tion, les entreprises de révision qui effectuent seulement des contrôles restreints seraient totalement dispensées d'adhérer à un tel système de contrôle externe.

Les associations professionnelles ont tout intérêt à proposer à leurs membres un système de contrôle externe dans le cadre de l'autorégulation de la branche. Une telle solution est d'ailleurs recommandée aussi par la Fédération internationale des experts-comptables (IFAC). Un système de contrôle par des pairs devrait toutefois aussi profiter aux entreprises de révision, car une évaluation externe peut contribuer à améliorer la qualité des prestations de révision et à réduire les risques de la révision. Certaines entreprises de révision soumettent aujourd'hui déjà leur système AQ à un contrôle externe sur une base volontaire.

Il manque actuellement un système AQ externe généralisé, respectivement celui-ci ne couvre que les 28 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. Dans ces conditions, l'assurance-qualité interne joue un rôle d'autant plus important.

S'agissant des entreprises de révision, le système AQ subit un premier contrôle dans le cadre de la procédure de premier agrément. Un contrôle approfondi intervient au deuxième tour, lors du renouvellement de l'agrément. Font exception les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État: leur système AQ fait l'objet d'une inspection sur site tous les trois ans. Font également exception les entreprises de révision monopersonnelles, dans lesquelles une seule personne est titulaire d'un agrément. Ces entreprises sont actuellement libérées de l'obligation de se doter d'un système AQ complet.

Lors de l'agrément initial d'une entreprise de révision, ou lors de l'évaluation définitive de l'agrément provisoire, la vérification du système AQ s'effectue par voie de questionnaire. L'ASR contrôle ce questionnaire d'une part pour s'assurer que la norme d'audit appliquée soit correcte. Elle vérifie d'autre part la plausibilité des données indiquées. Les exigences en matière de système AQ sont plus pointues lorsqu'il s'agit de révisions ordinaires: une révision ordinaire est plus complexe et présuppose un niveau de formation et de pratique professionnelle plus élevé que le contrôle restreint. L'ASR en tient compte dans l'évaluation des questionnaires, approfondissant son examen dans le cas des entreprises

⁷ Cf. article de Frank Schneider, «Qualitätssicherung in KMU-Unternehmen», in: TREX der Treuhandexperte 05/2009.

qui opèrent des révisions ordinaires. Toutefois, l'ASR ne peut pas apprécier de manière complète l'efficacité et l'adéquation d'un système AQ sur la base d'un seul questionnaire. Cette efficacité serait plus facile à apprécier dans le cadre d'une inspection sur site (p. ex. en consultant les notes de révision). La loi ne prévoit toutefois pas cette possibilité. L'ASR peut malgré tout apprécier certains aspects essentiels du système AQ, même sans inspection sur site.

L'agrément des entreprises de révision doit être renouvelé tous les cinq ans, conformément à la loi (art. 3 al. 2 LSR). Le délai de cinq ans débute à la date de l'octroi de l'agrément définitif. Si une entreprise de révision a reçu l'agrément provisoire en décembre 2007 et l'agrément définitif en juillet 2009, le renouvellement de l'agrément échoit en juillet 2014. L'ASR profite alors du renouvellement de l'agrément pour soumettre le système AQ à un contrôle approfondi. Selon la qualité des données indiquées sur le questionnaire, l'ASR cible sa vérification sur les critères d'indépendance, de formation continue ou de contrôle interne. Par exemple, l'ASR peut demander des justificatifs prouvant la participation à des cours de formation continue dans le domaine de la révision et de la présentation des comptes. Les associations professionnelles ont d'ores et déjà renforcé leurs programmes de formation continue, une évolution positive aux yeux de l'ASR. Étant donné que l'affiliation à une association professionnelle ne constitue pas un critère d'agrément, l'ASR devra effectuer ses propres vérifications. S'agissant du contrôle interne

des prestations de révision, l'ASR envisage d'effectuer des contrôles par sondage ciblant les rapports internes, les résultats des contrôles subséquents et les mesures d'amélioration définies par l'entreprise.

2.11 Perspectives

L'examen définitif des agréments provisoires sera achevé au cours de l'exercice 2010. L'ASR escompte avoir traité tous les dossiers encore provisoires d'ici mi-2010. Des délais plus longs ne sont pas exclus dans certains cas, pour des raisons diverses.

C'est notamment le cas des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État: leur agrément provisoire ne peut être converti en agrément définitif qu'après une première inspection menée par l'ASR sur site pour vérifier si les conditions formelles et qualitatives sont remplies. Au moins tous les trois ans, l'ASR soumet les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État à une inspection approfondie (art. 16 al. 1 LSR). Durant l'exercice 2010, toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État qui n'ont pas encore été contrôlées vivront leur première inspection. Une telle inspection prend un certain temps. Parmi toutes les entreprises de révision inspectées en 2010, certaines recevront leur agrément définitif en 2011 seulement.

Après l'examen définitif des agréments provisoires et jusqu'au renouvellement des agréments des en-



2.12 Renouvellement des agréments des entreprises de révision à partir de 2013

entreprises de révision (cf. ch. 2.12), l'ASR concentrera ses activités sur le respect permanent des conditions d'agrément. Cela concerne en premier lieu les entreprises de révision, qui doivent aussi garantir que les exigences de l'art. 6 al. 1 LSR soient respectées en tout temps, en dépit des mutations de personnel.

S'agissant des personnes physiques, dont l'agrément n'est pas limité dans le temps, la garantie d'une activité de révision irréprochable est une condition d'agrément qui peut soudainement ne plus être remplie. De par la loi, l'ASR exerce sa surveillance exclusivement à l'endroit des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. L'ASR ne mènera donc pas de surveillance active envers les personnes physiques. Elle se contentera d'observer que les conditions d'agrément soient respectées et interviendra seulement en présence d'indices ou de doute.

Pour accomplir sa tâche, l'ASR aura besoin d'effectifs moins nombreux qu'actuellement. Il est donc prévu de comprimer les effectifs du service Agrément et Support.

Après l'examen définitif de tous les agréments provisoires d'ici mi-2010, la charge de travail du service Agrément et Support diminuera nettement. Il y aura toujours un certain afflux de nouvelles demandes d'agrément, mais le raz-de-marée des demandes d'agrément qui s'est déchaîné lors du changement de système ne devrait plus se reproduire.

Les entreprises de révision sont agréées pour une durée de cinq ans, tandis que les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée (art. 3 al. 2 LSR). Par conséquent, le contrôle des agréments reprendra de l'ampleur dès 2013, année du renouvellement de l'autorisation des entreprises de révision.

Compte tenu des données à disposition et du fait que les conditions d'agrément doivent être respectées en tout temps, l'ASR estime que le surcroît de travail lié au renouvellement de l'agrément des quelque 3'300 entreprises concernées restera maîtrisable. L'ASR communiquera en temps voulu les modalités relatives au renouvellement des agréments et avertira assez tôt les entreprises avant l'échéance de leur agrément.

A partir de 2013, certains aspects feront l'objet d'un examen approfondi dans le cadre du renouvellement des agréments. Ainsi, l'ASR vérifiera en particulier si au moins 20 % des personnes qui sont appelées à fournir des prestations en matière de révision sont effectivement au bénéfice de l'agrément nécessaire (cf. art. 6 al. 1 let. b LSR). L'ASR mettra en place les mesures appropriées pour contrôler ce quota minimal. Elle se réserve la possibilité d'examiner aussi les décomptes de certains mandats à la lumière des dispositions légales.

Enfin, l'ASR mettra également à profit le renouvellement des agréments pour contrôler de manière approfondie le système AQ des entreprises de révision (cf. ch. 2.10).

3 Surveillance

3.1 Généralités

Les prévisions conjoncturelles du Secrétariat d'État à l'économie (SECO) de décembre 2009 tablent sur une embellie mondiale. Le creux de la vague semble bel et bien avoir été dépassé. Mais le panorama conjoncturel international n'est pas très souriant, ni pour 2010, ni pour les années suivantes. Les impulsions actuellement porteuses sont temporaires. Les programmes étatiques de relance conjoncturelle, tout comme l'inversion du cycle de stockage diminueront inmanquablement leurs effets au cours de cette année. L'incertitude du contexte économique accentue plus que jamais le rôle de la révision externe des états financiers, à la fois garant de la confiance des acteurs économiques envers le marché des capitaux et source de référence crédible pour leurs décisions.

Le tableau économique actuel confronte les réviseurs à des défis majeurs et à des risques de révision accrus. Les incidences de la crise économique marquent les états financiers 2009 qui seront révisés en 2010. Le réviseur devra procéder à l'appréciation d'actifs parfois difficiles à évaluer (p. ex. instruments financiers illiquides, immobilisations incorporelles). Il devra par ailleurs évaluer globalement la capacité de l'entreprise à poursuivre ses activités, alors que les perspectives conjoncturelles sont incertaines. La propension aux fraudes représente également un risque accru en période de marasme conjoncturel, les cadres des entreprises étant exposés à une pression grandissante par rapport aux objectifs à atteindre en termes de bénéfices ou d'indicateurs financiers (p. ex. Financial Covenants).

Le marché de la révision des entreprises ouvertes au public fait l'objet d'une concurrence accrue, synonyme de pression sur les prix. D'après les observations de l'ASR, les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État semblent ne pas répercuter intégralement les surcoûts liés à la maîtrise de l'accroissement des risques de révision ainsi qu'au renforcement des contingences réglementaires.

Le service Surveillance de l'ASR est opérationnel depuis le 1^{er} avril 2008. Il achève sa deuxième inspection auprès des grandes entreprises de la révision. L'ASR a prévu d'effectuer d'ici fin 2010 une première inspection auprès de chaque entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État, conformément à son mandat légal. L'ASR s'efforce bien sûr de comprimer au maximum le travail administratif à charge des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, mais l'expérience montre qu'il ne faut pas sous-estimer le budget-temps des inspections.

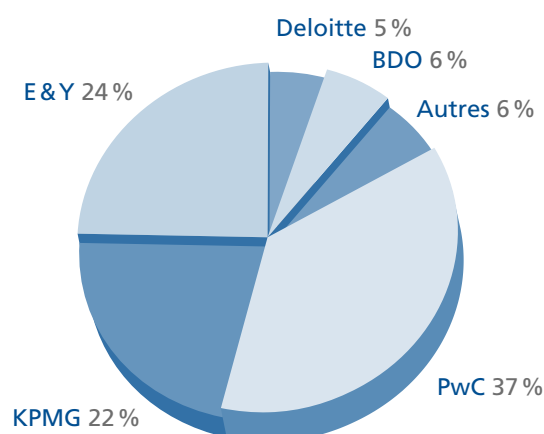
La coopération et les échanges dont l'ASR a pu bénéficier au sein des organismes internationaux, et parmi eux surtout l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), lui ont permis de jauger le niveau de son dispositif de surveillance et de fonctionnement. Ce niveau s'avère comparable à celui des autorités de surveillance d'audience internationale. L'ASR s'efforce de rester en prise avec le contexte évolutif dans lequel elle intervient, en ajustant ses processus et en les améliorant.

3.2 Structure du marché des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État

Par rapport à l'année précédente, la quote-part des trois plus importantes entreprises aux mandats de révision des sociétés ouvertes au public (fig. 1) s'est légèrement tassée (31.12.2008: 85 %/31.12.2009: 83 %).

Fig. 1:

Mandats de révision des sociétés ouvertes au public, quote-part par entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État selon registre ASR (périmètre incluant les filiales importantes et les émetteurs d'emprunts obligataires cotés en bourse); total: 498 mandats, état au 08.12.2009



Comme l'année précédente, les trois plus importantes entreprises du marché suisse de la révision (Ernst & Young SA, KPMG SA, PricewaterhouseCoopers SA) couvrent 90 % de la capitalisation boursière en Suisse (état: 31 décembre 2009).

L'ASR a mis en place une stratégie d'inspection réglant la périodicité et la tactique d'inspection selon le poids économique et la pertinence des risques que représentent les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État. Le rythme d'inspection reste annuel pour les trois plus importantes entreprises. Les autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État sont inspectées au moins une fois tous les trois ans.

Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État employaient à fin 2009 environ 4'000 collaborateurs affectés à la révision (fig. 2).

Fig. 2:

Répartition des effectifs des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État (ERse):

Effectifs affectés à la révision (chiffres arrondis)	ERse	Big 3 ⁸
Experts-réviseurs agréés	1'500	1'100
Autres collaborateurs affectés à la révision	2'500	1'200
Total	4'000	2'300

Le nombre de personnes physiques au bénéfice d'un agrément d'expert-réviseur étant de 5'000 (état au 31 décembre 2009), les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État emploient donc environ 30 % des experts-réviseurs.

⁸ Ernst & Young SA, KPMG SA, PricewaterhouseCoopers SA.



3.3 Inspections 2009

3.3.1 Généralités

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a adapté ses processus d'inspection et de rapport en fonction des premières expériences effectuées l'année précédente. Ces adaptations visent à réduire le travail administratif, tant du côté des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État que du côté de l'ASR. L'ASR distingue désormais deux ordres de constatations: les constatations majeures, celles qui sont consignées dans ses commentaires d'inspection («Comment Form») et dont la matière est reprise dans le rapport d'inspection, et les constatations mineures, celles qui sont seulement communiquées par écrit aux personnes compétentes de l'entreprise inspectée. Seules les constatations majeures sont retenues par l'ASR dans sa demande de réponse formelle à l'entreprise et dans le programme de mise en œuvre et de vérification des mesures correctives.

Durant l'exercice sous revue, le nombre des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État a passé de 37 à 28⁹. Cette diminution découle essentiellement de retraits volontaires. Par ailleurs, au 31 décembre 2009, la procédure en vue du retrait de la demande d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État était en cours pour trois entreprises. En 2009, l'ASR a inspecté 15 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, dont six sont volontairement soumises à la surveillance de l'ASR. Dans six cas, l'inspection a débouché sur l'octroi de l'agrément définitif. Dans quatre cas, l'ampleur des constatations relevées lors de l'inspection a nécessité la mise en place d'un programme de mesures correctives décidées en commun que l'ASR vérifiera avant de délivrer l'agrément définitif. Dans cinq cas, l'établissement du rapport d'inspection était en cours au 31 décembre 2009. En 2010, il s'agira d'inspecter les entreprises restantes, au nombre de 13, respectivement de 10 selon l'issue des procédures d'abandon du statut d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État. L'ASR est ainsi en mesure de respecter le rythme d'inspection triennal prévu par le Législateur¹⁰.

En ce qui concerne la vérification des conditions d'agrément des entreprises soumises à la surveillance de l'État, l'approche de l'ASR est la suivante: si le système d'assurance-qualité apparaît robuste et que l'inspection des dossiers de révision débouche sur une bonne appréciation qualitative des notes de révision, l'agrément définitif est octroyé à l'entreprise après clôture de l'inspection. Si des lacunes fondamentales sont constatées au niveau du système d'assurance-qualité ou des dossiers de révision, l'ASR évalue si l'entreprise

de révision soumise à la surveillance de l'État est capable de prendre les mesures nécessaires pour améliorer son système d'assurance-qualité dans un délai maximum de 12 mois. Dans l'affirmative, l'ASR octroie l'agrément définitif après avoir contrôlé que l'entreprise a réellement mis à exécution l'intégralité des mesures correctives ordonnées. L'agrément provisoire est maintenu jusqu'à cette décision définitive. Si les lacunes ne sont pas éliminées dans les délais ou qu'elles le sont insuffisamment, l'ASR peut retirer l'agrément provisoire. S'il appert déjà à l'issue de l'inspection que l'entreprise n'est pas en mesure de combler ses lacunes, l'ASR rejette la demande d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État. Dans ce cas, l'entreprise de révision doit d'abord remédier à ses lacunes avant de recommencer la procédure de demande d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État.

En 2009, l'ASR a inspecté 19 dossiers de révision d'états financiers (File Review), comptes consolidés, comptes de holding et comptes des filiales importantes compris (contre 23 en 2008). Sur un total de 42 dossiers vérifiés au 31 décembre 2009, 31 dossiers concernent des clients des trois plus importantes entreprises de révision.

S'agissant des inspections de suivi des trois plus importantes entreprises de révision, la quote-part des processus internes (Firm Review) évolue à la baisse par rapport à l'année précédente (40 % en 2009 contre 50 % en 2008). Cette quote-part diminuera encore au fil des années à venir, libérant ainsi davantage de ressources pour l'inspection des dossiers de révision (File Review). S'agissant des petites et moyennes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, l'inspection des processus internes est en général plus rapide, ces entreprises ayant une organisation moins complexe et plus transparente, compte tenu de leur taille et de la structure de leurs mandats.

⁹ Cf. Annexe 4, Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État.

¹⁰ Tous les trois ans au moins, l'autorité de surveillance soumet les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État à un contrôle approfondi (art. 16 al. 1 LSR).

3.3.2 Inspections de suivi des trois plus importantes entreprises de révision

L'ASR a inspecté les trois plus importantes entreprises de révision pour la deuxième fois en 2009.

Lors de ces inspections de suivi, l'ASR a constaté une amélioration du système d'assurance-qualité, dont le niveau est globalement élevé. Les entreprises de révision se sont montrées coopératives et ont fourni à l'ASR toutes les informations et les documents demandés.

3.3.2.1 Inspections des processus internes (Firm Review)

L'inspection des processus internes (Firm Review) vise à établir si les normes légales et les règles déontologiques sont respectées en ce qui concerne le système d'assurance-qualité.

Les constatations de l'ASR en la matière se résument en sept points:

a. Culture d'entreprise prônée par les cadres supérieurs («Tone at the Top»)

La responsabilité du système d'assurance-qualité incombe en premier lieu aux cadres supérieurs de l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État. Par leur comportement et leur fonction de modèle, les cadres supérieurs influencent notablement la vision qualitative des collaborateurs. Ils doivent communiquer de manière claire, cohérente et périodique les aspects qualitatifs déterminants aux collaborateurs et aux partenaires. De surcroît, l'ASR doit pouvoir vérifier que les cadres supérieurs ont traité de manière circonstanciée les questions essentielles de qualité au sein des organes de l'entreprise, de manière à éviter tout risque de négligence en la matière.

De manière générale, l'ASR estime que la culture d'entreprise prônée par les cadres supérieurs est bonne. Dans un cas toutefois, le traitement circonstancié des questions essentielles de qualité au sein des organes de l'entreprise s'est avéré insuffisant et doit être amélioré.

b. Principes déontologiques et règles d'indépendance

L'ASR attribue une importance primordiale au respect des règles d'indépendance, car il y va de la qualité des prestations en matière de révision. Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État doivent rigoureusement contrôler le respect

des règles d'indépendance et sanctionner avec la même rigueur toute infraction en la matière.

S'agissant des trois plus importantes entreprises de révision, les dispositions légales et les règles d'indépendance déontologiques sont concrétisées par le biais des directives et des instructions internes, des contrats de travail, de la formation continue et du code de déontologie de l'entreprise. L'application et son contrôle sont confiés à un partenaire mandataire (p. ex. Ethics Officer / Independence Partner). Les nombreux logiciels d'assistance facilitent la gestion des relations d'affaires, des contacts personnels, des relations financières, etc. Le contrôle de l'application des règles d'indépendance s'appuie sur un nombre important de vérification automatisées ou manuelles.

L'ASR estime que les trois plus importantes entreprises de révision sont dotées d'un dispositif fondamentalement adéquat pour la vérification des règles d'indépendance. Toutefois, les points suivants doivent encore être améliorés:

- La gestion et le contrôle des données enregistrées dans les logiciels d'assistance au suivi des relations financières des collaborateurs et des partenaires doivent être plus rigoureux.
- Il faut améliorer les mécanismes de protection (p. ex. séparation complète des collaborateurs concernés) lorsque l'entreprise de révision fournit au même client d'autres prestations que les prestations de révision.

Par ailleurs, l'ASR estime que l'équilibre entre honoraires de révision et honoraires de conseil devient problématique lorsque les honoraires de conseil versés par une entreprise ouverte au public dépassent nettement les honoraires de révision pendant plusieurs exercices de suite. Ainsi, l'ASR a constaté dans un cas que les honoraires de conseil versés en 2007 et 2008 étaient respectivement cinq fois et quatre fois plus élevés que les honoraires de révision. Aux yeux de l'ASR, une telle disproportion entraîne un risque considérable de perte d'indépendance pour l'entreprise de révision, du moins en apparence («independence in appearance»).

c. Acceptation et conservation des clients et des mandats

L'entreprise de révision doit réglementer les mécanismes d'acceptation et de conservation des clients

et des mandats et donner les instructions correspondantes. Ces mécanismes visent à garantir que l'entreprise dispose des compétences et des ressources nécessaires pour assumer les mandats qui lui sont confiés et qu'elle remplit les conditions déontologiques (p. ex. en matière d'indépendance). L'application de ces processus est assistée par ordinateur. La qualité des données utilisées par les logiciels correspondants revêt dès lors une importance capitale.

Les inspections de suivi auprès des trois plus importantes entreprises de révision n'ont mis à jour aucune irrégularité dans ce domaine.

d. Ressources humaines

La révision des états financiers est l'œuvre personnel de l'auditeur (People Business). La qualité des prestations de révision dépend donc en premier lieu du bagage professionnel (formation et formation continue) et de l'intégrité des collaborateurs et des partenaires. L'entreprise de révision doit par conséquent vérifier que ses règlements, ses processus et ses ressources humaines lui permettent d'opérer les révisions en conformité avec la réglementation en vigueur.

Au niveau des trois plus importantes entreprises de révision, l'ASR estime que les règlements internes et les processus de gestion des ressources humaines (recrutement, évaluation des performances, promotions, formation continue, accréditation, rémunération, etc.) sont adéquats. Elle constate néanmoins que, de manière générale, les paramètres déterminants pour la qualité des révisions devraient être mieux pris en compte dans la fixation des rémunérations.

e. Engagement Quality Control Reviewer

D'après les règles déontologiques applicables en particulier à la révision des sociétés cotées, la révision doit se dérouler sous la supervision d'une personne jouant le rôle de l'Engagement Quality Control Reviewer (EQCR). L'EQCR est en général un partenaire expérimenté, qui doit être indépendant de l'équipe de révision et qui doit être au bénéfice des qualifications requises. Aux yeux de l'ASR, l'EQCR remplit une fonction particulièrement importante en termes d'assurance-qualité.

De manière générale, l'intégration de l'EQCR s'est améliorée. Toutefois, l'ASR constate encore trop souvent des cas où cette supervision est trop limitée

par ses modalités et par son périmètre, des cas où les notes de révision ne permettent pas d'établir clairement si la participation de l'EQCR est suffisante, enfin, des cas où la supervision de l'EQCR n'accompagne pas le processus de révision comme prescrit, mais intervient juste avant la remise du rapport de révision.

f. Consultations

L'entreprise de révision doit mettre en place les règlements et les mécanismes nécessaires pour garantir que les cas complexes ou contestés soient soumis à consultation. Les modalités, le périmètre et les résultats de cette consultation doivent être consignés.

Dans de nombreux cas, la mise en consultation interne relève de la décision autonome de l'équipe de révision. Cette liberté décisionnelle a donné lieu, comme l'ASR l'avait déjà constaté l'année précédente, à des abus. L'ASR a par ailleurs noté de nombreux cas de consultations dites «informelles», déclenchées par l'équipe de révision et pour lesquelles aucune information n'a été consignée (modalités, périmètres, dates, résultats), ce qui contrevient aux dispositions réglementaires.

g. Vérification des contrôles internes

La vérification des contrôles internes vise à garantir le respect des règlements, des directives et des processus relevant de l'assurance-qualité. Cette vérification comprend d'une part l'évaluation du système d'assurance-qualité et, d'autre part, une évaluation périodique de la qualité des prestations de révision qui ont été fournies. L'efficacité de la vérification des contrôles internes est l'un des points de repère essentiels d'après lesquels l'ASR définit son périmètre d'inspection. Si une entreprise de révision a un dispositif de vérification apparemment efficace, l'ASR peut limiter l'étendue de l'inspection des dossiers de révision («File Review»).

La vérification des contrôles internes effectués de manière coordonnée par les grands réseaux de révision présente une qualité conforme aux prescriptions légales et aux règles déontologiques.

Dans un cas, l'analyse de la vérification des contrôles internes a abouti à des résultats analogues. S'agissant des autres entreprises de révision, les modalités et le nombre de vérifications varient au point que l'ASR ne peut se baser que de manière très limitée

sur la pertinence de la vérification des contrôles internes. Cette situation a évidemment une incidence sur le nombre des inspections de dossiers de révision à mener par l'ASR.

L'ASR recommande de faire davantage appel aux superviseurs internes d'entreprises étrangères appartenant au même réseau («Non-Local Reviewer»): une telle intégration augmente considérablement l'objectivité de la vérification des contrôles internes. Par rapport à 2008, l'ASR a déjà observé une tendance à recourir davantage aux superviseurs d'entreprises non locales.

3.3.2.2 Inspection des dossiers de révision (File Review)

L'ASR inspecte les dossiers de révision par échantillonnage. La sélection s'opère en fonction d'une analyse de risques et de facteurs particuliers (p. ex. travail du chef réviseur, résultats des inspections précédentes).

Pour l'ASR, inspecter des dossiers de révision ne consiste pas à «réviser la révision», mais à vérifier une constellation d'éléments définie individuellement par analyse des risques (ch. 3.6).

S'agissant des trois plus importantes entreprises de révision, l'ASR estime que la qualité des dossiers de révision inspectés est bonne. Elle n'a relevé aucune lacune grave durant l'exercice sous revue. Dans certains cas, il faut toutefois améliorer encore les éléments suivants:

a. Contrôle des postes à risque dans les états financiers (comptes annuels et de groupe)

- rémunération proportionnelle aux résultats (IFRS 2): analyse suffisamment critique des hypothèses et de la méthode de calcul sous-jacente à l'évaluation de la rémunération proportionnelle aux résultats.
- Regroupements d'entreprises (IFRS 3): justification suffisante de la répartition des coûts d'acquisition entre actifs et passifs ou d'une acquisition mentionnée dans l'annexe aux comptes consolidés, à la rubrique des événements intervenus après la date du bilan.

- Plans de prévoyance en primauté des prestations (IAS 19 / IFRIC 14): justification suffisante des données de base au calcul des postes à mettre au bilan dans le cadre des plans de prévoyance et contrôle suffisant de l'évaluation d'un actif en cas de première application du standard IFRIC 14.
- Pertes de valeurs sur les immobilisations incorporelles (IAS 36): justification suffisante du contrôle annuel des moins-values (test de dépréciation) sur les biens commerciaux et les biens d'entreprise (Goodwill), en particulier concernant les hypothèses retenues et les estimations sous-jacentes au calcul du montant possible. De plus, il y a lieu d'identifier clairement et d'attribuer le goodwill aux unités générant des moyens de paiement (Cash Generating Units) pour la réalisation des tests de dépréciation.
- Evaluation des instruments dérivés (IAS 39): justification suffisante du recours aux instruments dérivés (p. ex. documentation manquante ou lacunaire et tests d'effectivité) et, par voie de conséquence, éléments probants suffisants concernant l'évaluation des gains et des pertes liés aux instruments dérivés.

b. Scepticisme fondamental (ISA 200)

L'auditeur doit planifier et effectuer un audit en faisant preuve d'esprit critique et en étant conscient que certaines situations peuvent exister et conduire à ce que les états financiers contiennent des anomalies significatives. Ce scepticisme fondamental est encore trop peu démontrable dans les dossiers de révision.

c. Responsabilité de l'auditeur en présence de fraudes (ISA 240)

Le risque de fraude augmente en période de difficulté conjoncturelle. Cette constatation est confirmée par les diverses études des grandes enseignes de la révision. De manière générale, la qualité des actes de révision ciblant les risques de fraudes s'est améliorée. Les équipes de révision doivent toutefois encore parfaire les éléments suivants:

- Les sondages auprès des clients doivent être effectués en temps voulu et les risques identifiés doivent faire l'objet de contrôles ciblés.

- Les entreprises de révision doivent mener des opérations de révision impossibles à anticiper par le client (effet de surprise). Ces opérations doivent être consignées de manière suffisante.
- L'identification et l'analyse critique des écritures (Journal Entries Testing) doivent encore être améliorées. D'une part, il n'a pas été vérifié que toute la période comptable soit prise en considération dans le contrôle des écritures. D'autre part, les opérations de révision effectuées en partie manuellement ne satisfont pas à la systématique exigées par la norme ISA 240 pour l'identification et l'analyse critique des écritures pertinentes. Etant donné les quantités de données parfois considérables à contrôler, ces faiblesses s'avèrent problématiques et réduisent la probabilité de mise à jour des fraudes.

d. Réévaluation du caractère significatif (ISA 320)

Une information est réputée significative si son omission ou son inexactitude peut influencer les décisions économiques que prennent les utilisateurs sur la base des états financiers. L'évaluation du caractère significatif des informations figurant dans les états financiers relève, selon les ISA applicables, du jugement professionnel de l'auditeur. Les grandes entreprises de révision ont réglementé en détail la question de l'évaluation du caractère significatif.

La relativité du caractère significatif, qui doit être pré-définie dans le cadre de la préparation de la révision, et les risques de révision qui lui sont liés doivent être réévalués au cours de la révision. Cette réévaluation itérative est surtout importante lorsque la situation financière de l'entreprise se modifie considérablement (p. ex. lorsque la perte opérationnelle est bien plus élevée que prévu dans la planification) ou lorsque le risque d'erreurs non détectées augmente. Dans deux cas, l'ASR a constaté que, malgré la présence d'éléments significatifs, aucune preuve suffisante de la réévaluation du caractère significatif ne figure dans les dossiers de révision.

e. Audit des évaluations en juste valeur et des informations fournies à ce propos (ISA 545)

Dans plusieurs cas, l'ASR a constaté que l'auditeur n'a pas recueilli d'éléments probants suffisants et appropriés pour conclure que les évaluations en juste valeur et les informations qui s'y rapportent sont conformes aux règles de présentation des comptes

(en rel. avec les questions d'évaluation touchant aux normes IFRS 2, IAS 19, IAS 36, IAS 39). Cette lacune traduit par exemple un manque de compréhension des processus concernant l'évaluation en juste valeur, l'évaluation du choix de la méthode, l'évaluation des opérations concrètes de vérification des évaluations en juste valeur (p. ex. vérification des principales hypothèses, évaluation de la cohérence des données).

f. Continuité d'exploitation («Going Concern», ISA 570)

Dans le cadre de la préparation et de la réalisation de la révision des états financiers, l'auditeur doit apprécier le caractère approprié de l'application par la direction du principe de continuité d'exploitation pour l'établissement des états financiers («Going Concern»). Ces opérations d'examen sont particulièrement à l'ordre du jour, compte tenu de l'actuelle crise économique.

D'après les constatations de l'ASR, ce sujet fait l'objet d'une attention suffisante. Dans un cas, l'analyse et l'évaluation du cash flow prévu et d'autres informations en lien avec l'avenir de l'entreprise (12 mois) se sont avérées insuffisantes.

g. Recours aux experts internes ou externes (ISA 610 et 620)

Le recours aux experts relève souvent de la libre appréciation de l'équipe de révision. L'ASR a constaté dans certains cas que le recours aux experts est traité de manière trop restrictive. Dans les cas complexes (évaluation des rémunérations en fonction des résultats, évaluation des hypothèses pour l'évaluation du goodwill ou des plans de prévoyance, etc.), l'apport d'un spécialiste peut largement contribuer à accroître la qualité de la révision, respectivement sa fiabilité.

Par ailleurs, la compétence professionnelle et l'objectivité des experts externes ont parfois été insuffisamment évaluées. La base de données utilisée par les experts externes n'a pas toujours été contrôlée de manière probante.

h. Documentation d'audit (ISA 230)

Par rapport à l'exercice précédent, des progrès ont été constatés dans la mise en oeuvre des exigences relatives au dossier de révision. La nature, la date, l'étendue et les résultats des opérations de révision

sont toutefois encore insuffisamment décryptables dans certains cas. Il y a par conséquent lieu d'améliorer encore la documentation des révisions.

3.3.3 Premières inspections auprès des autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État

La première inspection des entreprises de révision de taille moyenne par rapport au marché suisse (Midi-tiers) a mis à jour les lacunes suivantes:

Inspections des processus internes (Firm Review):

- Les contrôles internes visant à garantir l'application des règles d'indépendance sont insuffisants, tout comme les mesures disciplinaires sanctionnant les infractions aux règles d'indépendance (p. ex. inscription ou vente trop tardive de titres).
- L'instruction concernant les règles d'indépendance a lieu uniquement pour les nouveaux collaborateurs, mais n'est pas prodiguée aux autres collaborateurs et partenaires.
- Les instructions internes concernant l'application des standards de qualité sont en partie contradictoires et n'ont pas été adaptées à la nouvelle législation.
- L'organe de révision suisse n'a pas suffisamment d'indépendance par rapport à la société mère étrangère (p. ex. répartition des compétences, archivage des dossiers).

Inspection des dossiers de révision (File Review):

- Questionnement trop tardif ou insuffisant à propos des fraudes (ISA 240).
- Eléments probants insuffisants concernant un «restatement» à propos de comptes consolidés selon IFRS.
- Eléments probants insuffisants concernant l'évaluation de la compétence et de l'objectivité des experts mandatés ainsi que les données sources utilisées (ISA 620).

Les premières inspections auprès des petites entreprises de révision ayant peu de mandats, voire aucun mandat de la part d'entreprises ouvertes au

public (statut volontaire), ont montré un tableau disparate. Les systèmes d'assurance-qualité selon ISQC 1 ou NAS 220 peuvent être configurés de manière plus simple lorsque la taille de l'entreprise le permet. Toutefois, l'ASR a relevé des lacunes nécessitant un rattrapage assez important dans certains cas (p. ex. directives et instructions inexistantes ou peu claires). Dans certains cas, l'application des standards professionnels (NAS 220, ISQC 1 et ISA 220) ne s'est réellement concrétisée qu'avec le début de l'inspection de l'ASR, alors que ces exigences sont déjà en vigueur depuis plusieurs années. Parmi les autres problématiques, on mentionnera notamment la vérification des contrôles internes, visant à évaluer la qualité des prestations fournies en matière de révision. Dans certains cas, ces contrôles font défaut ou ne présentent pas la qualité nécessaire (p. ex. objectivité insuffisante, insuffisance des capacités professionnelles). Dans la plupart des cas, les contrôles visant à évaluer l'efficacité du système interne d'assurance-qualité sont lacunaires (p. ex. contrôle inexistant du respect des règles d'indépendance).

L'inspection des dossiers de révision tenus par les entreprises de révision de petite taille soumises à la surveillance de l'État a par ailleurs mis en évidence que la documentation des travaux de révision (NAS 230) mérite encore davantage d'attention. Pour cette raison, l'ASR n'a pas pu, dans certains cas, inspecter les travaux des équipes de révision avec toute l'exhaustivité nécessaire. De plus, l'ASR a relevé des lacunes essentielles dans le domaine des normes d'audit applicables (en particulier les NAS 240, 260, 300, 400, 401, 600). Dans le cas des entreprises qui ont révisé des états financiers présentés selon les normes IFRS ou Swiss GAAP RPC, l'ASR a relevé que certaines règles complexes de présentation des comptes n'étaient pas respectées ou l'étaient insuffisamment.

L'ASR a convenu un agenda de mesures assez complet avec les petites entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État, de manière à garantir le respect des exigences légales et des règles déontologiques. Dans la plupart des cas, l'agrément (définitif) ne sera prononcé qu'après la concrétisation des mesures convenues (y compris l'inspection par l'ASR).

3.3.4 Convention et vérification des mesures

La mise en oeuvre des programmes de mesures convenus entre l'ASR et chaque entreprise de révision se déroule de manière positive. De manière générale, cette mise en oeuvre a lieu de manière complète et ponctuelle. Dans certains cas, l'ASR a constaté que les entreprises de révision ont intégré des mesures supplémentaires à titre volontaire. Elle y voit la preuve que les entreprises de révision ont un intérêt essentiel à se doter d'un système d'assurance-qualité fonctionnel.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a convenu un certain nombre de mesures essentielles avec les entreprises de révision concernées, par exemple:

- instruction des collaborateurs et des partenaires à propos des standards d'audit et des règles de présentation des comptes ainsi que des règles d'indépendance;
- renforcement des ressources dans le domaine de l'assurance-qualité (gestion des risques, etc.);
- archivage et mise en sécurité des informations et des documents pertinents en Suisse;
- adaptation et concrétisation des directives et des instructions internes concernant le système d'assurance-qualité;
- renforcement des mesures de surveillance interne (p. ex. par rapport aux conditions d'indépendance ou dans le domaine de la surveillance de l'emploi du temps du réviseur responsable ainsi que de l'Engagement Quality Control Reviewer);
- assistance interne supplémentaires du réviseur responsable pour les révisions d'états financiers (coaching);
- élaboration d'un système de rémunération permettant d'adapter et de vérifier la rémunération des partenaires en fonction de la qualité des prestations.

3.4 Collaboration avec les autres autorités suisses et les bourses

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a à nouveau mené des inspections en commun avec l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA). L'ASR a inspecté les processus internes des entreprises (Firm Review) et les dossiers de révision (File Review) ayant trait aux entreprises ouvertes au public qui ne font pas partie du secteur banques et assurances. Pour sa part, la FINMA a inspecté les dossiers de révision (File Review) ayant trait aux banques et aux assurances. Cette démarche commune permet de neutraliser autant que possible les redondances, comme l'exige le Législateur (art. 22 LSR).

La collaboration avec la société SIX Exchange Regulation (SIX) s'est intensifiée en 2009, sous l'effet des sanctions plus nombreuses que la SIX a prononcées en relation avec la révision des états financiers de sociétés ouvertes au public. Si un émetteur est sanctionné par la SIX pour les comptes annuels ou les comptes consolidés révisés, l'ASR ouvre une enquête préalable auprès de l'entreprise de révision concernée afin de tirer au clair le rôle de l'organe de révision. A fin 2009, plusieurs dossiers de ce genre étaient en cours (cf. ch. 3.8). Pour l'ASR, il s'agit de vérifier si les exigences légales et les règles de déontologie professionnelle ont été respectées. L'ASR ne réévalue pas le respect des règles de présentation des comptes puisque cette tâche incombe à la SIX.

Par ailleurs, l'ASR a ouvert plusieurs enquêtes préliminaires suite à des indications émanant de la Bourse Bernoise (BX Berne eXchange).

3.5 Normes de référence

Conformément à l'art. 28 al. 2 OSRev, l'ASR fixe les normes de révision que les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État doivent appliquer à la révision des états financiers des entreprises ouvertes au public. L'ASR se réfère aux normes reconnues tant au plan national qu'international. Si une norme fait défaut ou qu'elle est insuffisante, l'ASR peut édicter ses propres normes, compléter des normes existantes ou y déroger.

Les normes internationales de révision 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 Standards Board (IAASB). Le processus de normalisation est supervisé par un organisme indépendant, intitulé Public Interest Oversight Board (PIOB). Conformément à l'ordonnance ASR du 17 mars 2008 sur la surveillance (OSur-ASR; RS 221.302.33), les normes approuvées par le PIOB s'appliquent impérativement à la révision des états financiers présentés selon les normes étrangères. Les normes ISA reconnues par l'ASR sont répertoriées dans la circulaire ASR 1/2008 du 17 mars 2008.

Dans cette même circulaire 1/2008, l'ASR reconnaît les US Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP), les US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) ainsi que les normes d'audit du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) comme équivalents aux normes ISA pour la

révision des comptes annuels et des comptes consolidés présentés selon les normes susmentionnées.

Les normes ISA et les normes US-GAAS/PCAOB sont reprises par l'ASR sans complément ni dérogation, sous réserve toutefois d'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 d'Audit Suisses (NAS) pour satisfaire au droit suisse, même lorsque ces états financiers 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 Recommandations suisses pour la Présentation des Comptes (Swiss GAAP RPC) doivent être révisés d'après les Normes d'Audit Suisses (NAS) (art. 2 OSur-ASR).

Les NAS sont éditées par la Chambre fiduciaire suisse, qui s'est engagée, à titre de membre de l'IFAC, à 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 Chambre fiduciaire suisse suit également les Décisions de la Commission européenne concernant la mise en oeuvre des normes ISA au sein de l'Union européenne¹¹.

Comme indiqué plus haut, l'ASR a la compétence de développer ses propres normes de révision, en l'absence de normes adéquates ou suffisantes. Toutefois, elle entend 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 réglementaire, l'activité 2009 de l'ASR se résume aux éléments suivants:

- Selon le nouvel art. 728b CO, l'organe de révision établit à l'intention du conseil d'administration un rapport détaillé. La Chambre fiduciaire a remanié et complété en conséquence la NAS 260 «Communication des questions touchant à l'audit avec les responsables de la gestion et du contrôle». Selon la Chambre fiduciaire, le contenu du rapport découle en premier lieu de la loi (art. 728b CO), et en second lieu de la NAS 260. Cette NAS ne définit toutefois pas de manière impérative le contenu minimal du rapport détaillé. Pour que l'ASR puisse vérifier, dans le cadre des inspections, si le rapport détaillé correspond aux dispositions légales, il faut au préalable préciser les éléments d'information qui doivent figurer dans ce rapport détaillé. L'ASR a explicité cette matière dans sa circulaire 1/2009, en vigueur depuis le 1^{er} juillet 2009. La NAS 260 demeure applicable à toutes les révisions ordinaires. La circulaire 1/2009 vient compléter cette norme en ce qui concerne le rapport détaillé au conseil d'administration des sociétés ouvertes au public. Par cette circulaire, l'ASR n'a pas l'intention d'imposer un canevas contraignant aux organes de révision. La forme du rapport détaillé reste libre, et les éléments d'informations qui ne sont pas pertinents ne doivent pas être commentés. En clair, il n'y a pas besoin de faire figurer dans ce rapport des confirmations négatives. Aux yeux de l'ASR, la définition des éléments d'informations va également dans l'intérêt des conseils d'administration des sociétés ouvertes au public.
- Compte tenu de l'entrée en vigueur au 1^{er} janvier 2008 du nouveau droit des sociétés dans le CO, la Chambre fiduciaire a remanié les NAS. L'édition 2009 ne comporte toutefois que les nouveautés directement en relation avec la révision du CO. En d'autres termes, les NAS édition 2009 cor-

respondent toujours à l'état de la norme ISA au 30 juin 2003, à l'exception des NAS 260 et NAS 700. Tous les autres développements intervenus depuis 2003, en particulier la modification des normes ISA dans le cadre du «Clarity Project», n'ont pas été répercutés dans l'édition 2009 des NAS. Les NAS 260 et NAS 700, fraîchement révisées, décrivent le rapport standard de révision et le rapport détaillé de révision. Elles s'appliquent aux rapports établis à partir du 1^{er} janvier 2010. Les autres NAS, qui ont été légèrement modifiées, s'appliquent aux exercices débutant le 1^{er} janvier 2010 ou ultérieurement. Les NAS qui ne sont pas touchées par la révision du CO et qui n'ont donc pas été modifiées gardent la date d'entrée en vigueur d'origine¹². L'ASR a étudié en profondeur les modifications des NAS et envisage de mettre à jour la circulaire 1/2008 sur la reconnaissance des normes de révision (RS 1/08).

En 2010, l'ASR prévoit de traiter les thèmes suivants:

- Selon la loi sur les bourses, l'organe de révision assume des fonctions importantes dans le cadre des offres publiques d'achat (OPA). Il n'existe toutefois aucune norme de révision en la matière. Sur proposition conjointe de la Commission des OPA et de l'ASR, la Chambre fiduciaire a mis sur pied en 2009 un projet de norme spécifiant les opérations de révision à effectuer par l'organe de révision en cas d'offre publique d'achat. La procédure de consultation s'est terminée en 2009. Cette nouvelle norme d'audit suisse devrait arriver à maturité et être mise en vigueur en 2010.
- Comme expliqué ci-dessus, les NAS édition 2009 se réfèrent encore à la version ISA du 30 juin 2003 (à l'exception des NAS 260 et NAS 700). Aux yeux de l'ASR, il serait souhaitable que les NAS soient rapidement mises à jour par rapport aux normes ISA. Il est aisément compréhensible que la Chambre fiduciaire suive le rythme de l'Union européenne, ne voulant pas prendre elle-même le rôle de précurseur. L'ASR a toutefois invité la Chambre fiduciaire à présenter en 2010 son programme et son calendrier pour la transposition des «Clarified ISA».

¹¹ P. ex. les «Clarified ISA»; in: L'Expert-Comptable Suisse 09/12 «Schweizer Prüfungsstandards», édition 2009, Reto Zemp et Christine Csibi.

¹² Voir détails in: L'Expert-Comptable Suisse 09/12 «Schweizer Prüfungsstandards», édition 2009, Reto Zemp et Christine Csibi.

3.6 Critères d'inspection 2010

- Dans le cadre de son activité d'agrément et d'inspection, l'ASR a constaté que les contrôles internes (en particulier les contrôles préventifs) des organes de révision, visant à garantir le respect des prescriptions en matière d'indépendance, doivent encore être améliorés. L'ASR mettra à profit son activité d'agrément et d'inspection pour vérifier de manière approfondie le respect des règles d'indépendance. Une autre question qui resurgit souvent a trait à la proportionnalité des honoraires de conseil par rapport aux honoraires de révision. A l'art. 11 LSR, le Législateur a défini sous le titre «Indépendance» les limites de la dépendance économique, à savoir que les honoraires perçus annuellement pour les prestations en matière de révision et les autres services ne doit pas dépasser 10 % du montant total des honoraires de l'entreprise de révision. Le Législateur a renoncé à aller plus loin en la matière. Au plan international aussi, cette question ne cesse de resurgir, mais il n'existe à ce jour encore aucune disposition fixant un seuil limitatif pour les honoraires de conseil par rapport aux honoraires de révision. Quoi qu'il en soit, l'ASR est d'avis qu'une quote-part exagérée d'honoraires de conseil par rapport au montant global des honoraires peut affecter l'indépendance de l'auditeur, du moins en apparence. Les directives d'information concernant la Corporate Governance de SIX Exchange (DirCG du 17 avril 2002 et 29 mars 2006) exigent la déclaration séparée des honoraires de révision et des honoraires de conseil. Le rapport de Corporate Governance intégré dans le rapport annuel des sociétés ouvertes au public permet d'informer les investisseurs et d'autres cercles intéressés sur la situation des honoraires, chaque acteur économique pouvant ainsi se forger son opinion. L'ASR n'envisage donc pas, pour l'instant du moins, d'édicter des prescriptions d'application. Elle observe toutefois avec beaucoup d'attention les situations dans lesquelles les honoraires de conseil sont plus élevés que les honoraires de révision. Si le rapport est supérieur à 3:1, l'ASR vérifie si l'indépendance de l'auditeur en est affectée.
- Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État doivent remplir toute une série d'obligations de communication (cf. art. 14 al. 1 et 2 LSR; art. 30 al. 1 OSRev). Il est prévu de concrétiser ces obligations de communication dans la circulaire 1/2010. Ce projet de circulaire est en procédure de consultation depuis fin 2009 et sera mis en vigueur selon toute prévision au cours du 2^e trimestre 2010.

Les critères d'inspection figurant dans les rapports d'activité 2006–2007 et 2008 restent d'actualité. Les inspections 2010 se focaliseront essentiellement sur les normes de révision suivantes:

- La responsabilité de l'auditeur dans la prise en considération de fraudes dans l'audit d'états financiers (ISA 240);
- Audit des évaluations en juste valeur (ISA 545);
- Continuité d'exploitation (ISA 570);
- Utilisation des travaux d'un autre expert-comptable (ISA 600).

Dans le cadre de l'inspection des dossiers de révision (Firm Review), il s'agit pour l'ASR d'analyser rapidement les incidences des «Clarified Standards (ISAs)»¹³ sur la méthode interne de révision (Audit Methodology) des entreprises de révision.

Par ailleurs, l'ASR se concentrera en 2010 sur les éléments suivants de présentation des comptes:

- révision des regroupements d'entreprise (IFRS 3R/IAS 27R);
- rapport de révision par segment (IFRS 8 Segments opérationnels);
- description du chiffre d'affaires dans les constellations complexes (IAS 18 Produits).

¹³ Les nouveaux standards s'appliquent aux révisions des comptes annuels établis à partir du 15 décembre 2009 («Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009»).

3.7 Indicateurs de qualité (Audit Quality Measures)

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a collecté auprès des quatre plus grandes entreprises de révision (Ernst & Young SA, KPMG SA, PricewaterhouseCoopers SA, Deloitte SA) les indicateurs clés pour l'évaluation de la qualité des prestations en matière de révision. Etant donné que ces chiffres n'ont pas été collectés l'année précédente, aucune analyse diachronique n'est possible. Il s'agit d'une série de 12 indicateurs correspondant aux domaines pertinents selon ISQC 1: acceptation et conservation des clients, ressources humaines, traitement des dossiers, vérification des contrôles internes.

La qualité des prestations de révision est mesurée en premier lieu d'après les résultats de la vérification interne et de la vérification externe des contrôles de l'entreprise de révision. Ces vérifications sont nécessaires, mais ne peuvent pas repérer les facteurs dont les incidences interviennent ultérieurement. Les indicateurs collectés par l'ASR livrent à cet égard des informations qui permettent d'aller plus loin dans l'analyse et de dégager des tendances.

Les indicateurs collectés par l'ASR¹⁴ montrent que, dans certains domaines, il y a des différences assez grandes entre les quatre plus grandes entreprises de révision, comme le montrent les exemples suivants:

- a. Les chiffres d'affaires annuels moyens par auditeur partenaire sont de l'ordre de CHF 2.0 mio. à CHF 4.2 mio. selon l'entreprise de révision.
- b. Le rapport entre le nombre d'auditeurs partenaires et le nombre de collaborateurs est pratiquement le même pour trois entreprises (variation négligeable entre 10,8 et 11,5). L'une des entreprises se distingue toutefois par un rapport de 7,5, c'est-à-dire qu'elle emploie 7,5 collaborateurs par auditeur partenaire.
- c. Le budget temps annuel de formation continue suivie par les cadres supérieurs, les cadres seniors, les directeurs et les partenaires varie entre 54 heures par personne/année et 95 heures par personne/année (en moyenne bisannuelle).
- d. L'intégration de partenaires étrangers pour la vérification des contrôles internes («Non-Local Reviewer») varie entre 32 % et 100 %.

Les indicateurs de qualité font partie du dispositif de monitoring des risques mis en place par l'ASR. Ces indicateurs sont collectés chaque année auprès des grandes entreprises de révision. L'ASR orientera son activité de surveillance en fonction des résultats de l'analyse des indicateurs de qualité.

3.8 Procédures et enquêtes préliminaires

En cas de présomption d'infraction aux obligations légales, l'ASR procède à une enquête préliminaire. Ces démarches sont en général déclenchées par une information provenant de tiers. Les enquêtes préliminaires doivent permettre d'analyser et de comprendre le rôle de l'auditeur en situation concrète et dans le contexte de la réglementation en vigueur.

Si la présomption d'infraction contre les obligations légales est confirmée par cette démarche, l'ASR ouvre une procédure administrative à l'encontre de l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État ou à l'encontre de la personne physique concernée.

En 2009, l'ASR a procédé à six enquêtes préalables (2008: trois). Deux enquêtes préalables ont débouché sur l'ouverture d'une procédure administrative (2008: aucune). L'une des procédures administratives visait un rapport incorrect concernant les comptes annuels d'une société ouverte au public, présentés selon les normes Swiss GAAP RPC. Des mesures ont été ordonnées à l'encontre de l'entreprise de révision, avec les frais de procédure à sa charge. La deuxième procédure visait une infraction aux règles de rotation. Celle-ci a été ouverte à l'encontre du réviseur responsable et de l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État. Cette procédure était encore en cours au 31 décembre 2009. En ce qui concerne les quatre autres enquêtes préliminaires, aucune décision sur la suite de la procédure n'a été prise dans trois cas. Dans un cas, l'enquête préalable a été classée sans suite.

¹⁴ Le calcul des indicateurs a été effectué en partie sur la base de données non vérifiées. Selon l'entreprise de révision, ces indicateurs se fondent sur le nombre total de mandats de révision ou seulement sur le nombre de mandats de révision de sociétés ouvertes au public. De plus, diverses approximations ou hypothèses ont été introduites dans le calcul. La pertinence et la comparabilité de ces indicateurs sont donc limitées.

4 Affaires internationales

4.1 Généralités

La tendance à la régionalisation, à l'internationalisation et à la globalisation des réseaux de révision, qu'on observe depuis quelque temps, s'est encore accentuée en 2009. Les sociétés de révision nationales deviennent de plus en plus des filiales de groupes opérant à l'échelle continentale¹⁵.

Face à cette évolution, la plupart des autorités de surveillance en matière de révision sont des autorités nationales, dotées de prérogatives qui s'arrêtent aux frontières de leur pays. L'évolution esquissée plus haut motive donc les autorités de surveillance à dépasser leur statut national et à coordonner et harmoniser leurs activités de surveillance au plan international. C'est en renforçant la coopération et la reconnaissance réciproque que ces autorités pourront mettre en place un véritable système international de surveillance sublimant les désavantages des structures nationales¹⁶.

Ces considérations s'appliquent évidemment à la Suisse, d'autant que le marché suisse des capitaux est comparativement petit, que l'économie suisse est par tradition une économie d'exportation et que les sociétés suisses ouvertes au public sont souvent aussi cotées sur les bourses étrangères. Une coopération efficace avec les autorités de surveillance étrangères est donc essentielle pour conserver l'attrait de la place économique suisse. En 2009, l'ASR a entamé ou poursuivi ses négociations bilatérales

avec les autorités de surveillance des principales zones économiques (UE, USA, Japon) en vue d'une future collaboration.

Du point de vue de la politique économique, la position de la Suisse dans ces négociations est que notre pays n'est pas membre de l'Union européenne. Ce statut présente des avantages et des désavantages. La Suisse jouit d'une indépendance accrue. L'ASR y voit l'opportunité de défendre de manière ciblée les intérêts de l'économie suisse. Mais d'un autre côté, elle ne peut pas prendre appui sur un partenaire puissant et doit par conséquent définir clairement ses positions de négociation pour résister à la pression internationale.

De ce point de vue-là surtout, il apparaît essentiel aux yeux de l'ASR de se positionner sur la scène internationale et de réseauter avec les partenaires internationaux. Une étape importante a été franchie dans cette optique en organisant le Meeting de l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)¹⁷ en avril 2009 à Bâle.

¹⁵ Cf. rapport d'activité 2008 de l'ASR, p. 29.

¹⁶ 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.

¹⁷ L'IFIAR est l'association internationale des autorités de surveillance en matière de révision. Pour tout renseignement, voir sous www.ifiar.org.



4.2 Relations avec l'Union européenne

Les négociations avec l'Union Européenne se déroulent à deux niveaux. Le premier est une procédure d'équivalence visant à évaluer l'équivalence des systèmes de surveillance d'Etats tiers¹⁸. Le second est une procédure d'adéquation (Adequacy) visant à mettre en lumière les possibilités de coopération entre les autorités de surveillance européennes et les autorités de surveillance d'Etats tiers. Les autorités d'un Etat tiers sont réputées analogues en particulier lorsqu'elles sont en mesure de conclure des accords avec les Etats membres de l'UE pour l'échange de notes et d'autres documents, dans la mesure où la confidentialité des documents fournis par les Etats membres de l'UE est garantie.

Au niveau de l'équivalence, le système suisse de surveillance en matière de révision a déjà été contrôlé depuis l'automne 2008 par des spécialistes venant de différents pays européens. Le rapport sur la Suisse a été approuvé en automne 2009 par le «European Group of Auditor's Oversight Bodies» (EAOB). On peut admettre que la Commission européenne statuera définitivement sur l'équivalence du système suisse avant le 1er juillet 2010¹⁹.

Au niveau de l'adéquation, la Commission européenne a proposé en octobre 2009 un projet d'accord autorisant les Etats membres de l'UE à conclure des accords bilatéraux de coopération avec le Canada, le Japon et la Suisse. Les décisions formelles du Conseil européen et du Parlement européen sont attendues incessamment. Ensuite, la Suisse sera en mesure de conclure des accords de coopération avec les autorités de surveillance des Etats membres de l'UE.

L'approbation du Conseil européen et du Parlement européen n'autorise pas en soi l'échange effectif d'informations. Cette approbation équivaut en fait à un feu vert permettant aux autorités de surveillance de négocier bilatéralement avec l'ASR. Les conditions s'appliquant aux échanges d'information dépendent précisément de ces négociations.

4.3 Relations avec les Etats-Unis

Fin 2007, le PCAOB a publié une note exposant son projet de coopération internationale en vue de l'établissement d'un Policy Statement²⁰. A la différence de l'UE, du Japon ou de la Suisse, l'objectif du PCAOB n'est pas la reconnaissance d'un système de surveillance étranger caractérisé par des standards de révision et de surveillance analogues (principe de la «Mutual Recognition»), mais le fait de confier à l'autorité de surveillance étrangère le soin de représenter le PCAOB et de surveiller le respect des standards américains (principe de la «Mutual Reliance»). Le degré de confiance dépend de la qualité de l'autorité étrangère. Même si l'autorité étrangère reçoit le statut «Full Reliance», le PCAOB se réserve en particulier le droit d'accompagner l'autorité étrangère pendant ses inspections.

Les entreprises suisses de révision qui se sont enregistrées auprès du PCAOB en 2003 et 2004 doivent être inspectées par le PCAOB dans un délai de quatre ans²¹. Le PCAOB avait donc l'intention de mener les premières inspections conjointes en Suisse avec l'ASR en 2008 déjà («Joint Inspections»). Vers mi-2009, le PCAOB a toutefois édicté une réglementation permettant de proroger le délai d'inspection susmentionné²².

¹⁸ De manière analogue au droit suisse, la 8e Directive européenne (2006/43/EG) suit le principe de la surveillance par l'Etat de domicile (Home Country Oversight). Selon ce principe, l'agrément et la surveillance des entreprises de révision sont du ressort de l'autorité de surveillance compétente au siège, respectivement dans l'Etat d'origine de l'entreprise de révision, pour autant que ce système de surveillance soit reconnu comme équivalent.

¹⁹ Le 29 juillet 2008, la Commission européenne a décidé d'accorder aux réviseurs et aux entreprises de révision en provenance de certains Etats tiers un délai transitoire pour leur activité de révision. Dès lors, les entreprises de révision de 33 Etats tiers (dont les entreprises ayant leur siège en Suisse) ont l'autorisation de poursuivre leur activité de révision pour les entreprises domiciliées dans des Etats tiers et cotées sur les marchés européens. Le délai transitoire échoit le 1er juillet 2010 et devrait permettre à la Commission européenne de trancher définitivement la question de l'équivalence des systèmes de surveillance des Etats tiers (cf. Rapport d'activité ASR 2008, p. 30).

²⁰ PCAOB Release No. 2007-011, Request for Public Comment on Proposed Policy Statement: Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012, December 5, 2007.

²¹ PCAOB Rule 4003.

²² PCAOB Release No. 2009-003, Final Rule Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms, June 25, 2009.

4.4 Relations avec les autres Etats

Dès lors, les inspections qui auraient dû avoir lieu en 2008 pourront ainsi avoir lieu en 2009, et les inspections prévues en 2009 pourront être échelonnées en fonction de divers critères jusqu'en 2011. Les entreprises de révision étrangères qui n'arrivent pas à respecter ces délais risquent d'être sanctionnées par le PCAOB. Il est question de les porter sur une liste (à titre de transparence)²³; au pire, elles risquent de voir leur enregistrement radié par le PCAOB²⁴.

L'ASR a d'ores et déjà communiqué son accord de principe au PCAOB en mars 2008 en ce qui concerne les inspections conjointes, sous réserve toutefois qu'un Memorandum of Understanding entre l'ASR et le PCAOB soit conclu au préalable, pour des raisons de sécurité juridique, notamment à la lumière du droit suisse régissant l'entraide administrative et judiciaire. De plus, l'ASR est prête à effectuer des inspections conjointes avec son homologue américain si ces inspections sont limitées dans le temps. Les négociations entre l'ASR, la FINMA²⁵ et le PCAOB en vue d'inspections conjointes en Suisse ont déjà débuté en décembre 2008. Après une deuxième ronde de négociations au printemps 2009, divers problèmes juridiques ont été identifiés, lesquels empêchent pour l'heure des inspections conjointes en Suisse. Ces problèmes se situent en particulier au niveau du droit réciproque, l'absence d'agenda concernant la reconnaissance possible de l'ASR, le traitement confidentiel des informations et la transmission d'informations à des autorités tierces aux Etats-Unis. Une troisième ronde de négociations a eu lieu en octobre 2009 à Washington.

En décembre 2009, le House of Financial Services Committee a approuvé l'Investor Protection Act. Cette loi dont l'entrée en vigueur est attendue, comporte une clause d'entraide administrative qui résoudrait largement le problème de la réciprocité du droit. Pour l'heure, rien n'indique quand cette loi sera mise en vigueur, ni quelle en sera la teneur.

Etant donné ces problèmes, aucune inspection conjointe n'a eu lieu en 2009.

En janvier 2009, l'ASR a organisé une rencontre avec toutes les autorités de surveillance de langue allemande (Allemagne, Autriche, Suisse). Cette rencontre devrait avoir lieu selon un tournoi dans chacun de ces trois pays. Elle a pour but de permettre une réflexion approfondie sur les problèmes communs en matière de surveillance de la révision. Par ailleurs, l'ASR collabore étroitement avec l'autorité allemande homologue dans le domaine de la formation continue. Des réunions communes ont eu lieu en janvier 2009, à Berlin, et en juillet 2009, à Berne. Ces journées de formation et de perfectionnement permettent de faire le point sur les derniers développements théoriques et pratiques dans le domaine de la révision et de la présentation des comptes, grâce aux exposés de spécialistes reconnus issus de la zone européenne.

Le 14 septembre 2009, le Japon a mis en vigueur la réglementation s'appliquant à la surveillance des entreprises de révision étrangères. L'autorité japonaise de surveillance entend renoncer autant que possible aux inspections à l'étranger, mais demande en contrepartie des informations approfondies sur l'activité de l'autorité de surveillance dans le pays de domicile²⁶. Pour cette raison, le Japon a intérêt à conclure un accord bilatéral avec la Suisse pour l'échange d'informations. Les négociations sont encore en phase initiale et seront poursuivies en 2010.

²³ Le 31 juillet 2009, le PCAOB a publié une «liste grise» répertoriant les entreprises qui n'ont pas pu être inspectées dans les délais. Ernst & Young Suisse y figure.

²⁴ Cf. PCAOB Rule 5300 et Final Rule Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms (Section V, p. 14).

²⁵ La surveillance des organes de révision des banques est exercée conjointement par la FINMA et l'ASR. Un tel accord doit donc être conclu avec la participation de la FINMA, qui prend part à toutes les négociations et qui se préoccupe en particulier des aspects relatifs à la problématique du secret bancaire.

²⁶ Cf. Public Consultation on «Proposed Basic Guidelines on Information Requirements and Inspection on Foreign Audit Firms etc. by the Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board» du 2 octobre 2009.

4.5 International Forum of Independent Audit Regulators

L'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) a gagné six membres de plus en 2009, portant à 34 le nombre d'autorités affiliées. Steven Maijoor, membre de l'autorité néerlandaise de surveillance des marchés financiers, et Paul George, membre du UK Financial Reporting Council, ont été élus respectivement président et vice-président de l'IFIAR. Par ailleurs, cet organisme a décidé de se constituer en association selon le droit suisse et s'est ainsi donné une base légale stable pour son développement futur.

En 2009, l'ASR a joué un rôle actif au sein de l'IFIAR. Elle a avant tout organisé le Meeting IFIAR à Bâle en avril 2009. Outre les représentants d'environ 30 pays, les représentants du Financial Stability Board, du Basel Committee on Banking Supervision, de l'International Association of Insurance Supervisors, du Public Interest Oversight Board, de la Banque mondiale, de l'IOSCO et de la Commission européenne ont été conviés à titre d'observateurs. Les CEO des six plus grands réseaux internationaux d'entreprises de révision étaient également invités à Bâle (BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers), pour débattre avec les représentants des autorités de surveillance des incidences de la crise économique sur la révision.

L'ASR participe actuellement à deux groupes de travail de l'IFIAR. Le Standards Coordination Working Group s'est fixé pour but d'analyser les travaux de l'IAASB et de rapporter ses conclusions aux membres de l'IFIAR. L'International Cooperation Working Group a pour mandat de développer la coopération internationale entre les membres de l'IFIAR. La participation à ces groupes de travail permet à l'ASR de pressentir les nouvelles tendances et d'en tenir compte dans son activité de surveillance.

Enfin, l'ASR a également participé activement à l'Inspection Workshop de l'IFIAR en février 2009 à Stockholm, en particulier en présentant le thème «Auditors' responsibility to consider fraud as part of a financial statement audit» et en assurant l'animation de cette séance.

4.6 Entrée en vigueur de l'article 8 LSR

Les marchés financiers ont fait l'objet d'une internationalisation et d'une globalisation croissante ces dernières années. De nombreuses entreprises étrangères participent au marché suisse des capitaux. Les entreprises de révision qui opèrent pour le compte de ces sociétés doivent aussi être surveillées si on veut garantir la qualité de la révision sur le marché suisse des capitaux (cf. art. 8 LSR). En conséquence, l'organe de révision d'un groupe international est soumis à la surveillance de plusieurs autorités de surveillance. Pour éviter les redondances, l'agrément et la surveillance peuvent être supprimés dans deux cas exceptionnels:

- Premièrement, l'ASR renonce à exercer sa surveillance si l'entreprise de révision étrangère est soumise à la surveillance d'une autorité de surveillance étrangère reconnue par le Conseil fédéral (art. 8 al. 2 LSR). La reconnaissance par le Conseil fédéral des autorités de surveillance étrangères équivalentes peut être évaluée sur la base de la reconnaissance par d'autres Etats ou par des organismes internationaux et être subordonnée à l'octroi de la réciprocité (art. 10 al. 1 OSRev).
- Deuxièmement, l'obligation de se faire agréer ne s'applique pas dans le cas d'un emprunt obligatoire garanti par une société qui dispose d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'ASR ou d'une autorité de surveillance étrangère reconnue par le Conseil fédéral (art. 8 al. 3 LSR).

A titre d'exception réciproque, les entreprises de révision étrangères qui fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés suisses ouvertes au public selon le droit suisse, sont dans tous les cas soumises à la surveillance de l'ASR (art. 10 al. 2 OSRev).

L'article 8 LSR n'est pas encore en vigueur. L'ASR travaille actuellement à l'élaboration d'une stratégie matérialisant cette disposition. Elle en fera part en temps voulu dans le cadre d'une procédure publique de demande d'avis. La mise en vigueur est prévue pour mi-2011.

5 Jurisprudence

5.1 Généralités

Durant l'année 2009, le Tribunal administratif fédéral (TAF) a eu l'occasion de statuer sur divers recours interjetés contre des décisions de refus d'agrément rendues par l'ASR. Certains dossiers sont encore pendants devant cette autorité. Dans un seul cas, un demandeur débouté a saisi le Tribunal fédéral (TF). Les jugements et arrêts de ces autorités judiciaires ont porté sur les conditions d'agrément relatives à la formation et à la pratique professionnelle mais également sur des questions de procédure. Dans la plupart des cas, elles ont confirmé la pratique de l'ASR. Les principales considérations émises par ces tribunaux seront exposées ci-après. Il sera également fait état de la pratique de l'ASR notamment en lien avec la condition de la réputation irréprochable.

5.2 Formation

La LSR énumère une liste actuellement exhaustive de formations en vue de l'octroi d'un agrément en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur (cf. art. 4 al. 2 LSR). Comme l'a exposé à plusieurs reprises le TAF, le Législateur a retenu les seules formations qu'il jugeait – moyennant que, pour certaines, elles aient été complétées par une expérience professionnelle d'une certaine durée – à même de garantir des prestations de qualité en matière de révision. Il en résulte que celles ne figurant pas dans la liste de l'art. 4 al. 2 LSR ont été considérées comme insuffisantes pour ce but. Le TAF s'est déjà déterminé sur de nombreuses formations dans des jugements rendus en 2008²⁷.

En 2009, il a ajouté à la liste des titres exclus, celui de «fiduciario commercialista» délivré par le Conseil d'État de la République et Canton du Tessin, dès lors qu'il ne figure pas dans la liste exhaustive de l'art. 4 al. 2 LSR. Il a par ailleurs précisé que ce titre constitue en réalité une autorisation administrative d'exercer la profession de «fiduciario commercialista» délivrée en application de la loi cantonale tessinoise du 18 juin 1984 régissant la profession fiduciaire et non d'un titre de formation²⁸.

Compte tenu de la volonté claire du Législateur de dresser dans la loi une liste restrictive de titres de formation, l'ASR n'est pas habilitée à agréer des personnes ne disposant pas de telles formations. Une exception est toutefois admise pour les titulaires de formation antérieure aux filières spécifiées dans la loi, mais analogue (diplômes précédents). C'est en particulier le cas des personnes ayant réussi l'examen préliminaire d'expert-comptable dans les années 1958 à 1986²⁹, l'examen préliminaire d'expert

²⁷ Diplôme fédéral d'employé de banque (jugement du TAF B-1940/2008 du 10 juin 2008); titre universitaire en sciences politiques (jugement du TAF B-3393/2008 du 24 septembre 2008); formation commerciale (jugement du TAF B-2807/2008 du 19 août 2008, jugement du TAF B-5811/2008 du 22 janvier 2009); formation fiduciaire privée sans brevet fédéral (jugement du TAF B-2486/2008 du 7 octobre 2008).

²⁸ Jugement du TAF B-5881/2008 du 19 mars 2009.

²⁹ Cf. notamment jugement du TAF B-3805/2008 du 4 décembre 2008 et jugement du TAF B-1237/2008 du 22 décembre 2008 portant sur les examens préliminaires d'expert-comptable pour les années 1966 et 1970. La formation en vue de l'obtention de ce titre est qualifiée d'analogue à celle d'agent fiduciaire avec brevet fédéral.



fiscal dans les années 1982 à 1986 et l'examen de fiduciaire USF des années 1981, 1982 et 1984. Il en va de même des personnes pouvant se prévaloir de l'attestation de réussite des examens préliminaires de comptables.

Le TAF a en effet reconnu l'équivalence de ce titre avec le brevet fédéral de comptable et, partant, avec celui de spécialiste en finance et comptabilité³⁰. Le tribunal a examiné si l'absence de dispositions transitoires (portant sur la reconnaissance des examens préliminaires) dans le règlement du 22 mars 1971 concernant l'examen professionnel pour l'obtention du diplôme fédéral de comptable constituait une lacune ou si c'est sciemment que de telles dispositions n'avaient pas été retenues. Il a d'abord admis qu'à la lecture du règlement, il paraissait difficile de reconnaître que les rédacteurs du règlement de 1971 entendaient prévoir l'équivalence précitée, car l'obtention de l'attestation de réussite des examens préliminaires n'attribuait pas les mêmes droits que ceux dont bénéficiaient les titulaires du brevet de comptable. Il a ensuite analysé si cette interprétation littérale et systématique du règlement de 1971 était conforme au droit constitutionnel, singulièrement au principe de l'égalité de traitement, dès lors que les titulaires des attestations de réussite des examens préliminaires de comptable ne disposaient pas d'une formation suffisante au sens de la LSR alors que c'était le cas des titulaires du brevet fédéral de comptable. Procédant à une comparaison de ces deux titres à la lumière de leur règlement respectif, l'autorité judiciaire a retenu que ceux-ci ne différaient pas au point que l'un puisse être reconnu comme équivalent à l'une des formations reconnues par la LSR et pas l'autre. Ainsi, la non-reconnaissance de l'équivalence de l'examen préliminaire avec l'examen du brevet fédéral de comptable ne reposait sur aucun motif raisonnable au regard de la situation à régler et constituait dès lors une inégalité de traitement contraire à l'article 8 de la Constitution fédérale.

5.3 Pratique professionnelle

La durée de la pratique professionnelle exigée par la loi dépend de la nature de la formation du demandeur d'agrément mais également du type d'agrément requis. Pour un agrément en qualité d'expert-réviseur, l'expérience professionnelle exigée peut aller jusqu'à 12 ans selon la formation du demandeur (cf. art. 4 al. 2 LSR). L'agrément en qualité de réviseur ne requiert en revanche qu'une année de pratique professionnelle

indépendamment du titre de formation, pour autant naturellement que celui-ci figure dans la liste de l'art. 4 al. 2 LSR (cf. art. 5 LSR). La pratique professionnelle doit en outre avoir été acquise principalement dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable (cf. art. 4 al. 4 et 5 al. 2 LSR). Pour un agrément en qualité d'expert-réviseur, deux tiers au moins de cette expérience professionnelle doit avoir été acquise sous supervision (cf. art. 4 al. 4 LSR).

Dans un jugement du 27 janvier 2009³¹, le TAF a confirmé la pratique de l'ASR relative à ces notions. Il a considéré que l'adverbe «principalement» est un terme indéterminé conférant à l'ASR un large pouvoir d'appréciation dont elle a fait correctement usage en retenant que celui-ci correspond à trois quarts de la durée de la pratique professionnelle requise³². Le Tribunal a également confirmé qu'il est matériellement justifié de ne pas comptabiliser l'expérience professionnelle acquise avant le commencement d'une desdites formations achevées avec succès. A l'instar de l'ASR, il a estimé que seul celui qui dispose des connaissances théoriques nécessaires est en mesure de mettre celles-ci en pratique et d'appréhender de manière globale les problèmes et les questions qui se posent. Il n'a en outre pas admis, au titre de la pratique professionnelle, celle acquise avant le début d'une des formations prévues par la loi achevées avec succès. Ainsi, l'expérience professionnelle acquise durant une formation s'étant soldée par un échec aux examens n'est pas prise en considération. Le Tribunal a par ailleurs rappelé que l'art. 43 al. 6 LSR, relatif au cas de rigueur, ne tend pas à diminuer la durée de l'expérience pratique nécessaire mais bien plutôt à adoucir la condition liée à la qualité de la pratique professionnelle, à savoir si celle-ci est acquise sous supervision ou non. Il en résulte que la preuve de la durée de l'expérience pratique nécessaire doit être rapportée même en application de la clause de rigueur.

³⁰ Jugement du TAF B-1554/2009 du 16 juin 2009. La procédure opposait un demandeur d'agrément à l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie (OFFT). Dans le cadre de la procédure d'agrément, l'ASR avait invité le demandeur à requérir une reconnaissance de l'équivalence de son titre auprès de l'OFFT (cf. infra ch. 5.5 sur la question de savoir si ce procédé est conforme au droit).

³¹ Jugement du TAF B-5835/2008 du 27 janvier 2009.

³² Il en résulte notamment que la pratique professionnelle sous supervision exigée pour un agrément d'expert-réviseur correspond à la moitié de la pratique professionnelle requise sur la base de l'art. 4 al. 2 LSR. Ainsi, lorsque l'expérience professionnelle requise est de 5 ans (cf. art. 4 al. 2 let. b LSR), la pratique sous supervision doit être de 2 ans et demi ($5 \times 3/4 \times 2/3$) et, si la pratique exigée se monte à 12 ans (cf. art. 4 al. 2 let. c LSR), l'activité sous supervision requise doit avoir duré 6 ans ($12 \times 3/4 \times 2/3$).

5.4 Réputation irréprochable

Toute personne souhaitant obtenir un agrément que ce soit en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur, doit jouir d'une réputation irréprochable (cf. art. 4 al. 1 LSR et 5 al. 1 let. a LSR). L'art. 4 al. 1 OSRev précise par ailleurs que le requérant doit jouir d'une réputation irréprochable et aucune autre circonstance personnelle ne doit indiquer qu'il n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable.

En 2009, ni le TAF ni le TF n'ont été appelés à statuer sur la notion de réputation irréprochable. L'année précédente, le TAF avait confirmé la pratique de l'ASR qui s'appuyait notamment sur la jurisprudence relative à la garantie d'une activité irréprochable exigée sur les marchés financiers³³.

5.5 Procédure

Dans l'affaire portant sur l'équivalence de l'attestation de réussite des examens préliminaires de comptable avec le brevet fédéral de comptable (cf. supra ch. 5.2), l'ASR avait invité le demandeur d'agrément à requérir une reconnaissance de l'équivalence auprès de l'Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie OFFT. Cette autorité ayant refusé de la reconnaître, la cause a été portée devant le TAF. Compte tenu de la procédure appliquée, débutée devant l'ASR, le tribunal a été appelé à se déterminer sur la compétence de l'ASR pour reconnaître une telle équivalence et à trancher la question de savoir si le procédé de cette dernière autorité, consistant à renvoyer le demandeur devant l'OFFT, est correct. Le TAF est parvenu à la conclusion que l'ASR n'est pas habilitée à reconnaître l'équivalence de la formation incriminée avec l'une de celles énumérées à l'art. 4 al. 2 LSR. Il a par ailleurs retenu que le renvoi du demandeur devant l'OFFT en vue de l'obtention d'une reconnaissance de l'équivalence ne constitue pas un déni de justice matériel et l'OFFT est pleinement habilitée à se prononcer sur la demande de reconnaissance de l'équivalence précitée. Dans la même affaire, le demandeur d'agrément a requis du TAF, au titre des mesures provisionnelles, d'ordonner à l'ASR de procéder à son inscription provisoire au registre des réviseurs. Par décision incidente, le tribunal a jugé une telle requête irrecevable, dès lors qu'elle sortait de l'objet du litige, celui-ci portant exclusivement sur la reconnaissance de l'équivalence entre l'examen préliminaire de comptable et le brevet fédéral de comptable et non sur l'agrément³⁴.

Dans un autre cas, le TAF a été amené à se prononcer, par décision incidente, sur le retrait, par l'ASR, de l'effet suspensif au recours déposé par un demandeur d'agrément disposant d'un agrément provisoire d'expert-réviseur. A l'appui de sa requête de restitution de l'effet suspensif, le demandeur (recourant) s'est prévalu d'une atteinte à sa réputation. Le tribunal a estimé que l'intérêt public tendant à garantir une exécution régulière et la qualité des prestations de révision ainsi que le risque de dommage pour les clients et toutes les personnes intéressées par le rapport de révision pouvant être délivré par le demandeur d'agrément (agréé provisoirement), prévalait sur l'intérêt privé de ce dernier à ne pas subir une atteinte à sa réputation³⁵. Dans une affaire où un demandeur d'agrément a été condamné par un tribunal civil pour violation de son devoir de diligence à payer des dommages-intérêts considérables et contre lequel des procédures pénales ont été ouvertes (mais suspendues), le TAF a estimé que l'ASR a retiré à juste titre l'effet suspensif à tout éventuel recours contre sa décision de retrait de l'agrément en qualité d'expert-réviseur. Il a également retenu que l'ASR a agi de manière proportionnée, dès lors qu'aucune autre mesure plus douce pouvait être prise en vue de garantir une activité de révision irréprochable jusqu'au terme de la procédure de recours. Dans le cadre de l'analyse de la proportionnalité de la mesure prise par l'ASR, le tribunal a également pris en considération le fait, qu'au sein de sa société, le recourant pouvait continuer à effectuer des travaux de révision sous la direction de son associé, qui disposait d'un agrément d'expert-réviseur³⁶.

Le TAF s'est également déterminé sur la question des dépens à la suite d'une décision de reconsidération rendue par l'ASR. Dans un premier temps, l'ASR avait rejeté une demande d'agrément dès lors que le demandeur ne pouvait se prévaloir d'une pratique professionnelle sous supervision. Le superviseur mentionné dans la demande disposait, pour seul titre de formation, de l'attestation de réussite des examens préliminaire de comptable. Or, le jugement du

³³ Jugement du TAF B-2440/2008 du 16 juillet 2008.

³⁴ Décision incidente du TAF B-1554/2009 du 19 mars 2009.

³⁵ Décision incidente du TAF B-3219/2009 du 16 juin 2009.

³⁶ Décision incidente du TAF B-7348/2009 du 23 décembre 2009.

TAF portant sur la reconnaissance de ce titre de formation n'est parvenu à l'autorité que le jour suivant l'envoi de la décision de refus. C'est ainsi au vu de ce jugement que l'ASR a reconsidéré sa décision et agréé le demandeur. Selon le tribunal, l'ASR ne pouvait pas ignorer que la décision de l'OFFT faisait l'objet d'un recours et, qu'au demeurant, le recours ne pouvait être considéré comme prématuré dès lors qu'il constituait, pour le recourant, le seul moyen à même de préserver ses droits, notamment dans l'optique de la restitution de l'effet suspensif³⁷. Cette appréciation est critiquable à plus d'un titre. Tout d'abord, le demandeur était au bénéfice d'un agrément provisoire de sorte qu'il pouvait établir des rapports de révision dans le cadre d'un contrôle restreint et, à tout le moins potentiellement, porter causer un dommage à ses clients et à toute personne intéressée par les rapports de révision délivrés par ce dernier. Or, lorsque la décision de rejet de l'agrément a été rendue, le demandeur ne remplissait pas, conformément à la pratique de l'ASR, les conditions d'agrément. Par ailleurs, l'ASR ne saurait suspendre, compte tenu des intérêts publics en jeu, tous les dossiers au seul motif qu'une procédure est pendante devant une autorité judiciaire, d'autant que l'ASR ne peut connaître la date à laquelle un jugement interviendra. En outre, dans le cas particulier, le demandeur a déposé son recours le 27 juillet 2009 contre la décision de refus de la demande d'agrément du 24 juin précédent. Or, le délai de recours était suspendu, conformément à l'article 22a de la loi fédérale du 20 décembre 1968 sur la procédure administrative (PA, RS 172.012) du 15 juillet au 15 août inclusivement. Le demandeur, qui connaissait le jugement du TAF sur les examens préliminaires de comptable (puisqu'il l'a invoqué), disposait ainsi d'autant plus de temps pour interjeter recours et, préalablement, pour prendre contact avec l'ASR en vue du règlement du litige. En telle occurrence, il est clair que l'ASR aurait reconsidéré sa décision sans qu'une procédure de recours ne soit nécessaire et la décision de reconsidération serait parvenue au recourant certainement avant que cela n'a été le cas dans cette affaire.

Dans une autre affaire portée devant le TAF et dans laquelle l'ASR a également reconsidéré sa décision, le tribunal n'a pas mis les dépens à charge de l'autorité³⁸. Dans le cadre de la procédure d'examen de la demande d'agrément, l'ASR avait requis le demandeur de produire les moyens de preuve nécessaires en vue d'établir sa pratique professionnelle, en particulier les rapports de révision qu'il avait établis.

L'ASR a estimé que les pièces déposées n'étaient pas suffisantes pour rapporter la preuve de la pratique professionnelle exigée et a rendu une décision de refus de l'agrément. En procédure de recours devant le TAF, le demandeur a produit les rapports de révision qu'il avait établis durant la période déterminante pour l'octroi de l'agrément, de sorte que l'ASR a reconsidéré sa décision et a octroyé au demandeur (recourant) l'agrément requis. Dans ce contexte, le tribunal a estimé qu'il était vraisemblable que, en faisant preuve de la diligence requise, le recourant aurait pu déjà produire les éléments de preuve, demandés à plusieurs reprises par l'ASR, au cours de la procédure ayant conduit à la décision de refus de l'agrément. Il a donc retenu que c'était bien le comportement du recourant qui avait conduit de manière prépondérante à la décision négative puis à la reconsidération de celle-ci, de sorte qu'il n'y avait pas lieu de lui allouer une indemnité de dépens.

Enfin, le TF s'est prononcé sur sa compétence à l'occasion de recours interjetés contre des jugements du TAF. Se fondant sur l'art. 83 let. t de la loi fédérale du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF; RS 173.110), le TF a décliné sa compétence dès lors que le jugement attaqué portait sur la condition de formation et sur l'application de l'art. 43 al. 6 LSR (clause de rigueur). En effet, selon l'art. 83 let. t LTF, le recours en matière de droit public est irrecevable contre les décisions sur le résultat d'examens ou d'autres évaluations des capacités, notamment en matière de scolarité obligatoire, de formation ultérieure ou d'exercice d'une profession. Cette norme vise donc non seulement le résultat d'examens au sens étroit, mais aussi toutes les évaluations de capacités qui reposent sur une appréciation des aptitudes intellectuelles ou physiques d'un candidat. Ainsi, selon le TF, le recours en matière de droit public est exclu lorsqu'il s'agit d'évaluer les compétences acquises par la pratique professionnelle ou l'équivalence d'un certificat ou de décider si des circonstances exceptionnelles (cas de rigueur) justifient l'octroi de l'agrément même si les conditions usuelles font défaut. Ainsi, dans ces cas, le TAF statue en dernière instance³⁹.

³⁷ Décision de radiation du TAF B-4801/2009 du 6 août 2009.

³⁸ Décision de radiation du TAF B-5880/2009 du 8 décembre 2009.

³⁹ Arrêt du TF 2C_136/2009 du 16 juin 2009. Voir aussi arrêt du TF 2C_288/2009 du 8 mai 2009.



Annexes

1 Abréviations

OSur-ASR	Ordonnance ASR sur la surveillance, du 17 mars 2008 (RS 221.302.33)
OFFT	Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie
TF	Tribunal fédéral
TAF	Tribunal administratif fédéral
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
IFAC	International Federation of Accountants
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
PME	Petites et moyennes entreprises
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	Public Interest Oversight Board
LSR	Loi sur la surveillance de la révision, du 16 décembre 2005 (RS 221.302)
OSRev	Ordonnance sur la surveillance de la révision, du 22 août 2007 (RS 221.302.3)
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SIX	SIX Swiss Exchange

2 Tableau financier

Compte des résultats

	2009	2008
Emoluments de surveillance	2'877'500	3'010'000
Emoluments d'inspection	1'238'690	1'073'000
Emoluments d'agrément	922'600	1'336'800
Charges de paiement par internet	-49'614	-73'703
Remboursement d'émoluments d'agrément	-208'650	-279'350
Constitution d'un échelonnement des émoluments 2009	-738'080	-1'061'440
Dissolution de l'échelonnement des émoluments 2008	1'508'041	1'242'680
Autres revenus	27'000	12'900
Total recettes	5'577'487	5'260'887
Charges de personnel	-4'322'806	-3'330'249
Charges d'exploitation	-702'651	-710'643
Amortissement	-153'948	-142'422
Résultat d'exploitation	398'082	1'077'573
Revenus financiers	95'748	112'647
Charges financières	–	–
Résultat financier	95'748	-112'647
Constitution de réserves	-493'830	-1'190'220
Gain/Perte	0	0

Rémunération du Conseil d'administration et de la direction

	2009	2008
Conseil d'administration		
Honoraires du président	110	110
Honoraires du vice-président	75	75
Honoraires des autres membres	90	90
Cotisations sociales	14	16
Rémunération totale des membres du Conseil d'administration	289	291
Direction		
Salaire du directeur	247	240
Autres prestations du directeur	32	25
Salaire des autres membres de la direction	378	358
Autres prestations des membres de la direction	35	12
Cotisations sociales ⁴⁰	113	104
Rémunération totale des membres de la direction	805	739

⁴⁰ Comprend les cotisations AVS/AI/APG, AC, AP/ANP, les cotisations d'épargne et les primes de risque LPP.



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: 31 décembre 2009):

Révision / contrôle dans les secteurs suivants	Agrément LSR: entreprises de révision	Agrément LSR: chef réviseur	Autorité de surveillance spéciale	Exigences supplémentaires
Banques ⁴¹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA ⁴²	art. 26 LFINMA ⁴³ , art. 3 OA-FINMA ⁴⁴
Négociants en valeurs mobilières ⁴⁵	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Placements collectifs de capitaux ⁴⁶	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État ⁴⁷	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Assurances ⁴⁸	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Lutte contre le blanchiment d'argent ⁴⁹	Réviseur	réviseur	FINMA	art. 19b LBA ⁵⁰
Centrales d'émission de lettres de gage ⁵¹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Institutions de prévoyance ⁵²	expert-réviseur ⁵³	expert-réviseur	(OFAS ⁵⁴)	-
Caisses-maladie ⁵⁵	expert-réviseur	expert-réviseur	(OFSP ⁵⁶)	-
Maisons de jeu ⁵⁷	expert-réviseur	expert-réviseur	CFMJ ⁵⁸	art. 75 OLMJ ⁵⁹

⁴¹ Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB; RS 952.0).

⁴² 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).

⁴³ Loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA; RS 956.1).

⁴⁴ Ordonnance du 15 octobre 2008 sur les audits des marchés financiers (OA-FINMA; RS 956.161).

⁴⁵ Loi du 24 mars 1995 sur les bourses (LBVM; RS 954.1).

⁴⁶ Loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC; RS 951.31).

⁴⁷ 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).

⁴⁸ Loi du 17 décembre 2004 sur la surveillance des assurances (LSA; RS 961.01).

⁴⁹ Loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 955.0).

⁵⁰ 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.

⁵¹ Loi du 25 juin 1930 sur l'émission de lettres de gage (LLG; RS 211.423.4).

⁵² Loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.40).

⁵³ 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).

⁵⁴ Office fédéral des assurances sociales.

⁵⁵ Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal; RS 832.10).

⁵⁶ Office fédéral de la santé publique.

⁵⁷ Loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu (LMJ; RS 935.52).

⁵⁸ Commission fédérale des maisons de jeu.

⁵⁹ Ordonnance du 24 septembre 2004 sur les maisons de jeu (OLMJ; RS 935.521).

4 Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État

État: 31 décembre 2009

Agréments définitifs

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zurich
501403	KPMG AG	Zurich
501401	KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA	Zurich
500646	Ernst & Young AG	Bâle
500770	Intercontrol AG	Zurich
500241	Mazars Coresa	Genève

Agréments provisoires

500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zurich
500149	OBT AG	St. Gall
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500369	Duchosal Revision Fiscalité Fiduciaire SA	Genève 12
500420	Deloitte AG	Zurich
500705	BDO Visura AG	Zurich
500424	Multifiduciaire Léman SA	Montreux
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zurich
500505	Treuhand- und Revisionsges. Mattig-Suter	Schwyz
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St. Gall
500762	Balmer-Etienne AG	Lucerne
500786	PKF Certifica SA	Lugano
500842	PEQ GmbH	Zunzgen
500959	BDO Visura International	Zurich
501382	Berney & Associés SA	Genève
501470	Ferax Treuhand AG	Zurich
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zurich
502142	Engel Copera AG	Berne Liebefeld
502658	Treureva AG	Zurich

