



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR

Rapport d'activité 2010

 Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Seminar

der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RA

*Mittwoch, 17. November 2010
Kongress + Kursaal Bern*

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 2010

Sommaire

Page

4		Préambule
7	1	Agrément
7	1.1	Agréments provisoires
7	1.2	Nouvelles demandes
8	1.3	Statistique
10	1.4	Requérants justifiant d'une formation étrangère
10	1.4.1	Equivalence des formations
11	1.4.2	Connaissances requises du droit suisse
11	1.4.3	Reconnaissance réciproque des formations
12	1.5	Entreprises de révision
12	1.5.1	Changement de personnel
13	1.5.2	Restructurations
13	1.6	Obligations de communiquer et de collaborer
15	1.7	Révision sans agrément
15	1.7.1	Effets de droit pénal, administratif et civil
15	1.7.2	Harmonisation des registres
16	1.8	Infraction aux règles d'indépendance
16	1.9	Perspectives
17	2	Surveillance
17	2.1	Introduction
18	2.2	Répartition du marché entre les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat
19	2.3	Contrôles
19	2.3.1	Généralités
23	2.3.2	Contrôle de suivi des trois grandes enseignes de la révision
28	2.3.3	Contrôle des petites et moyennes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat
29	2.4	Indicateurs de qualité (Audit Quality Measures)
30	2.5	Procédures et enquêtes préliminaires
30	2.6	Coopération avec les autorités et les bourses suisses
30	2.7	Critères de contrôle 2011
31	2.8	Normes de révision
31	2.8.1	Normes de révision en 2010
32	2.8.2	Normes de révision en 2011

Page

33	3	Activités internationales
33	3.1	Introduction
33	3.2	Relations avec l'Union européenne
33	3.2.1	Coopération et équivalence
35	3.2.2	Livre vert sur les leçons de la crise
35	3.3	Relations avec les Etats-Unis
36	3.4	Relations avec d'autres Etats
36	3.5	International Forum of Independent Audit Regulators
37	3.6	Article 8 LSR
37	3.6.1	Champ d'application
37	3.6.2	Mise en vigueur future
39	4	Jurisprudence
39	4.1	Introduction
39	4.2	Formation
40	4.3	Pratique professionnelle
42	4.4	Réputation irréprochable
42	4.4.1	L'absence de stabilité financière
42	4.4.2	La révision sans agrément
42	4.4.3	Les jugements civils et pénaux ainsi que les procédures civiles et pénales ouvertes
43	4.4.4	La violation des règles d'indépendance
44	4.5	Procédure
45		Annexes
45	1	Organisation de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR)
46	2	Comptes 2010
48	3	Abréviations
50	4	Agréments découlant de lois spéciales
51	5	Liste des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

Préambule

L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a pour mandat de contrôler les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat tous les trois ans au moins (art. 16 LSR). Le premier cycle triennal se terminant fin 2010, il est temps de dresser le bilan général des activités de l'ASR, d'en dégager les points forts et d'en esquisser l'évolution.

Ces trois dernières années, l'ASR s'est essentiellement consacrée à la mise en œuvre du **système d'agrément** pour les personnes et les entreprises qui fournissent les prestations de révision prescrites par la loi. Au 31 décembre 2010, le nombre total de demandes déposées s'élève à 12'452 personnes et entreprises, toutes catégories confondues. Après déduction des 1'253 demandes retirées en cours de procédure, le solde de 11'199 demandes se répartit en trois lots: 10'748 dossiers au stade de l'agrément provisoire ou définitif, 270 dossiers rejetés¹, et 181 dossiers à l'étude ou en cours de déclassement. Le taux de rejet est donc de 2,5%. Le secteur PME représente environ 70% des agréments de personnes physiques, et même plus de 95% des agréments d'entreprises de révision.

La procédure d'agrément vise en premier lieu à professionnaliser la révision, et à endiguer par là-même la révision dilettante, phénomène récurrent sous le régime antérieur. Le fait que certaines demandes ont été rejetées parce qu'elles ne répondaient pas à toutes les conditions d'agrément prescrites par la loi en termes de formation, de pratique professionnelle et de réputation ne saurait donc surprendre. Nonobstant cette situation, le taux de rejet reste plutôt inférieur aux projections.

La pertinence des rapports financiers externes est essentielle pour maintenir la confiance des investisseurs envers le marché des capitaux. La **surveillance** des entreprises qui se consacrent à la révision des états financiers des entreprises ouvertes au public, ou qui entendent opérer dans ce secteur, joue donc un rôle essentiel pour le bon fonctionnement du système économique. Actuellement, 21 entreprises de révision (contre 28 l'année précédente) sont surveillées à titre obligatoire ou volontaire par l'ASR. Ces entreprises emploient au total près de 3600 personnes dans le secteur de l'audit financier.

Le premier cycle triennal de contrôle s'est terminé fin 2010. Après trois ans de surveillance seulement, alors même que les mesures arrêtées en accord avec les entreprises de révision n'ont pas encore déployé tous leurs effets, l'ASR note déjà de substantielles améliorations suite à ses contrôles, et le potentiel d'amélioration n'est pas épuisé, par exemple en ce qui concerne le scepticisme professionnel de l'auditeur, les règles d'indépendance ou la lutte contre la fraude. En clair, il s'agira de contrôler avec davantage de rigueur l'application des normes de révision en vigueur, en modulant mieux les contrôles au cas par cas.

L'ASR voit également un potentiel d'amélioration dans son propre fonctionnement. Elle entend poursuivre en 2011 l'affinement de ses processus, compte tenu du cadre légal, afin de pouvoir satisfaire encore mieux les différentes catégories d'intéressés.

L'ASR mise beaucoup sur la **reconnaissance internationale** de son activité. Il s'agit là d'un prérequis impératif pour que les sociétés suisses ouvertes au public puissent lever des capitaux à l'étranger sans être pénalisées. Les marchés financiers en point de mire sont ceux de l'UE et des Etats-Unis. Du côté de l'UE, la Commission européenne a attesté le 5 février 2010 l'adéquation du dispositif d'entraide administrative de l'ASR, donnant ainsi son feu vert aux Etats membres pour négocier la coopération avec l'ASR. Le 19 janvier 2011, elle a formellement reconnu l'équivalence du dispositif de surveillance de l'ASR s'appliquant aux auditeurs et aux entreprises de révision. Quant aux Etats-Unis, les négociations lancées en fin 2008 en vue d'un Statement of Protocol entre, d'une part, l'ASR et l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA) et, d'autre part, l'Autorité américaine de surveillance des auditeurs (PCAOB), sont près d'aboutir. Les délégations respectives sont parvenues à un accord de principe dont la signature devrait intervenir au premier semestre 2011. Sous réserve de cette formalité, une première inspection conjointe (Joint Inspection) du PCAOB, de l'ASR et de la FINMA devrait avoir lieu en 2011 déjà.

¹ A quoi s'ajoutent 38 demandes d'agrément en qualité d'expert-réviseur qui ont abouti à un agrément en qualité de réviseur. Le nombre de refus s'élève donc à 308 au total. Cf. ch. 1.3. pour les détails.

Côté **prospectif**, l'ASR suit avec attention l'analyse planétaire des causes de la récente crise financière et économique et les mesures recherchées en vue de prévenir ce genre d'événements, ou tout au moins en amortir les effets. Après les institutions financières et les agences de notation, les auditeurs ont également été au centre des débats durant l'exercice sous revue. En Suisse, la crise s'est jouée essentiellement dans le secteur financier, de sorte que la FINMA a d'ores et déjà annoncé un renforcement de son dispositif de contrôle. L'ASR abonde dans le même sens. A ses yeux, il apparaît logique de séparer les contrôles relevant du code des obligations et les contrôles relevant des lois de surveillance dans le cas des institutions financières. C'est la seule solution susceptible de garantir une surveillance uniforme des entreprises de révision et de simplifier la coopération au plan international avec les autorités étrangères homologues.

Au plan international, le Livre vert de la Commission européenne publié en octobre 2010 sur les leçons de la crise a enflammé le débat. L'ASR suit de très près

l'évolution de la réflexion internationale à ce propos. Mais elle n'entend pas céder aux conclusions hâtives ni tomber dans l'activisme irréfléchi. Elle privilégie plutôt le contrôle rigoureux et cohérent de l'application des normes en vigueur. Les inspections de l'ASR auprès des entreprises de surveillance soumises à la surveillance de l'Etat contribuent de manière décisive à l'amélioration et à la consolidation de la qualité des prestations de révision.

Que ce soit dans le cadre des demandes d'agrément ou des contrôles des entreprises soumises à la surveillance de l'Etat, l'ASR constate régulièrement qu'en matière d'indépendance, les prescriptions légales et les règles professionnelles ne sont respectées que de manière insuffisante. Durant l'exercice sous revue, elle a relevé plusieurs cas d'infraction, parfois graves, en la matière. L'ASR entend remédier à cette situation par le dialogue avec les associations professionnelles concernées. Il s'agit d'identifier les mesures adéquates pour prévenir tout déficit de confiance envers la profession d'auditeur.

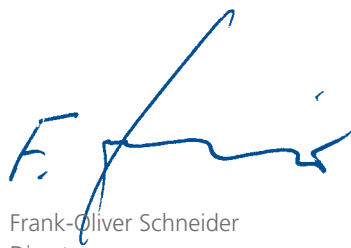
«L'ASR mise beaucoup sur la reconnaissance internationale de son activité.»

Dans le secteur de l'agrément, l'ASR retrouvera un niveau d'activité plus calme après l'examen définitif des derniers agréments provisoires. Les demandes traitées en 2011 seront essentiellement de nouvelles demandes d'agrément. L'agrément des entreprises de révision devra être renouvelé à partir de fin 2012 seulement. L'ASR recentrera désormais son activité essentiellement sur le contrôle des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat et sur les questions de coopération internationale qui en découlent.

14 février 2011



Prof. Hans Peter Walter
Président du Conseil d'administration



Frank-Oliver Schneider
Directeur



1 1 Agrément

1.1 Agréments provisoires

Les demandes d'agrément enregistrées entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre 2007 ont fait l'objet d'une procédure en deux temps: d'abord un examen sommaire, puis un examen approfondi (cf. art. 43 LSR et art. 47 OSRev). Seules les demandes ne satisfaisant visiblement pas aux conditions d'agrément ont été rejetées après l'examen sommaire.

Durant l'exercice sous revue, les quelque 10% de demandes encore au stade de l'agrément provisoire ont été traités en quasi-totalité. La phase d'agrément initiale peut donc être considérée comme pratiquement achevée. A fin 2010, le nombre d'agréments définitifs s'élève à 10'528 personnes et entreprises.

Au 31 décembre 2010, 220 personnes physiques et entreprises sont encore au bénéfice d'un agrément provisoire, la décision définitive de l'ASR étant réservée pour l'une ou l'autre des raisons suivantes:

- Certaines demandes attendent l'issue d'un recours devant le Tribunal administratif fédéral ou le Tribunal fédéral².
- D'autres demandes sont directement subordonnées au résultat d'un tel recours, par exemple lorsque l'agrément d'une entreprise de révision présuppose celui de son propriétaire. Il en va de même lorsque l'agrément ou les capacités de la personne en charge de la supervision doivent d'abord être validés par un tribunal: les demandes d'auditeurs qui font valoir une pratique professionnelle supervisée par une telle personne restent logiquement en suspens jusqu'à l'aboutissement de la procédure judiciaire collatérale. Plusieurs demandes d'agrément attendent également que le Tribunal administratif fédéral arrête sa jurisprudence sur diverses questions de fond.
- Certains dossiers requièrent un surcroît inhabituel de démarches, ce qui prolonge la durée de traitement. C'est notamment le cas des personnes justifiant d'une formation étrangère, dont il faut vérifier l'équivalence avec les diplômes suisses (cf. art. 4, al. 2, let. d, LSR). L'ASR est fréquemment obligée de recueillir des renseignements ou des justificatifs auprès des institutions étrangères, ce qui peut prolonger considérablement la durée de traitement administratif.

L'ASR met tout en œuvre pour pouvoir statuer définitivement sur les derniers cas d'agrément provisoire. Mais comme indiqué ci-dessus, sa marge d'influence sur les délais de procédure qui précèdent son examen définitif est nulle ou très restreinte.

L'examen définitif des agréments provisoires touchant à sa fin, la charge de travail du secteur Agréments a nettement diminué, conformément aux projections. L'ASR a donc réduit ses effectifs en conséquence (cf. annexe 1).

1.2 Nouvelles demandes

A part quelques cas résiduels, l'examen définitif des agréments provisoires est largement achevé³, scellant du coup la phase transitoire entre l'ancien et le nouveau régime.

L'afflux de nouvelles demandes d'agrément reste élevé. On note une augmentation caractéristique des demandes après la fin des examens de diplôme ouvrant la voie à l'agrément en vertu de la LSR. Au total, l'ASR a enregistré 744 nouvelles demandes d'agrément durant l'exercice sous revue (contre 1'886 en 2008 et 1'088 en 2009).

Etant donné que les dispositions transitoires concernant les qualifications des superviseurs ne s'appliquent plus depuis le 31 août 2009 (cf. art. 43, al. 4 et 5, LSR), la pratique professionnelle doit désormais être acquise sous la supervision de personnes qui sont elles-mêmes au bénéfice de l'agrément requis. Les conditions allégées s'appliquant aux qualifications des superviseurs restent toutefois applicables à la pratique professionnelle acquise avant la date susmentionnée.

² Cf. juridiction de ces deux tribunaux en 2010, ch. 4.

³ Cf. ch. 1.1.

1.3 Statistique

Voici la statistique des agréments au 31 décembre 2010:

Types d'agrément	Réviseurs	Experts-réviseurs	Total au 31.12.2010	Total au 31.12.2009
Personnes physiques	29	72	101	627
Entreprises individuelles	4	9	13	106
Entreprises de révision	36	64	100	679
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	0	6	6	22
Agréments provisoires	69	151	220	1 434
Personnes physiques	2 031	5 121	7 152	6 357
Entreprises individuelles	372	441	813	670
Entreprises de révision	797	1 751	2 548	1 910
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	0	15	15	6
Agréments définitifs	3 200	7 328	10 528	8 943
Nombre total d'agrément	3 269	7 479	10 748	10 377



Voici la statistique des procédures ayant abouti à des décisions négatives au 31 décembre 2010⁴:

Personnes physiques Décisions	Critères	Motifs	Nombre	%
Non-entrée en matière	Obligation de renseigner	Aucun justificatif	5	2
Rejet de la demande	Obligation de renseigner	Dossier incomplet	46	19
	Formation suisse	Aucune formation selon art. 4, al. 2, let. a–c, LSR	44	18
	Pratique professionnelle	Pratique professionnelle supervisée insuffisante	33	0
		Aucune pratique professionnelle en révision	28	25
	Réputation	Infraction aux règles d'indépendance	9	0
		Condamnation civile et pénale	7	0
		Révision sans agrément	3	0
		Situation financière	2	0
		Révision non conforme aux règles de l'art	1	10
	Formation étrangère	Aucune formation selon art. 4, al. 2, let. d, LSR	6	0
		Aucune réciprocité	9	0
		Aucune connaissance du droit suisse	5	8
Agrément refusé en qualité d'expert-réviseur, mais admis en qualité de réviseur	Pratique professionnelle	Pratique professionnelle supervisée insuffisante ou sans supervision	38	16
Retrait de l'agrément	Réputation	Infraction aux règles d'indépendance	4	0
		Révision sans agrément	1	0
		Dissimulation de la faillite et de la condamnation civile	1	2
Nombre total de décisions négatives envers les personnes physiques			242	100

⁴ Les recours en cours ne sont pas comptabilisés. Le critère déterminant est le statut de la procédure d'agrément tel qu'il figure dans le registre ASR à fin 2010.

Entreprises de révision Décisions	Critères	Motifs	Nombre	%
Non-entrée en matière	–	–	–	–
Rejet de la demande	Obligation de renseigner	Dossier incomplet	4	6
	Système AQ	Aucun justificatif	1	1.5
	Quotas non respectés	Non conforme à l'art. 6 LSR	53	80
Agrément refusé en qualité d'expert-réviseur, mais admis en qualité de réviseur	Quotas non respectés	Non conforme à l'art. 6 LSR	7	11
Retrait de l'agrément	Quotas non respectés	Non conforme à l'art. 6 LSR	1	1.5
Nombre total de décisions négatives envers des entreprises de révision			66⁵	100
Nombre total de procédures ayant abouti à des décisions négatives			308	

Le rejet d'une demande d'agrément ou le retrait de l'agrément en cas d'infraction aux règles de bonne réputation peuvent s'avérer disproportionnés selon les circonstances. Dans ce genre de cas, l'ASR peut se limiter à adresser un avertissement à la personne concernée. A fin 2010, l'ASR a relevé au total 90 cas d'infractions aux dispositions légales⁶. Elle a prononcé un avertissement dans 62 cas (environ 70%). Dans les 28 cas restants (environ 30%), l'ASR a rejeté la demande d'agrément ou a retiré l'agrément pour une durée déterminée ou indéterminée. Dans près de la moitié des cas d'infraction (45 cas), l'ASR est intervenue suite à une infraction aux règles d'indépendance de l'organe de révision.

1.4 Requérants justifiant d'une formation étrangère

1.4.1 Equivalence des formations

Les demandes d'agrément des requérants justifiant d'une formation étrangère constituent des dossiers assez épineux⁷. Lors de l'examen sommaire en 2007 et 2008, l'ASR avait en général octroyé auxdits requérants un agrément provisoire, pour autant que la formation étrangère invoquée ait paru à première vue analogue à une formation suisse reconnue. A ce stade, elle n'avait pas non plus analysé complètement les questions de réciprocité. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a examiné de manière approfondie de tels dossiers, dans le cadre de l'agrément définitif, pour vérifier leur conformité aux conditions d'agrément.

Il appartient à l'ASR de trancher la question de l'équivalence des formations étrangères sur la base d'une appréciation consciencieuse. Sa marge d'appréciation ne saurait toutefois excéder le cadre exhaustif de la liste des formations suisses reconnues par la loi: dès lors, l'énumération des formations étrangères reconnues est également exhaustive. A ce jour, l'ASR considère comme analogues les formations étrangères suivantes (état: 31.12.2010):

⁵ Dans 50 cas, il s'agit d'entreprises individuelles dont le propriétaire ne dispose pas de l'agrément requis. La procédure d'agrément du propriétaire fusionne dans ce cas avec celle de l'entreprise individuelle.

⁶ L'ASR ne tient pas de statistique sur le nombre de cas dans lesquels elle renonce à intervenir ou abandonne la procédure.

⁷ Une personne physique titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à l'une des formations suisses reconnues (cf. art. 4, al. 1, let. a-c, LSR), justifiant d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et pouvant prouver qu'elle a les connaissances requises du droit suisse satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelle, pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoie ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité (art. 4, al. 2, let. d, LSR).

Australie	Graduate Diploma
Allemagne	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
France	Diplôme d'études supérieures comptables et financières und Diplôme d'expertise comptable
Grande-Bretagne	Chartered/Certified Accountant
Italie	Dottore commercialista
Inde	Chartered Accountant
Pays-Bas	Registeraccountant
Norvège	Studiet i revisjon (registered auditor, state authorised auditor)
Autriche	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Suède	Approved/Authorised public accountant

1.4.2 Connaissances requises du droit suisse

Outre une formation analogue, la personne détenant une formation étrangère qui requiert l'agrément doit prouver qu'elle possède les connaissances requises du droit suisse. L'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev) a été modifiée en ce sens que, depuis le 1^{er} décembre 2010, la personne requérante peut apporter cette preuve selon des modalités simplifiées. En effet, elle n'est plus obligée de suivre l'un des cours reconnus par l'ASR, mais elle doit dans tous les cas passer un examen dont le règlement a été validé par l'ASR. Cet examen peut avoir lieu dans n'importe quelle langue officielle de la Confédération, voire sur demande en anglais également (cf. art. 6 et 34 OSRev).

L'ASR sommera les personnes requérantes qui sont actuellement au bénéfice d'un agrément provisoire et qui n'ont pas encore apporté la preuve précitée de se présenter à la première session d'examen 2011.

1.4.3 Reconnaissance réciproque des formations

La reconnaissance réciproque des formations est l'une des conditions essentielles à l'agrément. La personne titulaire d'un diplôme étranger ne peut prétendre à un agrément en Suisse que si son Etat d'origine accorde également l'agrément à tout ressortissant suisse titulaire d'un diplôme suisse équivalent, en général sur la base d'un traité. Actuellement, la Suisse a signé des traités avec les Etats membres de l'UE et de l'AELE⁸. Ces traités précisent les conditions de réciprocité s'appliquant lorsque la personne requérante est agréée en qualité d'auditeur dans l'un des Etats membres de l'UE ou de l'AELE ou qu'elle remplit les conditions d'agrément. A ce jour, la Suisse n'a signé aucun autre traité bilatéral en la matière.

Le droit à la réciprocité n'implique pas forcément un traité bilatéral. Ainsi, il suffit que l'Etat d'origine accorde la réciprocité pour que la clause minimale de l'art. 4, al. 2, let. d, LSR se réalise. La réciprocité est donc un droit dit matériel qui peut aussi se fonder sur des actes para-législatifs ou juridictionnels⁹.

En vertu du principe de réciprocité, règle fondamentale du droit international, un Etat peut subordonner son comportement envers un autre Etat à la condition que celui-ci en fasse de même dans le même domaine (cf. ATF 109 Ib 168, E. 5). En l'occurrence, il s'agit de l'accès des professionnels au marché de la révision. Les conditions à remplir pour accéder au marché en termes de droits et d'obligations doivent être équilibrées pour les ressortissants des deux Etats. La réciprocité vise en premier lieu à consolider la liberté d'établissement des titulaires de diplômes suisses à l'étranger. Elle relève par là de la politique économique, à la différence des autres conditions d'agrément stipulées par la LSR, qui ont le caractère d'actes de police. Les conditions de réciprocité méritent donc un examen très attentif lorsque l'autorité étrangère agréée au cas par cas les titulaires d'un diplôme suisse, en imposant certaines conditions et en se gardant une certaine marge d'appréciation.

La question de la réciprocité est donc considérée non pas sous l'angle de l'accès au marché de la révision en tant que tel, mais sous l'angle des fonctions auxquelles une personne titulaire d'un diplôme suisse peut prétendre dans l'Etat considéré, en particulier si elle peut accéder à la charge d'auditeur responsable et si elle

⁸ Accord bilatéral CH-UE du 21 juin 1999, RS 0.142.112.681, Convention AELE du 4 janvier 1960, RS 0.632.31

⁹ Cf. aussi message du 23 juin 2004 du Conseil fédéral, FF 2004, 3855 s., à propos des contrôles frontaliers.

1.5 Entreprises de révision

1.5.1 Changement de personnel

est habilitée à signer un rapport de révision. En Suisse, les personnes non agréées par l'ASR peuvent exercer des fonctions subalternes dans le cadre des mandats de révision. Elles ne peuvent toutefois ni exercer la fonction d'auditeur responsable, ni signer un rapport de révision, étant donné que ces deux charges sont impérativement réservées aux personnes agréées par l'ASR (art. 6, al. 1, let. c, LSR, en rel. avec les art. 728b, al. 2, ch. 3, et art. 729b, al. 2, CO).

Abstraction faite de l'UE et de l'AELE, la question de la réciprocité n'a été analysée que pour les Etats d'origine concrètement invoqués dans les demandes d'agrément. A ce jour, l'Australie et l'Inde accordent la réciprocité aux auditeurs suisses. En revanche, les formations américaines et canadiennes ne sont pas reconnues, faute de réciprocité. La question est par ailleurs à l'étude pour les Etats suivants: Argentine, Algérie, Belgique, Mexique, Pérou, Philippines, Portugal, Russie.

Les personnes formées dans un Etat ne donnant aucune réciprocité ont actuellement plusieurs options pour remplir néanmoins les conditions d'agrément en Suisse:

- accès facilité à l'examen du diplôme d'expert-comptable: cette option est présentée sur le site Internet de Educaris AG¹⁰, avec les prérequis et les modalités qui s'y rapportent;
- affiliation à l'Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)¹¹ ou à l'Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)¹²: l'affiliation à l'une de ces deux institutions présuppose la réussite de tous les examens, y compris les examens supplémentaires nécessaires à l'obtention des «signing rights» pour l'UE. Les éventuels Mutual Recognition Agreements avec l'ACCA ou l'ICAEW, qui prévoient un accès facilité, sont également reconnus le cas échéant. L'inscription au registre des auditeurs dans l'Etat membre de l'UE considéré n'est en revanche pas requise. Une pratique professionnelle insuffisante dans cet Etat peut être compensée par une pratique professionnelle adéquate en Suisse. Les diplômes ACCA et ICAEW étant des titres étrangers, les titulaires de ces diplômes doivent évidemment satisfaire aux autres conditions stipulées à l'art. 4, al. 2, let. d, LSR, en particulier la preuve des connaissances requises du droit suisse¹³.

Une entreprise de révision peut être agréée en qualité de réviseur ou d'expert-réviseur, pour autant qu'elle soit dotée des structures requises conformément à l'art. 6, al. 1, let. a – c, LSR: la majorité des membres de son organe supérieur de direction ou d'administration (pour les SA: le conseil d'administration) ainsi que sa direction, de même qu'un cinquième au moins des personnes appelées à fournir des prestations en matière de révision doivent avoir reçu l'agrément requis. Enfin, tous les auditeurs responsables doivent être titulaires de l'agrément requis.

Les arrivées et les départs des personnes agréées peuvent donc avoir une incidence directe sur l'agrément de l'entreprise: selon les cas, il se peut que l'entreprise ne remplisse plus les conditions d'agrément ou que le type d'agrément ne soit plus conforme. La même incidence s'exerce aussi sur le système d'assurance-qualité (cf. art. 6, al. 1, let. d, LSR): la mise en oeuvre d'un tel système implique la présence d'au moins deux personnes titulaires du même type d'agrément que l'entreprise elle-même. Lorsque cette condition n'est plus remplie à la suite d'un départ, l'entreprise de révision doit s'affilier à un système d'assurance-qualité externe d'ici au 31 août 2013¹⁴. A l'inverse, lorsque l'entreprise de révision ne compte qu'une seule personne agréée et qu'une deuxième personne au bénéfice d'un agrément de type identique (ou supérieur) est engagée, cette entreprise doit se doter d'un système d'assurance-qualité interne et en documenter les processus.

Lorsque l'entreprise de révision ne remplit plus les conditions d'agrément susmentionnées, l'ASR peut lui retirer l'agrément pour une durée déterminée ou indéterminée. Lorsque l'entreprise est en mesure de régulariser sa situation, l'ASR lui adresse au préalable une commination de retrait (art. 17, al. 1, LSR).

L'ASR s'investit dans sa mission de manière à répondre avec efficacité et réactivité aux changements de situation. Il est donc absolument indispensable que les personnes et les entreprises agréées mettent immédiatement à jour leurs données d'enregistrement après toute mutation¹⁵.

¹⁰ www.educaris.ch/dynasite.cfm?dsamid=92321

¹¹ www.accaglobal.com

¹² www.icaew.com

¹³ Ch. 1.4.2.

¹⁴ Système baptisé «Peer Review», voir à ce propos art. 9 et 49 OSRev ainsi que le Rapport d'activité 2009 de l'ASR, ch. 2.10.

¹⁵ Cf. infra, ch. 1.6

1.5.2 Restructurations

L'agrément d'une entreprise de révision constitue une autorisation officielle *ad personam*: il est octroyé sur la base des structures de l'entreprise au moment de la demande d'agrément. Cette spécificité rend a priori impossible le transfert de l'agrément d'une entreprise à l'autre. Un tel transfert peut néanmoins s'avérer justifié dans certains cas, en particulier les restructurations, fusions, scissions, transformations et transferts de patrimoine.

Quel que soit le cas de figure, le transfert de l'agrément requiert l'assentiment préalable de l'ASR: la nouvelle entité bénéficie ainsi de l'agrément dès son inscription au registre du commerce. Cette précaution évite tout problème de transfert, en particulier toute interruption de la validité de l'agrément. On assure ainsi la continuité des prestations de révision¹⁶.

Le transfert de l'agrément ne peut être revendiqué. L'ASR refuse son assentiment en particulier lorsque la reprise d'une société vise en fait à racheter l'agrément. Or, tout commerce des agréments ASR est exclu. De même, le transfert de l'agrément ne peut servir à contourner le délai d'attente lié à la procédure d'enregistrement. Prenons l'exemple d'un transfert de patrimoine: l'entreprise cédante peut transférer son agrément pour autant qu'elle cède toutes ses activités en matière de révision et que ce secteur d'activité passe entièrement aux mains de l'entreprise cessionnaire.

L'entreprise cessionnaire doit évidemment remplir les conditions d'agrément stipulées à l'art. 6 LSR pour que l'ASR donne son assentiment au transfert de l'agrément. Comme indiqué plus haut, l'assentiment de l'ASR doit être demandé au préalable pour assurer un transfert en temps voulu. Les informations et les documents requis pour l'examen du transfert peuvent varier de cas en cas, mais il s'agit par principe des mêmes informations et documents que pour le dépôt d'une toute nouvelle demande d'agrément, à quoi s'ajoutent évidemment les documents relatifs à la restructuration envisagée.

Lorsque l'entreprise cessionnaire s'avère remplir toutes les conditions d'agrément, l'entreprise cédante adapte en ligne l'inscription au registre ASR, à la suite de quoi l'ASR parachève le transfert de l'agrément au nom de l'entreprise récipiendaire en gardant le même numéro d'enregistrement. Elle inscrit la nouvelle entité dans le registre ASR et radie

simultanément l'ancienne inscription se référant à l'agrément de l'entreprise cédante. Ce processus peut varier selon les cas, par exemple lorsqu'une entreprise individuelle est transformée en personne morale ou lorsque le transfert s'accompagne d'un changement du type d'agrément.

Les éventuels émoluments sont fixés en fonction du travail administratif induit par le transfert de l'agrément. Ils sont facturés à l'entreprise cessionnaire.

1.6 Obligations de communiquer et de collaborer

Une fois agréées, les personnes physiques négligent souvent de tenir à jour les données inscrites au registre suisse des auditeurs. Cette constatation revient fréquemment dans la pratique de l'ASR, qui entend améliorer la situation pour prévenir les problèmes, par exemple l'impossibilité de joindre une personne physique qui a changé d'adresse courriel, de domicile ou d'employeur. Dans ce cas, l'ASR doit rechercher les nouvelles coordonnées de la personne concernée en consultant d'autres sources. Si cette démarche occasionne un travail administratif disproportionné, l'ASR en répercute les éventuelles conséquences sur la personne agréée.

La situation est similaire pour les entreprises de révision. Il arrive fréquemment que les adresses de contact ne soient plus valables. L'ASR se trouve ainsi dans l'impossibilité de communiquer des informations importantes, par exemple concernant le renouvellement de l'agrément¹⁷. Par ailleurs, les variations d'effectifs et les changements de composition des organes de direction sont souvent communiqués avec beaucoup de retard¹⁸.

¹⁶ A propos des conséquences d'une révision sans agrément, voir *infra*, ch. 1.7.

¹⁷ Cf. à ce propos ch. 1.9.

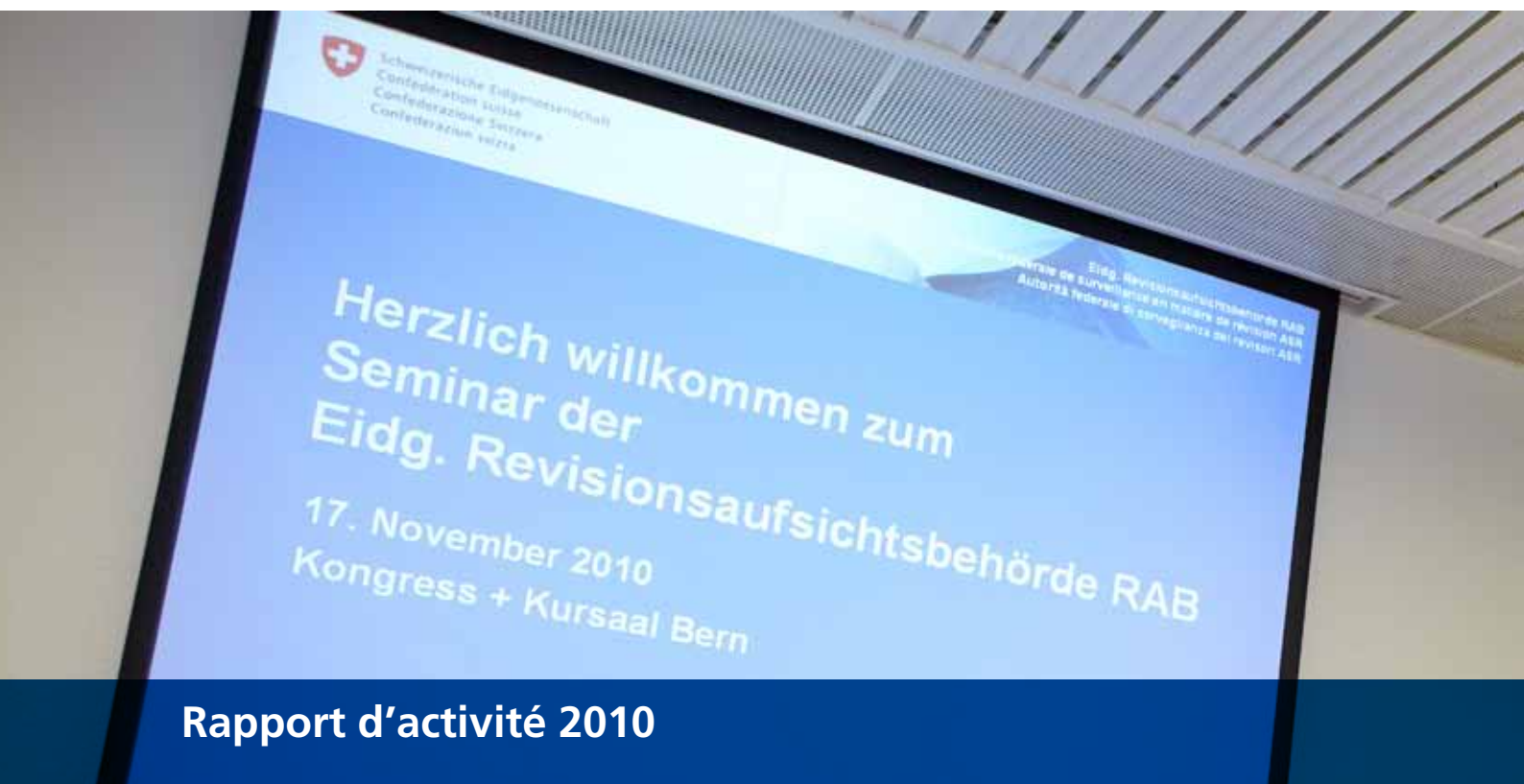
¹⁸ Cf. à ce propos ch 1.5.1.

On rappellera ici que toutes les personnes et les entreprises agréées sont tenues de communiquer à l'ASR les informations requises (art. 15, al. 3, LSR et art. 13, al. 1, OSRev). L'obligation de communiquer est plus large dans le cas des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (art. 14, al. 2, LSR). Les mutations doivent être communiquées dans les dix jours ouvrables à l'ASR, par voie électronique, par modification directe de la demande d'agrément ou de l'inscription au registre. Toute infraction aux obligations de communiquer est punissable (art. 39 LSR, art. 45 OSRev)¹⁹.

L'ASR vérifie ponctuellement l'actualisation des données sur la base de ses constatations ou d'informations de tiers. Elle vérifiera systématiquement les données d'enregistrement des entreprises de révision dans le cadre du renouvellement de leur agrément, dont la validité est limitée à cinq ans²⁰.

¹⁹ La violation des obligations de communiquer peut être sanctionnée de l'amende jusqu'à 100'000 francs. Elle constitue également une infraction à la législation sur la révision. Outre les éventuelles suites de droit pénal, des violations graves ou répétées contre la législation de la révision peuvent également avoir des suites de droit administratif. Dans le cas des personnes physiques, une telle violation remet en question l'examen de la capacité à exercer une activité de révision irréprochable. Dans le cas des entreprises de révision qui violent les obligations de communiquer, il faut étudier le cas échéant la question de savoir si le système d'assurance-qualité satisfait aux exigences légales et s'il est mis en oeuvre de manière efficace.

²⁰ Cf. ch. 1.9



1.7 Révision sans agrément

1.7.1 Effets de droit pénal, administratif et civil

Bien que le nouveau droit de la révision est entré en vigueur depuis le 1^{er} septembre 2007, respectivement le 1^{er} janvier 2008, l'ASR doit encore traiter des cas d'auditeurs qui effectuent des révisions sans être au bénéfice d'un agrément ou dont l'agrément n'est pas conforme à la catégorie requise²¹. Les agréments exigés par les législations spéciales figurent à l'annexe 4.

Fournir des prestations de révision sans agrément peut avoir des suites assez graves au plan pénal, administratif et civil, tant pour l'entreprise de révision, l'auditeur responsable de la révision que la société révisée²²:

- Quiconque fournit une prestation en matière de révision sans l'agrément requis commet un délit (art. 40, al. 1, let. a, et al. 2, LSR). Les sanctions prévues sont l'emprisonnement de 3 ans au plus ou l'amende jusqu'à 1'000'000 francs en cas d'acte prémédité, et jusqu'à 100'000 francs en cas de négligence. L'ASR informe d'office les autorités cantonales de poursuite pénale lorsqu'elle a connaissance d'infractions (art. 24 LSR).

- La poursuite pénale pour infraction à la LSR remet en question la réputation de la personne responsable de la révision, la question étant de savoir si elle est à même de garantir encore un exercice irréprochable de la profession. Saisi dans l'affaire d'un requérant ayant révisé sans agrément 17 sociétés anonymes, le Tribunal administratif fédéral a tranché, estimant en l'occurrence justifié le refus de lui octroyer l'agrément²³.

- Selon l'art. 731b CO, un actionnaire, un créancier ou le préposé au registre du commerce peut requérir du tribunal qu'il prenne les mesures nécessaires lorsque l'entreprise de révision ne possède pas tous les organes prescrits ou qu'un de ces organes n'est pas composé conformément aux prescriptions. Cette disposition s'applique par analogie aux carences de l'organe de révision par rapport aux dispositions légales en matière d'habilitation et d'indépendance. L'entreprise de révision est habilitée à faire office d'organe de révision lorsqu'elle est agréée par l'ASR et que son agrément est suffisant, sans quoi elle est assimilable à un organe non conforme au sens de l'article précité. Il en va de même pour l'entreprise de révision certes agréée, mais qui ne remplit pas ou plus les conditions d'agrément. Le tribunal peut donc être

saisi pour ordonner la rectification d'un tel état de fait.

- Le rapport de révision doit avoir été préalablement présenté à l'assemblée générale pour qu'elle puisse décider valablement de l'approbation des comptes annuels et des comptes consolidés ainsi que de l'emploi du bénéfice. A défaut de cette présentation, les décisions de cette assemblée générale sont nulles (art. 731, al. 3, CO). D'après la doctrine actuelle, un rapport de révision est réputé nul s'il est établi par un organe de révision qui n'est pas agréé ou dont l'agrément n'est pas suffisant. Dès lors, les décisions prises sur la base de ce rapport sont nulles aussi.

- Le fait de remédier aux conséquences d'une révision non valable, respectivement des décisions nulles prises par l'assemblée générale, pose de nombreux problèmes juridiques. Les complications et les coûts engendrés par cette situation peuvent déboucher sur une plainte en responsabilité contre l'organe de révision (art. 755 CO).

1.7.2 Harmonisation des registres

L'ASR a entamé durant l'exercice sous revue un processus d'harmonisation entre le registre ASR et les registres cantonaux du commerce. Cette harmonisation a pour but de filtrer les entreprises de révision non agréées, mais inscrites en qualité d'organe de surveillance au registre cantonal du commerce.

Il est prévu de terminer ce processus d'harmonisation et d'en évaluer les résultats au printemps 2011. Ensuite, l'ASR entendra les entreprises identifiées et déterminera dans quelle mesure ces entreprises ont fourni des prestations de révision sans agrément.

²¹ Cf. également ch. 2.8 du Rapport d'activité 2009.

²² Voir Reto Sanwald / Loris Pellegrini, Révision sans agrément – conséquences en droit pénal, en droit administratif et en droit civil. in: L'expert-comptable suisse 2010, 650 ss. (en français), 640 ss. (en allemand), également in: TREX 5/2010, 301 ss. (en français), 294 ss. (en allemand).

²³ Cf. à ce propos ch. 4.4.2.

1.8 Infraction aux règles d'indépendance

D'après les constatations de l'ASR, les infractions aux dispositions légales régissant l'indépendance de l'organe de révision (cf. art. 728 et art. 729 CO) demeurent fréquentes.

Aux yeux du Tribunal administratif fédéral, l'inobservation de ces prescriptions constitue une infraction grave aux obligations des réviseurs et des experts-réviseurs. Une telle infraction a une incidence délétère sur la réputation de la personne concernée. Elle remet fondamentalement en question sa crédibilité et sa capacité à exercer son activité en respectant ses devoirs. Cette infraction entame donc de manière déterminante la réputation de la personne concernée²⁴. Le Tribunal administratif fédéral a aussi dû se prononcer sur diverses constellations violant l'indépendance de l'organe de révision²⁵.

– En été 2010, les Chambres fédérales ont approuvé l'introduction du numéro d'identification des entreprises (IDE), contribuant ainsi à l'allégement administratif des entreprises et l'utilisation rationnelle des données au sein de l'Administration fédérale. En vertu de la loi fédérale sur l'IDE, en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2011, chaque entreprise suisse reçoit un numéro IDE unique. D'ici fin 2015, les nombreux numéros d'identification en usage au sein de l'Administration fédérale (numéro d'enregistrement fédéral au RC, numéro TVA, etc.) seront peu à peu remplacés par l'IDE. Pour sa part, l'ASR devra adapter le registre ASR, en particulier les numéros d'agrément des entreprises de révision agréées (numéros de la famille des 500'000) auxquels l'IDE se substituera d'ici 2015 au plus tard.

²⁴ Jugements du TAF n° B-7348/2009 du 3 juin 2010, E. 10, et n° B-4137/2010 du 17 septembre 2010, E. 4.

²⁵ Cf aussi ch. 4.4.4.

1.9 Perspectives

A la différence des personnes physiques, les entreprises de révision sont agréées pour une durée de cinq ans seulement (art. 3 LSR). La prochaine grande «vague» de renouvellement s'amorcera donc dès 2013, année à partir de laquelle il faudra renouveler l'agrément de quelque 3'400 entreprises de révision. L'ASR informera les entreprises en temps voulu sur le processus de renouvellement.

Forte de son expérience des premières années opérationnelles, l'ASR a mis à l'épreuve son système de gestion informatisée des demandes d'agrément et a identifié les améliorations nécessaires. Actuellement, deux options sont à l'étude: revaloriser le système actuel en lui ajoutant des fonctions supplémentaires ou moderniser l'infrastructure IT en changeant intégralement de système. Cette problématique s'articule en plusieurs volets: les coûts bien sûr, mais surtout la fonctionnalité du système et, enfin, son futur contexte, à savoir:

– L'Administration fédérale a pour stratégie de rationaliser le travail administratif en le débarrassant de toute opération inutile afin de proposer aux personnes et aux entreprises concernées des processus rationnels et économiques. Le système actuel de l'ASR est déjà très avancé dans cette direction, mais il reste encore un certain potentiel d'amélioration en friche: ainsi, le futur système devra permettre de traiter la demande et les échanges de documents intégralement par voie électronique.

2 Surveillance

2.1 Introduction

Dans le cadre de sa surveillance, l'ASR a observé le contrecoup des turbulences économiques des années précédentes. La crise économique et financière laisse des traces évidentes dans les comptes annuels et les comptes consolidés 2009 de nombreuses sociétés suisses ouvertes au public²⁶.

La situation économique prévalant en 2009 se répercute d'une part sur l'évolution du chiffre d'affaires et de la rentabilité, d'autre part sur les besoins de financement de nombreuses sociétés ouvertes au public. Dans certains cas, il existait des événements ou des conditions qui soulevaient des doutes quant à la capacité de l'entreprise de poursuivre son activité («going concern»). L'ASR a également constaté une augmentation des incertitudes essentielles quant aux questions de financement, aux hypothèses de calcul et aux estimations prévisionnelles. Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ont signalé ces incertitudes en multipliant les commentaires dans les rapports de révision portant sur l'exercice 2010. L'ASR a réagi face à cette évolution en braquant les projecteurs sur les éléments de révision à risque²⁷.

La fin de l'exercice 2010 est également la fin du premier cycle triennal de contrôle²⁸, dont les principaux résultats ont été présentés lors du séminaire organisé par l'ASR le 17 novembre 2010 à Berne. Ces éléments sont présentés succinctement ci-après, au ch. 2.3.

L'achèvement du premier cycle de contrôle est également un moment propice pour faire l'analyse critique des processus de contrôle. L'ASR s'est fixé pour objectif d'améliorer en permanence ses processus et de les adapter à la demande des différents groupes de partenaires, compte tenu du cadre légal. L'exercice 2011 sera consacré à l'optimisation de ces processus. L'ASR envisage de structurer le contrôle du système d'assurance-qualité (Firm Review) selon un plan pluriannuel de rotation des critères de contrôle, pour autant que l'évaluation des risques le permette en fonction de la situation propre à chaque entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat. L'examen de la qualité des prestations de révision (File Review) demeure comme jusqu'à présent clairement structuré en fonction des éléments à risque. S'agissant de la durée de traitement des procédures de contrôle, l'ASR s'est fixé pour objectif d'établir le projet de rapport dans les deux mois après la fin des contrôles de routine pour abréger les durées de procédure²⁹.

L'ASR s'est fixé un autre objectif, à savoir que les lacunes constatées soient corrigées de manière efficace et aussi rapide que possible. En matière de File Review, l'ASR ira désormais plus loin dans ses exigences: si les constatations d'une File Review remettent potentiellement en question l'appréciation des comptes annuels et des comptes consolidés, l'ASR invitera désormais l'entreprise de révision à déterminer si elle persiste dans sa conviction que son appréciation est suffisamment étayée et que les états financiers révisés répondent aux règles essentielles des normes référentielles de présentation des comptes. Conformément aux standards internationaux, l'ASR exigera de l'entreprise de révision, selon les cas, qu'elle améliore sa révision en effectuant des contrôles supplémentaires, en complétant les éléments probants indiqués dans les notes de révision, de manière à ce que les opérations de révision puissent être correctement démontrées.

L'ASR a publié en octobre 2010 son concept de surveillance³⁰. Ce document vise un double objectif: instaurer la transparence pour permettre au public intéressé de comprendre les rouages de la surveillance exercée par l'ASR, et illustrer clairement le processus de contrôle auquel doit s'attendre l'entreprise qui souhaite devenir une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat.

L'ASR soutient les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat dans leur recherche de transparence. Elle salue avec un intérêt tout particulier la publication d'un rapport de transparence (Transparency Report) par l'une des trois grandes enseignes de la révision en Suisse³¹. Ce rapport fait date dans la mesure où c'est la première fois qu'une entreprise de révision informe sur ses principes de management.

²⁶ Durant l'exercice sous revue, l'ASR a examiné les révisions des comptes annuels et des comptes consolidés se rapportant à 2009.

²⁷ Voir les critères d'inspection 2010 au ch. 3.6. du Rapport d'activité 2009.

²⁸ Art. 16, al. 1, LSR.

²⁹ Le délai de deux mois commence à courir à la date du dernier contrôle effectué par l'ASR.

³⁰ Vcf. www.surveillance-de-la-revision.ch. Dans son concept de surveillance, l'ASR explique sa démarche en matière de surveillance des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Ce dispositif associe les principes normatifs découlant de la LSR et les méthodes de contrôle d'usage international.

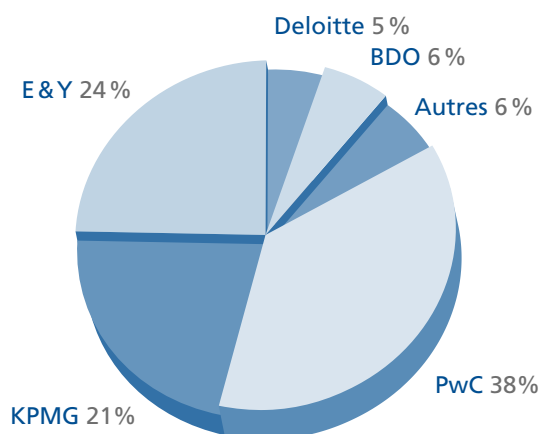
³¹ Les trois grandes enseignes du marché suisse de la révision sont Ernst & Young SA, KPMG SA et PricewaterhouseCoopers SA. En 2010, KPMG AG a publié un rapport de transparence.

2.2 Répartition du marché entre les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

Par rapport à l'exercice précédent, la quote-part cumulée des trois grandes enseignes au marché suisse de la révision, rapportée au nombre de mandats des sociétés ouvertes au public, ne s'est pas modifiée de manière pertinente. Elle est de 83% (voir fig. 1).

Fig. 1:

Mandats de révision des sociétés ouvertes au public, répartition en pour cent par entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat selon registre ASR (périmètre incluant les filiales importantes et les émetteurs d'emprunts obligataires cotés en bourse); total: 499 mandats, état au 8 décembre 2010³²



Les trois plus grandes enseignes du marché suisse de la révision, à savoir Ernst & Young SA, KPMG SA et PricewaterhouseCoopers SA, couvrent environ 90% de la capitalisation boursière en Suisse, comme durant l'exercice précédent.

Le nombre de sociétés ayant déposé une demande d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat était de 48 au 31 décembre 2007³³. Ce nombre n'a cessé de diminuer durant ces trois derniers exercices, totalisant 21 entreprises au 31 décembre 2010. Ce recul significatif est dû en grande partie à des retraits volontaires.

Le premier cycle triennal de contrôle étant arrivé à terme fin 2010, ce nombre ne baissera plus de manière significative.

L'ASR ne voit aucun intérêt à une trop forte concentration du marché entre les mains des trois grandes enseignes de la révision. Il est préférable à ses yeux que la pluralité de l'offre reste suffisante pour que les sociétés ouvertes au public puissent choisir leur organe de révision parmi les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, au bénéfice d'un agrément attestant de leur compétence et les habilitant par conséquent à réviser les états financiers des sociétés ouvertes au public.

³² Selon déclaration des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

³³ Cf. Rapport d'activité 2006-2007, p. 12.



Fig. 2:

Statistique des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (ERse), du 31 décembre 2008 au 31 décembre 2010, selon le statut de l'agrément.

Jour de référence	Total ERse	Assujettissement volontaire à la surveillance de l'ASR ³⁴	Agrément définitif	Agrément provisoire		
				Dossiers examinés ³⁵	Dossiers en cours d'examen ³⁶	Dossiers non traités
31 décembre 2008	37	13	2	—	8	27
31 décembre 2009	28	12	6	4	5	13
31 décembre 2010	21	4	15	6	0	0

2.3 Contrôles

2.3.1 Généralités

Du 1^{er} avril 2008³⁷ au 31 décembre 2010, l'ASR a opéré 31 procédures de contrôle³⁸, dont 10 auprès des trois grandes enseignes du marché. Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat se sont montrées coopératives et ont remis à l'ASR tous les renseignements et les documents demandés.

Le premier cycle triennal de contrôle s'étant achevé fin 2010, il est opportun de tirer le bilan des constatations découlant de l'examen des processus internes (Firm Review) et de la qualité des prestations de révision (File Review).

³⁴ Il s'agit d'entreprises qui ne font pas office d'organe de révision pour le compte de sociétés ouvertes au public en vertu de l'art. 727, al. 1, ch. 1 CO, et qui se soumettent par conséquent volontairement à la surveillance de l'ASR (art. 7, al. 2 LSR).

³⁵ Il s'agit des entreprises qui doivent d'abord combler les lacunes constatées en mettant en œuvre les mesures convenues avec l'ASR avant que celle-ci ne se prononce définitivement.

³⁶ Il s'agit des entreprises dont l'ASR n'a pas encore terminé l'examen.

³⁷ Les contrôles de l'ASR ont débuté le 1^{er} avril 2008, date de l'entrée en vigueur de l'ordonnance de l'ASR sur la surveillance des entreprises de révision (ordonnance ASR sur la surveillance, OSur-ASR; RS 221.302.33).

³⁸ Ce nombre est le total cumulé de toutes les procédures de contrôle effectuées du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2010, y compris les procédures en cours au 31 décembre 2010.



Silke Bradtke, collaboratrice de l'équipe surveillance.

2.3.1.1 Bilan des contrôles et constatations découlant de l'examen des processus internes (2008–2010)

Du 1^{er} avril 2008 au 30 décembre 2010, l'ASR a ouvert 31 procédures de contrôle, dont 29 sont terminées³⁹. La statistique des constatations résultant de l'examen des processus internes (Firm Review) dans le cadre de ces 29 procédures présente le tableau suivant:

Fig. 3:

Statistique des constatations résultant de la Firm Review pour les 29 procédures de contrôle terminées entre le 1^{er} avril 2008 et le 31 décembre 2010.

	Total	3 grandes enseignes	Autres ERse
Nombre de Firm Review	29	9	20
Nombre de constatations découlant des Firm Review	191	43	148
Nombre moyen de constatations par Firm Review	6.6	4.8	7.4

Le nombre de lacunes relevées par Firm Review est proportionnellement plus élevé chez les petites et moyennes entreprises que chez les trois grandes enseignes de la révision, qui sont contrôlées chaque année.

Les petites et moyennes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ont fait l'objet d'un seul contrôle jusqu'ici, de sorte que les améliorations ne seront mesurables qu'à partir des contrôles suivants.

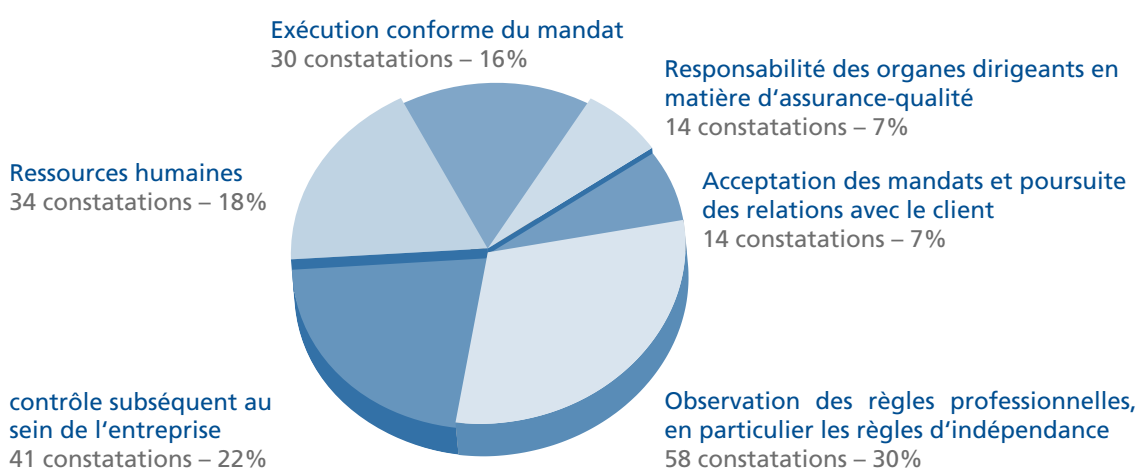
³⁹ Sur les 29 procédures de contrôle terminées, 5 sont au stade du projet de rapport d'examen au 31 décembre 2010. Sur ces 29 procédures, 9 concernent les trois grandes enseignes de la révision.



La Firm Review de toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat a donné lieu à 191 constatations au total, dont la typologie est présentée ci-après.

Fig. 4:

Typologie des constatations découlant de la Firm Review du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2010, en fonction des éléments d'un système d'assurance-qualité selon ISQC1 (bases: 191 constatations/29 contrôles).



Le plus grand potentiel d'amélioration se situe au niveau de l'indépendance. C'est regrettable dans la mesure où les règles d'indépendance, qui existent déjà depuis assez longtemps, constituent le fondement de toute révision. L'ASR exercera également dans le futur un contrôle rigoureux des règles d'indépendance afin d'améliorer encore la confiance envers la branche de la révision et de ses prestations.

Les lacunes sont pratiquement aussi fréquentes dans la catégorie «Principes éthiques et indépendance» que dans la catégorie «Ressources humaines», et ce, pour toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

Dans les quatre catégories restantes, les lacunes sont en moyenne plus fréquentes, rapportées au nombre de contrôles, chez les petites et moyennes entreprises. Cette tendance est la plus marquée dans les catégories «Acceptation des mandats et poursuite des relations avec le client», «Contrôle subséquent au sein de l'entreprise» et «exécution conforme du mandat». Cette situation s'explique dans la mesure où elle est héritée du régime précédent, sous lequel les processus d'acceptation et de traitement des mandats n'étaient pas formalisés ou l'étaient insuffisamment au niveau des petites et moyennes en-

2.3.1.2 Bilan des contrôles et constatations découlant de l'examen de la qualité des prestations fournies en matière de révision (2008 – 2010)

treprises. Les processus du contrôle subséquent au sein de l'entreprise⁴⁰ ont été mis en place en général plus tardivement par les petites et moyennes entreprises, de sorte qu'ils sont aussi moins développés. A cela s'ajoute le fait que, pour les entreprises de petite taille, il est plus difficile de garantir l'indépendance et les qualifications des personnes chargées du contrôle subséquent. Cet aspect peut avoir un effet négatif sur la qualité du contrôle subséquent. L'ASR a constaté que, dans cette constellation, la qualité du contrôle subséquent s'améliore lorsque l'entreprise fait appel à un expert tiers. C'est pourquoi elle est favorable à ce que les entreprises de révision soumise à la surveillance de l'Etat de petite taille externalisent en partie le contrôle subséquent afin d'atteindre le niveau d'objectivité requis.

Du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2010, l'ASR a effectué au total 63 contrôles de la qualité des prestations de révision (File Review)⁴¹, dont 42 contrôles chez les trois grandes enseignes de la révision.

Le bilan au 31 décembre 2010 est de 58 File Review achevées, dont 29 communiquées moyennant un rapport d'inspection. La typologie des constatations découlant de ces 58 File Reviews est présentée ci-après.

Fig. 5:

Statistique des constatations découlant des File Reviews dans le cadre des contrôles effectués du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2010.

	Total	3 grandes enseignes ⁴²	Autres ERse
Nombre de File Reviews	58	38	20
Nombre de constatations découlant des File Reviews	370	175	195
Nombre moyen de constatations par File Review	6.4	4.6	9.8

⁴⁰ Contrôle subséquent: processus interne de contrôle se rapportant aux mandats et au contrôle de l'efficacité du système d'assurance-qualité.

⁴¹ Ce nombre inclut tous les contrôles effectués par l'ASR du 1^{er} avril 2008 au 31 décembre 2010, y compris les procédures en cours. Une File Review comprend en règle générale la revue de la révision des comptes d'un groupe (y compris les comptes de la holding), et la revue de la révision des comptes d'une filiale prépondérante au sein du groupe considéré.

⁴² Y compris KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA.



2.3.2 Contrôle de suivi des trois grandes enseignes de la révision

Comme on le voit sur ce tableau, le nombre de constatations par File Review est moins élevé chez les trois grandes enseignes de la révision. Toutefois, la qualité des dossiers peut être très variable selon l'auditeur, et l'ASR a fréquemment relevé des différences notables de qualité au sein d'une même entreprise.

Les File Reviews ont donné lieu à 370 constatations au total, dont la typologie principale est détaillée ci-après.

a. Documentation des travaux (ISA 230)

Des lacunes récurrentes ont été constatées ces trois dernières années au niveau de la documentation des travaux de révision. Les contrôles de suivi ont mis en évidence une nette amélioration de la situation.

b. Éléments probants (ISA 500)

L'évaluation de certains postes essentiels des comptes annuels manque souvent d'éléments probants suffisants ou adéquats démontrant que l'auditeur était en mesure de tirer des conclusions fondées. Les constatations de ce genre sont souvent concomitantes aux lacunes mentionnées à propos de la documentation.

c. Contrôle de la qualité (ISA 220)

La participation de l'auditeur responsable et du superviseur (ou d'après son appellation anglaise, l'Engagement Quality Control Reviewer) s'est avérée souvent insuffisamment, voire pas du tout documentée.

d. Fraudes et erreurs (ISA 240)

L'esprit critique fait souvent défaut dans le cadre des travaux de révision. En outre, la prise en compte des éléments imprévisibles est souvent insuffisante. Les entretiens avec la direction, le conseil d'administration et le service de révision interne à propos des risques de fraude sont souvent aussi insuffisants. De même, l'examen circonspect des écritures comptables non standard (ce qu'on appelle le Journal Entries Testing en anglais) n'est pas adapté dans de nombreux cas.

Les entreprises de révision qui détiennent plus de 50 mandats de révision auprès de sociétés ouvertes au public sont contrôlées chaque année, à moins que l'ASR ne juge un rythme de contrôle pluriannuel mieux adapté selon les cas⁴³. Les trois grandes entreprises de révision suisses remplissent la condition précitée et ont donc été contrôlées pour la troisième année consécutive.

2.3.2.1 Constatations découlant de la Firm Review

Poursuivant son programme pluriannuel de contrôle, l'ASR a opéré en 2010 un contrôle minimal des processus internes (Firm Review) auprès des trois grandes enseignes de la révision. Les résultats de ces contrôles ne sont donc pas comparables à ceux des deux années précédentes, dont les contrôles avaient été plus approfondis.

De manière générale, on retiendra que ces trois entreprises optimisent en permanence leur système d'assurance-qualité, d'où le niveau globalement élevé de leurs dispositifs respectifs. Toutefois, le niveau de perfectionnement formel et structurel de ces dispositifs varie d'une entreprise à l'autre. L'ASR salue la solution de l'une de ces trois grandes entreprises, qui s'est dotée d'un système de gestion informatisée permettant de documenter l'intégralité des processus et des contrôles internes. L'entreprise en question peut ainsi assurer une mise en œuvre cohérente de son système d'assurance-qualité à travers toutes ses structures.

De manière générale, la conception des processus d'assurance-qualité peut être qualifiée de bonne. Aux yeux de l'ASR, les trois grandes entreprises doivent avant tout veiller à une mise en œuvre cohérente des processus, des contrôles et des mesures d'amélioration, sans négliger la conception et l'affinement des mécanismes d'assurance-qualité.

L'ASR tire de ses constatations plusieurs points de repère importants pour le développement des systèmes d'assurance-qualité des trois grandes entreprises de révision:

⁴³ Ch. marg. 8 de la circulaire ASR 1/2010.

a. Rémunération et qualité

L'évaluation des performances et la négociation des rémunérations des collaborateurs et des partenaires doivent mettre l'accent au bon endroit: il faut améliorer l'incidence des paramètres qualitatifs, à commencer par le facteur «qualité». Cette incidence doit être suffisante et compréhensible, en particulier par rapport aux composantes de rémunération et aux retenues lorsque les contrôles d'assurance-qualité internes ou externes aboutissent à des résultats négatifs.

b. Indépendance

Aux yeux de l'ASR, l'observation des règles d'indépendance est fondamentale pour la qualité des prestations de révision et la confiance du public. De manière générale, les trois grandes entreprises disposent d'un dispositif d'assurance-qualité très développé et d'un système de gestion qui facilite l'application des règles précitées. Modifiés au 1^{er} janvier 2011, le Code d'éthique⁴⁴ et les Directives sur l'indépendance de la Chambre fiduciaire⁴⁵ généreront probablement encore d'autres améliorations.

Les mandats complémentaires venant d'une société révisée ne peuvent être acceptés que si les règles d'indépendance sont respectées. Par ailleurs, une nouvelle règle d'annonce ad hoc s'applique depuis 2011 lorsque les quotes-parts des honoraires de révision et des honoraires additionnels selon rapport annuel dépassent un rapport de 1 à 3 pendant deux exercices consécutifs⁴⁶.

c. Contrôle subséquent au sein de l'entreprise

Aux yeux de l'ASR, l'efficacité des contrôles subséquents joue un rôle déterminant pour la définition du périmètre de contrôle. Mais les résultats du contrôle subséquent sont aussi utiles pour les entreprises de révision, étant donné qu'ils entrent dans un nombre important de processus qualitatifs et qu'ils contribuent ainsi à réduire les risques d'anomalie spécifiques au niveau du système d'assurance-qualité.

Le contrôle subséquent est efficace lorsque les personnes qui en ont la charge font preuve d'objectivité. Ainsi, on peut par exemple recourir aux auditeurs des entreprises étrangères appartenant au même réseau («Non-Local Reviewers»). D'après le ch. 2.4;

la quote-part des auditeurs non locaux varie beaucoup entre les trois géants de la branche. Dans le cas d'une entreprise de révision qui recourt à 100% aux auditeurs de sociétés étrangères affiliées à son réseau, l'ASR a estimé que la pertinence du contrôle subséquent est meilleure que dans le cas des deux autres grandes entreprises.

d. Introduction des Clarified ISAs

En mars 2009, l'IAASB a publié les résultats de la révision des ISA (projet «Clarity Project»)⁴⁷. Il incombe aux entreprises de révision de mettre en application ces nouvelles dispositions de manière conforme et intégrale. L'ASR a suivi la démarche des entreprises de révision concernées et examinera cet aspect en priorité dans le cadre des contrôles 2011.

2.3.2.2 Constatations découlant de la File Review

L'ASR a effectué 11 revues de dossiers de sociétés ouvertes au public dans le cadre de ses contrôles auprès des trois géants de la révision.

Les revues de dossier ne constituent pas une «révision de révision», mais sont structurées par critères d'examen selon une échelle de risques spécifique à chaque entreprise.

Dans l'ensemble, l'ASR estime que la qualité des dossiers de révision est bonne chez les trois grandes entreprises de révision. Les points suivants peuvent encore être améliorés:

⁴⁴ Le nouveau «Code of Ethics for Professional Accountants» de l'International Ethics Standards Boards of Accountants (IESBA) s'applique depuis le 1^{er} janvier 2011.

⁴⁵ Lors de sa séance du 6 décembre 2010, le Comité de la Chambre fiduciaire a approuvé une révision ponctuelle des Directives sur l'indépendance. Ces adaptations font écho aux nouvelles dispositions du «Code of Ethics for Professional Accountants» de l'IESBA. Les nouvelles Directives sur l'indépendance s'appliquent depuis le 1^{er} janvier 2011.

⁴⁶ Cf. ch. marg. 22, let. b, circulaire ASR 1/2010. L'entreprise de révision doit dans ce cas annoncer à l'ASR les mesures visant à préserver son indépendance.

⁴⁷ Les nouveaux standards s'appliquent à la révision des états financiers dont la période de référence débute après le 15 décembre 2009.

a. Utilisation des travaux d'un autre auditeur (ISA 600)

L'auditeur principal qui révisé des comptes de groupe reprend les travaux d'autres auditeurs locaux. Dans ce cas de figure, l'ASR a relevé à diverses reprises l'insuffisance des travaux de l'auditeur principal, notamment lorsqu'il ne réunit pas suffisamment d'éléments probants pour déterminer si les travaux des auditeurs locaux répondent à ses objectifs. L'ASR a noté en particulier que les instructions de révision adressées aux auditeurs locaux sont parfois insuffisantes ou peu claires. Dans certains cas, l'auditeur principal a omis de passer en revue les notes de révision de l'auditeur local, de sorte qu'il n'en a pas vérifié les conclusions essentielles, voire même il n'en a pas tenu compte.

L'ASR espère que l'application de la nouvelle norme contribuera à améliorer la qualité de la révision des comptes consolidés.

b. Vérification des estimations comptables et des évaluations en juste valeur dans les comptes annuels (ISA 540 et 545)

La vérification des estimations est essentielle. Elle touche de nombreux postes dans les comptes annuels. Les entreprises de révision ont des procédures d'évaluation qui comportent certaines incertitudes. Il n'est donc pas étonnant que l'ASR ait à nouveau relevé, comme l'année précédente, de nombreux problèmes en la matière. Bon nombre de constatations ont trait à la révision du Goodwill Impairment Test (IAS 36).

L'ASR estime dans de nombreux cas que l'auditeur n'a pas réuni suffisamment d'éléments probants pour pouvoir déterminer si l'évaluation figurant dans les comptes annuels est plausible, compte tenu des circonstances. Dans ce genre de situation, l'auditeur a une connaissance insuffisante du processus d'évaluation (p. ex. bases de calcul, plausibilité et cohérence des estimations). Il n'a pas contrôlé, ou contrôlé insuffisamment les estimations (p. ex. sans recourir à des estimations indépendantes).

En résumé, certaines opérations de révision ayant trait aux estimations comptables et aux évaluations en juste valeur n'ont pas été réalisées avec tout le scepticisme nécessaire.

c. Révision et technologies de l'information (en particulier ISA 315 et 330)

L'ASR a relevé plusieurs lacunes concernant les contrôles dépendants et indépendants des applications⁴⁸. Dans les cas de figure concernés, l'auditeur a défini la nature et le périmètre des contrôles détaillés en se basant sur les contrôles dépendants et indépendants des applications, alors que ceux-ci ne sont pas suffisants du point de vue de l'ASR.

Dans ce domaine, l'ASR note certaines améliorations par rapport aux années précédentes, mais des efforts sont encore nécessaires pour garantir le déroulement des travaux de révision relatif à l'IT, dans le sens des directives internes⁴⁹ et des directives externes. Il s'agit également de maximiser ces opérations en termes d'efficacité et d'utilité.

d. Constatations diverses

Comme pour les années précédentes, les opérations de révision ciblant les fraudes et les erreurs (ISA 240) et les opérations de révision ciblant l'utilisation des travaux d'expert (ISA 620)⁵⁰ ont fait l'objet de plusieurs constatations.

⁴⁸ C'est-à-dire des contrôles généraux IT ou «IT General Controls – ITGC».

⁴⁹ P. ex. méthodologie de révision de l'entreprise considérée.

⁵⁰ Cf. constatations figurant dans le Rapport d'activité 2009, ch. 3.3.2.2.





De gauche à droite: Frank-Oliver Schneider (directeur de l'ASR), Dr. Dominic Biedermann (directeur de la fondation d'investissement Ethos), Thomas Rufer (vice-président du conseil d'administration de l'ASR), Dr. Hubert Achermann (CEO KPMG Suisse), Prof. Dr. Peter Leibfried (Université de Saint-Gall), Barbara Widmer (animatrice du congrès de l'ASR).

2.3.3 Contrôle des petites et moyennes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a effectué 10 revues d'entreprise auprès des petites et moyennes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Dans un cas, il s'agissait du deuxième contrôle.

L'ASR a identifié davantage de lacunes par revue de dossier chez les petites et moyennes entreprises que chez les grandes enseignes de la révision. Elle a contrôlé jusqu'ici une seule fois chacune de ces petites et moyennes entreprises. Les améliorations ne seront donc mesurables qu'à partir du prochain cycle de contrôle.

Toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat se sont engagées à remédier aux lacunes relevées par l'ASR en prenant des mesures adéquates. Le premier cycle de contrôle est arrivé à terme et les corrections nécessaires ont déjà été concrétisées pour la plupart. Toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont par conséquent habilitées à réviser les états financiers des sociétés ouvertes au public.

2.3.3.1 Constatations découlant de la Firm Review

La structure du système d'assurance-qualité dépend de plusieurs facteurs, tels que la taille de l'entreprise, la complexité des mandats, l'analyse des risques, le bagage des collaborateurs (formation, perfectionnement, expérience), mais aussi des problèmes de qualité précédents. Par ailleurs, les petites entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont nombreuses à s'être dotées d'un système d'assurance-qualité selon NAS 220 et non selon ISQC1, standard beaucoup plus lourd à mettre en œuvre.

Il est entendu que la structure du système d'assurance-qualité des petites et moyennes entreprises de révision soumise à la surveillance de l'Etat peut être moins complexe, mais, dans certains cas, il est néanmoins nécessaires d'entreprendre des adaptations.

2.3.3.2 Constatations découlant de la File Review

Dans le secteur des petites entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, la revue des dossiers a en particulier mis en évidence des faiblesses au niveau de la documentation des travaux (NAS 230). C'est la raison pour laquelle, dans un premier temps, l'ASR n'a pas pu examiner les travaux des équipes de révision avec toute l'acuité nécessaire. Les mesures prises et contrôlées par l'ASR dans l'intervalle ont permis d'améliorer la situation.



2.4 Indicateurs de qualité (Audit Quality Measures)

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a réitéré sa collecte de données statistiques auprès des plus grandes entreprises de révision pour les indicateurs clés des paramètres ISQC 1⁵¹. Ces indicateurs sont utiles pour l'analyse comparative des entreprises, le dépistage des tendances, l'identification des incidences sur la qualité des prestations de révision.

Ils font apparaître de grandes différences selon les domaines⁵²:

Fig. 6:

Indicateurs clés des quatre plus grandes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, comparés à l'année précédente

Indicateurs clés	2009		2010	
	de	à	de	à
Chiffre d'affaires moyen par partner auditeur en mio. CHF	2.4	4.2	2.6	4.0
Rapport entre honoraires complémentaires et honoraires de révision	0.2	1.1	0.1	0.7
Nombre de collaborateurs par partner auditeur	7.5	11.5	8.4	11.4
Taux de fluctuation, en %	15	22	17	27
Quote-part des auditeurs non locaux aux contrôles subséquents, en %	32	100	26	100

Que nous enseignent ces indicateurs ?

- Le **chiffre d'affaires annuel moyen par auditeur** a globalement augmenté durant l'exercice sous revue, en particulier sous l'effet de la diminution du nombre de partenaires dans l'une des entreprises. Si on considère les autres entreprises de révision, le chiffre d'affaires par auditeur s'est légèrement tassé par rapport à l'année précédente, sous l'effet de la réduction des honoraires de révision alors que le nombre d'auditeurs est resté stable. La compression des honoraires de révision risque de se traduire par une course aux objectifs financiers, au détriment des objectifs qualitatifs.
- L'indicateur exprimant le **rapport entre honoraires complémentaires et honoraires de révision** est très volatile selon l'entreprise. S'agissant des entreprises de révision et des mandats dont les honoraires complémentaires constituent une partie financière importante, l'ASR ciblera ses contrôles sur le respect des règles d'indépendance.

⁵¹ L'ASR a sélectionné 12 indicateurs correspondants aux éléments qualitatifs ISQC 1. Les données ont été collectées auprès des quatre plus grandes entreprises en 2009 et auprès des cinq plus grandes entreprises en 2010. La cinquième plus grande entreprise a été neutralisée dans l'analyse des indicateurs, afin de permettre la comparaison des chiffres avec l'année précédente.

⁵² Le calcul des indicateurs se fonde en partie sur des données non révisées. Simplifications et hypothèses ont été nécessaires de cas en cas. La pertinence et la comparabilité de ces indicateurs est donc restreinte.

- Le **nombre de collaborateurs rapporté au nombre de partner auditeurs** a augmenté, en particulier dans le bas de l'échelle. Cette évolution est directement liée au recul du nombre de partner auditeurs dans les entreprises de révision par rapport à 2009. Le chiffre d'affaires par partner auditeur a augmenté par voie de conséquence. Plus le nombre de collaborateurs par partner auditeur est élevé, plus le partner auditeur risque de ne pas pouvoir assumer suffisamment bien les responsabilités liées aux tâches qui lui incombent. En comparaison internationale, la Suisse semble toutefois avoir des indicateurs plutôt bas.
- Les **taux de fluctuation** des ressources humaines ont augmenté, aussi bien dans le bas que dans le haut de l'échelle. Pour l'ASR, des taux de fluctuation élevés posent problème dans la mesure où cela risque de multiplier les pertes de savoir-faire et de perturber la continuité des mandats de révision, avec à la clé un impact négatif sur la qualité des prestations de révision.
- La **composition des équipes chargées des contrôles subséquents** vise à garantir l'objectivité des revues internes. Elle est très variable selon l'entreprise. Plus la proportion de contrôleurs non locaux est élevée, plus les contrôles subséquents donnent lieu à des constatations nombreuses et pertinentes. Toutefois, les équipes de revue doivent aussi compter des contrôleurs suisses disposant du bagage nécessaire pour pouvoir appréhender correctement les spécificités helvétiques.

2.5 Procédures et enquêtes préliminaires

Depuis le début de ses activités en 2008, l'ASR a ouvert sept procédures à l'encontre d'entreprises ouvertes au public (total cumulé des procédures terminées et des procédures en cours). Par ailleurs, l'ASR a effectué de nombreuses enquêtes préliminaires sur la base de présomptions internes ou externes.

L'ASR a engagé deux procédures contre des entreprises de révision, dans les deux cas pour infraction aux règles d'indépendance dans le cadre de la révision des états financiers de sociétés ouvertes au public. Cinq procédures ont été ouvertes à l'encontre de personnes physiques, dont trois cas pour infraction aux règles d'indépendance, un cas pour infraction au devoir de diligence de la part de l'auditeur responsable et un cas pour infraction grave aux prescriptions des Swiss GAAP FER.

2.6 Coopération avec les autorités et les bourses suisses

L'ASR coordonne ses activités de surveillance avec les autres autorités de surveillance instituées en vertu de lois particulières, afin d'éviter les redondances administratives⁵³.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a réitéré les contrôles communs avec la FINMA.

L'ASR a reçu trois annonces de sanction de la part de SIX Exchange Regulation (SER). Sur la base de ces annonces, l'ASR a ouvert dans chaque cas une enquête préliminaire pour éclaircir le rôle de l'organe de révision. Elle n'a pas réexaminé si les règles de présentation des comptes sont respectées. En revanche, elle a examiné si les exigences légales et les règles professionnelles s'appliquant à la révision ont été respectées.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a communiqué trois annonces à la SER. Dans deux cas, il s'agissait d'infractions éventuelles aux règles de présentation des comptes. Dans le dernier cas, l'ASR a communiqué à la SER l'ouverture d'une procédure.

2.7 Critères de contrôle 2011

Le programme de contrôle 2011 se focalise sur les critères suivants:

- Fraudes et erreurs (ISA 240)
- Contrôle des estimations comptables et des évaluations en juste valeur (ISA 540)
- Parties liées (ISA 550)
- Révision des comptes consolidés (ISA 600)
- Opérations d'audit dans le domaine de l'IT

Dans le cas des révisions selon ISA, l'ASR analysera la mise en œuvre des nouvelles Clarified ISA, quels que soient les critères prévus au programme ci-dessus.

De surcroît, l'ASR contrôlera les règles de présentations des comptes:

- IFRS 3R / IAS 27R (fusion d'entreprise)
- IAS 18 (recettes, en particulier comptabilisation des recettes)

⁵³ Cf. art. 22 LSR et art. 23 OSRev.

2.8 Normes de révision

En vertu de l'ordonnance fédérale sur la surveillance de la révision, il incombe à l'ASR de fixer les normes de révision qui font référence pour les entreprises de révisions soumises à la surveillance de l'Etat. Elle renvoie aux normes reconnues au plan national et international. Si ces normes sont insuffisantes ou qu'elles font totalement défaut, l'ASR peut édicter ses propres normes ou alors compléter les normes existantes ou y déroger (art. 28, al. 2, OSRev).

Les normes de révision internationales sont développées notamment par l'International Federation of Accountants (IFAC). A travers l'International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB), elle fixe les International Standards on Auditing (ISA). En vertu de l'ordonnance ASR du 17 mars 2008 sur la surveillance (OSur-ASR), les normes ISA font impérativement référence pour la révision des comptes annuels et des comptes consolidés établis d'après des normes comptables étrangères⁵⁴.

L'ASR a précisé dans sa circulaire 1/2008 du 17 mars 2008 qu'elle reconnaît les normes de révision américaines⁵⁵ comme équivalentes aux normes ISA pour la révision des comptes annuels et des comptes consolidés présentés selon les US Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP). Les normes ISA et les normes de révision américaines sont reconnues par l'ASR en principe sans modification. Elle n'y apporte des compléments ou des dérogations que si le cadre légal suisse le nécessite. Les états financiers des sociétés sises en Suisse qui ont été établis et révisés d'après des normes étrangères doivent en plus être révisés d'après les normes de révision suisses⁵⁶.

L'ASR a fixé dans son ordonnance sur la surveillance que les comptes annuels et les comptes consolidés établis d'après les dispositions du code des obligations (CO) ou d'après les normes comptables suisses éditées par la Fondation pour les Recommandations relatives à la présentation des comptes (Swiss GAAP RPC) doivent être révisés d'après les normes d'audit suisses (NAS), reconnues par l'ASR.

Les NAS sont éditées par la Chambre fiduciaire. Affiliée à l'IFAC, celle-ci s'est par ailleurs engagée à mettre en œuvre les normes de l'IAASB en Suisse, dans la mesure où le contexte suisse le permet. Là où les normes ISA analogues sont reprises telles quelles dans les NAS, l'ASR ne voit aucun motif de ne pas les reconnaître. Elle exerce néanmoins une certaine surveillance dans la mesure où elle veille à ce que les normes ISA soient reprises dans les meilleurs délais

possibles. A l'heure actuelle, le grand défi consiste à reprendre les «Clarified ISA» en vigueur depuis le 15 décembre 2009 (voir infra).

L'ASR n'a en soi pas pour mission d'édicter ses propres normes de révision. En vertu de l'art. 28 OSRev, elle y est certes habilitée à titre subsidiaire, c'est-à-dire quand les autres normes sont insuffisantes ou lacunaires. L'ASR est très réticente à recourir à ce droit. Elle rencontre régulièrement une délégation de la Commission d'audit de la Chambre fiduciaire, pour faire le point sur l'évolution de l'autorégulation et apporter son point de vue.

2.8.1 Normes de révision en 2010

En matière de normes, le bilan de l'ASR se résume aux activités suivantes:

a. NAS 880 – Contrôle des offres publiques d'acquisition

L'organe de contrôle au sens de la loi sur les bourses remplit d'importantes tâches dans le cadre des offres publiques d'achat. Toutefois, il n'existe à ce jour aucune norme de révision visant spécifiquement le contrôle de ces opérations. Sur demande conjointe de la Commission des OPA et de l'ASR, la Chambre fiduciaire a lancé en 2009 un projet de norme dont la mise en consultation s'est achevée fin 2009. La nouvelle norme de révision a été entérinée par la Chambre fiduciaire à fin juin 2010 et a été reconnue aussi bien par la Commission des OPA que par l'ASR.

b. Clarified ISA

En mars 2009, l'IAASB a parachevé son «Clarity Project» visant la refonte complète des normes ISA. Les nouvelles normes ISA, qu'on surnomme volontiers les «Clarified ISA», spécifient et complètent en profondeur les anciennes normes ISA. Leur structure a également été remaniée. L'ASR a suivi cette évolution en adaptant la circulaire 1/2008 au 1er janvier 2011:

⁵⁴ Cf. art. 3, al. 1, OSur-ASR. L'ASR a précisé dans sa circulaire 1/2008 du 17 mars 2008 les normes ISA qu'elle reconnaît.

⁵⁵ US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) ainsi que, le cas échéant, les normes d'audit du Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

⁵⁶ Cf. art. 3, al. 3, OSur-ASR.

les «Clarified ISA» sont applicables à la révision des états financiers de sociétés ouvertes au public qui ont été établis selon des normes étrangères de présentation des comptes et ce, pour les exercices débutant le 15 décembre 2009 ou ultérieurement.

Les normes d'audit suisses révisées (édition 2010) et entérinées par le comité de la Chambre fiduciaire en décembre 2009 ne prennent pas en compte les amendements du «Clarity Project». Les NAS édition 2010 se rapportent encore à l'état des normes ISA au 30 juin 2003. L'ASR estime souhaitable, pour ne pas dire urgent, d'adapter les NAS aux nouvelles normes ISA. En 2010, la Chambre fiduciaire a présenté à l'ASR un calendrier de travail pour la transposition des «Clarified ISA» en Suisse, calendrier que l'ASR a approuvé. L'échelonnement de ces travaux prend en compte l'évolution de l'UE en la matière et inclut la rédaction d'aides-mémoires exhaustifs s'adressant en particulier aux petites et moyennes entreprises de révision. Selon toute prévision, les «Clarified NAS» seront appliquées aux révisions ordinaires dès 2013.

c. Circulaire 1/2010

Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ont la double obligation légale de faire rapport et de communiquer (cf. art. 14, al. 1 et 2, LSR; art. 30, al. 2, OSRev), laquelle a été précisée dans la circulaire ASR 1/2010 du 31 mars 2010.

Le besoin d'information de l'ASR dépend essentiellement du rythme de contrôle – annuel ou pluriannuel – qui s'applique à l'entreprise de révision. Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat qui gèrent plus de 50 mandats de sociétés ouvertes au public sont contrôlées chaque année. Ce contrôle permet à l'ASR de réunir toutes les informations et documents nécessaires, de sorte que les entreprises de cette taille sont dispensées de fournir un rapport d'application – à la différence des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat qui font l'objet d'un contrôle pluriannuel⁵⁷.

Déjà abordé dans le rapport d'activité 2009 sous l'angle de son incidence sur les conditions d'indépendance⁵⁸, le rapport entre honoraires de révision et honoraires additionnels a été précisé dans la circulaire ASR 1/2010: il y a obligation de communiquer dès lors que ce rapport dépasse une proportion de 1 pour 3 au cours de deux exercices successifs. L'entreprise doit également communiquer les mesures qu'elle prend pour sauvegarder son indépendance⁵⁹. De plus, l'en-

treprise doit présenter, dans le cadre de son obligation ordinaire d'information, un décompte des honoraires de révision et des autres honoraires par société ouverte au public pour les exercices suivant le dernier contrôle de l'ASR.

d. Projet d'ISA 610 (revised) et ISA 351 (revised)

En date du 12 novembre 2010, l'ASR a remis à l'IAASB son avis concernant les projets de normes ISA 315 (revised), «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment», et ISA 610 (revised), «Using the Work of Internal Auditors»⁶⁰. L'intention de cette révision est de clarifier la collaboration entre l'auditeur interne et l'auditeur externe.

Par ailleurs, l'ASR est membre du «Standards Coordination Working Group» de l'IFIAR. Ce groupe de travail est une plate-forme d'échange permettant aux autorités de régulation de communiquer sur les normes développées par l'IAASB. L'ASR en profite pour exercer une certaine influence sur le plan des normes internationales.

2.8.2 Normes de révision en 2011

L'ASR suit l'avancement des travaux d'intégration des «Clarified ISA» dans les Normes d'audit suisses. Elle étudie les nouveaux projets (Exposure Drafts) de l'IAASB et rendra son avis en collaboration avec le Standards Coordination Working Group de l'IFIAR.

⁵⁷ Aucun rapport d'application ne doit être fourni l'année durant laquelle l'ASR contrôle l'entreprise.

⁵⁸ Cf. Rapport d'activité 2009, ch. 3.5.

⁵⁹ Cf. Circulaire 1/2010, ch. marg. 22, let. b.

⁶⁰ L'ASR a publié son avis sur son site web (www.surveillance-de-la-revision.ch)

3 Activités internationales

3.1 Introduction

L'organe de révision est soumis à la surveillance de l'Etat dès lors que son mandant est une société cotée en bourse⁶². Il en va de même pour les entreprises cotées qui ont leur siège dans un autre pays que la Suisse: cela ne change rien à la mission de l'autorité de surveillance, qui consiste à protéger les investisseurs sur le marché national des capitaux. Par conséquent, les législations de surveillance en matière de révision s'appliquent aussi aux organes de révision des sociétés étrangères cotées en bourse.

L'effet extraterritorial des législations de surveillance en matière de révision contraint les autorités de surveillance à coordonner et à harmoniser leurs activités au plan international. Le renforcement de la coopération et la reconnaissance mutuelle sont les prémisses d'un système de surveillance d'envergure internationale propre à corriger les défauts de l'optique nationale, les procédures à double pour les entreprises de révision et le surcroît de travail pour les autorités nationales.

Deux approches s'opposent quant à la manière de palier à l'extraterritorialité de la surveillance en matière de révision. La problématique de la surveillance extraterritoriale suscite deux approches. D'un côté, l'UE et des pays tels que le Japon ou l'Afrique du Sud penchent pour le principe de la surveillance à domicile (home country oversight): l'agrément et la surveillance de l'entreprise de révision incombent à l'autorité de surveillance compétente au siège de l'entreprise considérée, c'est-à-dire sur le territoire de l'Etat dans lequel l'entreprise de révision a son siège, pour autant que ladite autorité soit reconnue comme équivalent par l'Etat dans lequel l'entreprise est cotée. De l'autre côté, le Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), homologue américain, n'accepte pas ou seulement de manière très restrictive le fait de reconnaître des autorités étrangères et de se baser sur leurs travaux. Le Policy Statement publié par le PCAOB fin 2007⁶³ n'a d'ailleurs jamais été adopté, ni par le PCAOB, ni par la Securities and Exchange Commission (SEC), et reste aujourd'hui encore lettre morte.

La Suisse a admis assez tôt la nécessité de la reconnaissance mutuelle et de la collaboration internationale. Elle s'est dotée d'un dispositif législatif ouvrant la voie vers une surveillance efficace de la révision au plan international. Le dispositif suisse est analogue au système américain. En vertu de l'art. 8 LSR, les effets extraterritoriaux de la législation suisse sont cadrés par un système de coopération fondé sur la reconnaissance mutuelle des autorités homologues⁶⁴.

3.2 Relations avec l'Union européenne

3.2.1 Coopération et équivalence

Le 5 février 2010, la Commission européenne a décidé de donner son feu vert aux Etats membres de l'UE pour négocier des accords de coopération avec les autorités homologues non européennes. Outre l'ASR, cette décision concerne également les autorités de surveillance nipponne et canadienne.

En 2008 déjà, la Suisse avait amorcé une procédure d'adéquation («adequacy») dans le but d'analyser les dispositions de la législation européenne en matière de protection des données, de secret de fonction et d'entraide administrative, et de vérifier que les conditions préalables permettent de coopérer avec les autorités des Etats tiers concernés. Cette décision européenne constitue un jalon important dans le rapprochement de l'ASR et des autorités de surveillance des 27 Etats membres de l'UE.

Au plan européen, deux procédures ont eu lieu en parallèle, la première étant la procédure d'adéquation citée plus haut, l'autre étant une procédure d'équivalence («equivalence») visant à établir l'équivalence du système de surveillance de l'Etat tiers. Comme indiqué plus haut⁶⁵, l'UE a fait sien le principe de la surveillance par l'Etat dit d'origine («home country oversight»). Ce principe veut que l'agrément et la surveillance des entreprises de révision incombent à l'autorité de surveillance compétente au siège de l'entreprise de révision, c'est-à-dire dans l'Etat d'origine, pour autant que son système de surveillance soit reconnu comme équivalent. Le 19 janvier 2011, la Commission européenne a décidé de reconnaître officiellement le système de surveillance de l'ASR. Outre la Suisse, cette décision s'applique encore à neuf autres Etats, dont les Etats-Unis et le Japon.

⁶² Cf. art. 2, let. c, LSR en rel. avec l'art. 727, al. 1, ch. 1, CO, qui prévoit un champ de compétence un peu plus élargi pour l'ASR.

⁶³ Cf. PCAOB Release N° 2007-011 du 5 décembre 2007, Request for Public Comment on Proposed Policy Statement: Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012.

⁶⁴ Voir ch. 3.6.

⁶⁵ Ch. 3.1.

Dans le cadre de la procédure d'équivalence, la Commission européenne a décidé le 29 juillet 2008 d'accorder aux auditeurs et aux entreprises de révision de certains pays tiers un délai transitoire pour leur agrément dans l'UE. Cette décision habilite les entreprises de révision de 33 Etats tiers, dont la Suisse, à poursuivre leurs activités de révision pour le compte des sociétés sises dans ces Etats tiers et cotées sur les marchés européens, à une condition toutefois: l'entreprise de révision doit demander son agrément dans l'Etat européen concerné en invoquant une procédure d'enregistrement simplifiée. Les entreprises suisses énumérées ci-après ont demandé leur enregistrement dans un Etat membre de l'UE ou de l'EEE⁶⁶:

L'équivalence du système de surveillance suisse étant acquise, l'étape suivante consiste à négocier des accords de coopération avec les autorités de surveillance intéressées des Etats membres de l'UE.

Pour des motifs d'ordre économique et stratégique, l'ASR a pris contact dans un premier temps avec la Commission allemande de surveillance des auditeurs (Abschlussprüferaufsichtskommission, APAK) pour aborder la question d'un accord de coopération avec l'Allemagne. Pour leur part, les autorités de surveillance des Etats membres de l'UE ont souhaité d'abord coordonner leur action dans le cadre du European Group of Auditors' Oversight Bodies

Pays	Entreprises suisses de révision enregistrées
Allemagne (AbschlussPrüferAufsichtskommission)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, Ferax AG, KPMG AG, PwC AG (5)
Grande-Bretagne (Professional Oversight Board, FRC)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Irlande (Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
France (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Luxembourg (Commission de Surveillance du Secteur Financier)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (4)
Suède (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young AG, KPMG AG (2)
Finlande (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)	Ernst & Young AG (1)
Pays-Bas (Netherlands Authority for the Financial Markets)	Ernst & Young AG (1)
Liechtenstein (Financial Market Authority FMA)	Ernst & Young AG, KPMG AG (2)

⁶⁶ Source: Communications des entreprises de révision concernées à l'ASR. L'enregistrement auprès d'une autorité étrangère doit être annoncé à l'ASR (ch. marg. 22, cf. let. c, ch.1, de la circulaire 1/2010 du 31 mars 2010 concernant le reporting des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat). Etat au 31 décembre 2010.

(EAOB) et élaborer un modèle de Memorandum of Understanding (MoU), de sorte que les négociations avec l'APAK ont été remises au premier semestre 2011.

3.2.2 Livre vert sur les leçons de la crise

La récente crise a mis en lumière certaines faiblesses dans le secteur de la révision. C'est du moins ce qu'estime la Commission européenne, qui a publié le 13 octobre 2010 le Livre vert «Politique en matière d'audit»: les leçons de la crise⁶⁷, invitant les milieux intéressés à participer à cette consultation jusqu'au 8 décembre 2010. Pour la Commission européenne, il s'agit de réfléchir aux options possibles pour améliorer le marché de la révision. Les thèmes abordés sont en substance les suivants (extrait):

- Y a-t-il conflit lorsque l'auditeur est désigné et rémunéré par l'entité auditée? Une désignation par un tiers (p. ex. l'autorité de surveillance) serait-elle justifiée dans certains cas?
- Le recours répété à une société d'audit donnée devrait-il être limité dans le temps? Le changement de la société d'audit devrait-il être obligatoire après un certain nombre d'années?
- La fourniture de services autres que d'audit par des sociétés d'audit devrait-elle être interdite?
- Faut-il envisager la formation obligatoire d'un consortium de sociétés d'audit comprenant au moins une société d'audit assez petite, sans importance systémique (joint audit)?

L'ASR va analyser cette problématique et entend suivre de très près l'évolution internationale dans ce domaine, sans toutefois prendre de décisions précipitées au niveau normatif.

3.3 Relations avec les Etats-Unis

L'autorité de surveillance américaine (PCAOB) n'est actuellement (cf. supra⁶⁸) pas prête à prendre en considération les travaux des autorités de surveillance étrangères. Cette logique l'amène à vouloir inspecter par elle-même, du moins provisoirement, les entreprises de révision dont le siège n'est pas aux Etats-Unis. Cette constellation s'applique

aussi aux entreprises suisses de révision qui ont demandé leur enregistrement auprès du PCAOB durant ces dernières années. L'ASR et la FINMA négocient depuis fin 2008 avec le PCAOB sur la nécessité de procéder à des contrôles conjoints (joint inspection) en Suisse et sur le cadre légal d'une telle solution.

Les négociateurs sont parvenus à se mettre d'accord sur le principe d'un Statement of Protocol (SoP; un SoP correspond à un Memorandum of Understanding, MoU). Après que la signature du SoP ait du être repoussée sur demande de la partie américaine, la finalisation de l'accord est en principe prévue dans le courant du premier semestre 2011.

Les négociations entre la Suisse et les Etats-Unis ont été nettement facilitées par l'entrée en vigueur du Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act du 21 juillet 2010⁶⁹. En effet, le PCAOB était jusqu'ici dans l'impossibilité de fournir l'entraide administrative, faute de base légale, une lacune qui constituait assurément l'une des pierres d'achoppement des négociations. L'acte susmentionné vient compléter notamment le Sarbanes-Oxley Act de 2002 (SOX) dans la mesure où il prévoit une disposition habilitant le PCAOB à fournir l'entraide administrative⁷⁰. Dès lors, plus rien ne s'oppose désormais à ce que le PCAOB transmette des documents confidentiels à l'ASR et à la FINMA. Parmi ses dispositions, le SoP prévoit que le PCAOB peut effectuer en Suisse un contrôle conjoint auprès de chaque entreprise de révision concernée dans les trois ans à venir. Le SoP peut être dénoncé en tout temps si des motifs juridiques ou politiques l'exigent. Les contrôles du PCAOB seront encadrés par l'ASR et la FINMA, selon une procédure et un calendrier prédéfinis par l'ASR et la FINMA. Chaque contrôle se déroule en fonction d'un programme prédéfini réglant en détail la procédure de contrôle conjoint. Le contact entre le PCAOB et l'entreprise suisse de révision inspectée se fait par l'intermédiaire de l'ASR et de la FINMA. Sous réserve de la signature du SoP, le premier contrôle conjoint est agendé pour le premier semestre 2011.

⁶⁷ KOM(2010). 561 final.

⁶⁸ Cf. ch. 3.1.

⁶⁹ Public Law 111-203.

⁷⁰ Section 105(b)(5).

Les entreprises de révision suisse continuent à figurer sur la « liste grise » du PCAOB à fin 2010⁷¹. Il est néanmoins improbable qu'à l'heure actuelle, des sanctions soient prises à l'encontre des entreprises suisses de révision. Dans la mesure où ce sont les Etats-Unis qui ont repoussé la conclusion des négociations empêchant par la même qu'un premier contrôle joint ait lieu en 2010, les Etats-Unis n'ont pas lieu de douter de la volonté de coopération de la Suisse.

3.4 Relations avec d'autres Etats

Le 14 janvier 2010, le Japon a mis en vigueur un dispositif de surveillance visant les entreprises de révision sises à l'étranger. Il y a donc lieu d'étudier si les relations entre le Japon et la Suisse nécessitent la mise en place d'un accord de coopération. Amorçées en 2009, les négociations⁷² se sont poursuivies en 2010, toutefois sans résultats tangibles jusqu'ici.

3.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Fondé en 2006, l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) compte désormais 37 membres. Son président et son vice-président sont respectivement le professeur Steven Majoor, de l'Autorité de surveillance des marchés financiers des Pays-Bas (AFM), et Paul George, du Financial Reporting Council de Grande-Bretagne (FRC). Durant l'exercice sous revue, l'IFIAR a convoqué deux séances plénières, la première à Abu Dhabi, la seconde à Madrid, ainsi qu'un Inspection Workshop à Paris.

La séance plénière à Abu Dhabi a été l'occasion de mettre un terme à la phase constitutive de l'IFIAR. L'IFIAR a opté pour le statut d'association, une structure juridique lui permettant essentiellement de prélever des cotisations auprès de ses membres. L'ASR a largement contribué à porter l'IFIAR sur les fonts baptismaux: l'IFIAR est une association de droit suisse (art. 60 ss. CC) et a son siège à Berne (c/o ASR). Son caissier (Treasurer) est le directeur de l'ASR. Son organe de révision est le Contrôle fédéral des finances (CDF). L'IFIAR a ensuite consacré le second semestre 2010 essentiellement à l'étude de questions de fond en matière de surveillance. Les échanges de vues avec les six premières enseignes mondiales de la révision par l'intermédiaire du Global Public Policy Committee (GPPC) ont été poursuivis. L'IFIAR a défini quatre thèmes

(group audits, role of auditor / scepticism, revenue recognition, role of the engagement quality control reviewer), qu'il s'agit d'approfondir en collaboration avec les réseaux globaux de révision. Parallèlement à l'échange de vues avec le GPPC, l'IFIAR recherche un dialogue institutionnalisé avec les investisseurs. Les thèmes majeurs sont l'oligopole des principaux réseaux de révision (on parle de « big four »), la forme et le contenu du rapport de révision ainsi que les objectifs essentiels de la régulation dans le domaine de la surveillance de la révision. Un tel dialogue est considéré comme très important, mais il s'agit avant tout de trouver les bons partenaires.

Dans le domaine de la collaboration internationale, l'IFIAR a été très active dans le cadre du groupe de travail «International Cooperation Working Group» (dont l'ASR est membre). Elle a notamment abordé la question de modèles d'accords de coopération, ainsi que les aspects relatifs à l'échange des rapports de contrôle.

L'Inspection Workshop de février 2010 à Paris a été consacré à l'analyse de la surveillance de la révision à la lumière de la crise récente. Les principaux aspects abordés sont la viabilité de l'entreprise («going concern»), le rôle de l'auditeur responsable, la revue indépendante de contrôle qualité d'une mission («engagement quality review») et l'objectivité des évaluations à la juste valeur. L'ASR a animé un atelier consacré à ce dernier thème.

L'adoption de Core Principles constitue assurément l'un des défis que l'IFIAR aura à relever en 2011. Il s'agit d'énoncer des principes régissant la structure des autorités de surveillance de la révision, leurs missions et leur méthodologie de contrôle. Une décision de principe à ce sujet a été prise en 2010 déjà. Les modalités seront précisées en 2011.

Aux yeux de l'ASR, l'IFIAR représente une plate-forme de réseautage et d'information essentielle pour les autorités de surveillance. C'est aussi un lieu de débat sur la stratégie de surveillance et sa mise en œuvre au niveau international. En 2010, l'ASR a activement contribué aux débats de l'IFIAR à plusieurs niveaux. Elle entend réitérer ces efforts en 2011 également, en fonction des ressources disponibles.

⁷¹ Le 31 juillet 2009, le PCAOB a publié une liste grise des entreprises de révision qui n'ont pas pu être inspectées dans les délais impartis. Diverses entreprises suisses de révision y figurent.

⁷² Cf. Rapport d'activité 2009, ch. 4.4.

3.6 Article 8 LSR

3.6.1 Champ d'application

La LSR a pour but de protéger les investisseurs sur le marché suisse des capitaux. A ce titre, elle s'applique aussi à toute entreprise de révision qui fournit des prestations de révision à une société étrangère dès lors que celle-ci fait appel au marché suisse des capitaux.

Par conséquent, au terme de l'art. 8, al. 1, LSR, l'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat est requis pour les entreprises qui fournissent des prestations en matière de révision au sens de l'art. 2, let. a, LSR ou des prestations similaires selon le droit étranger à:

- des sociétés régies par le droit étranger et dont les titres de participation sont cotés en bourse en Suisse;
- des sociétés régies par le droit étranger qui sont débitrices, en Suisse, d'un emprunt par obligations;
- des sociétés régies par le droit suisse ou étranger, dont au moins 20% des actifs ou du chiffre d'affaires entrent dans les comptes de groupe d'une société au sens des deux catégories précédentes;
- des sociétés régies par le droit étranger dont au moins 20% des actifs ou du chiffre d'affaires entrent dans les comptes de groupe d'une société suisse ouverte au public au sens de l'art. 727, al. 1, ch. 1, let. a ou let. b, CO.

3.6.2 Mise en vigueur future

Selon le droit boursier, une entreprise cotée en Suisse doit disposer d'un organe de révision agréé. Si l'organe de révision étranger n'est pas au bénéfice d'un agrément au moment de l'entrée en vigueur de l'art. 8 LSR, la société ouverte au public serait contrainte à la décotation (art. 8, al. 3^{bis}, LBVM en rel. avec l'art. 13 du Règlement de cotation de SIX Swiss Exchange). Une telle constellation ne serait guère favorable au marché suisse des capitaux. C'est la raison pour laquelle la surveillance des entreprises étrangère de révision souffre quelques exceptions :

- Premièrement, les entreprises de révision étrangères qui sont placées sous la surveillance d'une autorité étrangère reconnue par le Conseil fédéral sont dispensées de l'agrément (art. 8, al. 2, LSR).

– Deuxièmement, l'obligation de se faire agréer ne vaut pas lorsque l'emprunt par obligations est garanti par une société qui dispose d'une entreprise de révision surveillée par l'ASR ou par une autorité de surveillance reconnue comme équivalente (art. 8, al. 3, LSR). Les emprunts sont souvent lancés par un émetteur dont le siège est **off shore**, mais ils sont garantis par une société mère donc le siège est **on shore**. L'art. 8, al. 3, LSR se satisfait dans ce cas de la mise sous surveillance de l'organe de révision de la société mère, ou de la surveillance exercée par l'autorité compétente de l'Etat d'origine de la société garante. Cette constellation n'occasionne aucun désavantage aux investisseurs, parce que l'emprunt obligataire est intégralement garanti par la société mère, dont l'organe de révision se retrouve par conséquent sous surveillance.

– Troisièmement, l'obligation d'agrément ne vaut pas lorsque les emprunts obligataires ou des produits comparables sont émis par des Special Purpose Vehicles (SPV) domiciliés off shore, qui n'ont aucune obligation en matière de présentation des comptes. Actuellement, il s'agit principalement d'émetteurs d'Asset Backed Securities (ABS), d'Exchange Traded Commodities (ETC) et de Credit Linked Notes (CLN).

Selon le principe de la contre-exception, les entreprises étrangères de révision qui fournissent des prestations en matière de révision au sens du droit suisse à des sociétés suisses ouvertes au public sont dans tous les cas soumises à la surveillance de l'ASR (art. 10, al. 2, OSRev).

Il incombe au Conseil fédéral de reconnaître les autorités étrangères de surveillance équivalentes. Cette reconnaissance présuppose l'équivalence du système de surveillance étranger. Le Conseil fédéral peut évaluer cet élément sur la base de la reconnaissance par d'autres Etats ou par des organismes internationaux et le subordonner à l'octroi de la réciprocité (art. 10, al. 1, OSRev). La LSR et l'OSRev ne définissent pas la notion d'équivalence. Le Conseil fédéral dispose par conséquent d'une certaine marge d'appréciation en la matière. Au vu des critères établis par l'UE⁷³ et les USA⁷⁴ et dans l'optique des futurs Core Principles de l'IFIAR⁷⁵, il y a lieu d'intégrer en particulier les éléments suivants à titre de bonnes pratiques internationales:

⁷³ Ch. 3.2.

⁷⁴ Ch. 3.3.

⁷⁵ Ch. 3.5.

- Structure de l'autorité de surveillance: indépendance, secret de fonction, ressources financières, financement et niveau de formation.
- Compétences de l'autorité de surveillance: agrément et surveillance de toutes les entreprises de révision qui fournissent des prestations de révision à des sociétés ouvertes au public.
- Dispositif de surveillance: l'autorité de surveillance contrôle l'entreprise de révision sur site. Le contrôle englobe la revue des processus internes, appelée aussi Firm Review, et la revue des dossiers de révision par échantillonnage (File Review). Le rapport de contrôle doit être adapté à la situation. Les lacunes constatées font l'objet de mesures correctrices, dont la procédure de mise en œuvre permet un contrôle de suivi.
- Normes de révision: la révision des sociétés ouvertes au public s'effectue selon des normes équivalentes à celles que reconnaît l'ASR, à savoir les International Standards on Auditing de l'IAASB, les US Generally Accepted Auditing Standards de l'American Institute of Certified Public Accountants [AICPA] et les normes de révision du Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB]).
- Sanctions: procédures formelles, sanctions administratives, sanctions pénales.

A partir du moment où l'art. 8 LSR est en vigueur, les entreprises de révision concernées devraient avoir un délai suffisant pour s'enregistrer en Suisse. Il faudra donc assortir l'art. 8 LSR de dispositions transitoires à définir. On peut imaginer par exemple la reconnaissance provisoire des autorités de surveillance étrangères et l'agrément provisoire des entreprises de révision étrangères pendant les quatre premiers mois suivant l'entrée en vigueur de l'art. 8 LSR (art. 43, al. 3, LSR).

L'entrée en vigueur de l'art. 8 LSR est retardée pour permettre à l'ASR de négocier les futurs accords de coopération avec les autorités homologues étrangères. L'ASR estime qu'il faut compter encore deux ans pour mettre en œuvre l'art. 8 LSR et fera des propositions dans ce sens au Conseil fédéral.



4 Jurisprudence

4.1 Introduction

En 2010, le Tribunal administratif fédéral (ci-après: TAF, le Tribunal, la Cour ou l'instance judiciaire) a rendu plusieurs arrêts à la suite de recours interjetés contre les décisions rendues par l'ASR. Comme l'année passée⁷⁶, les trois conditions prévalant à l'octroi d'un agrément (formation, pratique professionnelle et réputation irréprochable) ont fait l'objet d'un examen par le Tribunal. L'on constatera toutefois que cette instance judiciaire a été davantage amenée à examiner la condition relative à la réputation irréprochable que les années précédentes. Si, dans certains arrêts, le pouvoir judiciaire a remis en cause la pratique de l'ASR, l'on notera toutefois qu'il a, à ce jour, confirmé toutes les décisions de l'ASR lorsque le refus ou le retrait de l'agrément était fondé sur l'absence de réputation irréprochable du demandeur, respectivement du titulaire de l'agrément. Il est exposé ci-dessous les principales considérations du Tribunal dans les diverses affaires qu'il a été appelé à trancher à la suite d'une décision rendue par l'ASR.

4.2 Formation

L'art. 4, al. 2, LSR contient une liste exhaustive des formations ouvrant le droit à un agrément. Lorsque les titres de formation délivrés auparavant n'existent plus ou n'ont plus la même dénomination, il convient d'analyser s'ils peuvent être qualifiés d'équivalents à ceux listés à l'art. 4, al. 2, LSR. Dans un arrêt du 4 mars 2010⁷⁷, le TAF a estimé que le titre de « mag.rer.pol. » délivré par l'Université de Berne est équivalent au Master of Science si bien que les titulaires d'un tel titre remplissent la condition de la formation au sens de la LSR. Il s'est fondé pour cela sur une attestation de l'Université de Berne reconnaissant ladite équivalence entre les deux titres. Le Tribunal a exposé que l'ASR ne dispose d'aucune marge d'appréciation pour reconnaître l'équivalence de nouveaux titres de formation suisse et qu'elle n'est pas non plus compétente pour remettre en cause l'équivalence d'un titre de formation supérieure reconnu par une Université suisse.

Dans un arrêt ultérieur⁷⁸, le Tribunal administratif fédéral a estimé que le « Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique », délivré par la Haute Ecole Spécialisée de Suisse occidentale, n'est pas une formation au sens de la législation sur la surveillance de la révision. Après avoir

procédé à une comparaison entre le Master/Bachelor et le Master of Advanced Studies, il est parvenu à la conclusion que les études de Master – comme second cycle d'études au sens de l'art. 4 LHES – et le Master of Advanced Studies – comme formation continue – constituent sans l'ombre d'un doute deux formations substantiellement différentes. Considérant qu'aussi bien l'art. 4, al. 2, LSR que l'art. 5 OS-Rev ont un caractère exhaustif et que cette dernière disposition ne mentionne pas expressément le titre de Master of Advanced Studies, celui-ci ne suffit pas à satisfaire la condition de la formation en vue de l'octroi d'un agrément. Il a enfin exposé, qu'au vu de dispositions applicables, l'ASR n'a ni pouvoir d'appréciation ni compétence pour déterminer si d'autres formations suisses que celles énumérées dans la loi permettent l'agrément.

Le Tribunal a également été appelé à trancher la question de savoir si un requérant, qui ne conteste pas le fait de ne pas être au bénéfice d'une formation requise par la loi, peut se voir accorder un agrément provisoire limité à une durée de quatre ans et subordonné à la condition qu'il obtienne, dans ce délai, le brevet fédéral d'agent fiduciaire (titre satisfaisant à la condition de formation au sens de la loi)⁷⁹. L'instance judiciaire est parvenue à la conclusion que le législateur a sciemment renoncé à introduire un système d'agrément qui permettrait aux personnes ne disposant manifestement pas d'un des titres de formation requis d'être agréées provisoirement en qualité de réviseur. A plus forte raison, toujours selon le Tribunal, il n'entendait pas que ces personnes puissent continuer leur activité de révision jusqu'à l'obtention d'un titre de formation suffisant.

Le Tribunal administratif fédéral a aussi dû juger le cas d'un demandeur d'agrément disposant d'un diplôme allemand intitulé « Diplomverwaltungswirt (FH) » délivré par l'école supérieure de Kehl⁸⁰. Dans cette affaire, l'OFFT avait statué sur l'équivalence de ce titre de formation avec l'un de ceux mentionnés dans la LSR et était parvenu à la conclusion que cette équivalence n'était pas donnée. La Cour a constaté que la décision de l'OFFT est entrée en force, de sorte

⁷⁶ cf. Rapport d'activité 2009, chiffre 5.

⁷⁷ Arrêt du TAF B-5821/2009 du 4 mars 2010.

⁷⁸ Arrêt du TAF B-5636/2009 du 13 août 2010.

⁷⁹ Arrêt du TAF B-7689/2009 du 21 juillet 2010.

⁸⁰ Arrêt du TAF B-4875/2009 du 14 janvier 2010.

qu'elle est liée par cette décision. Le Tribunal a ajouté que même si le titre de formation litigieux avait été reconnu équivalent, il n'aurait ouvert le droit à l'agrément en vertu de l'art. 4, al. 2, let. d, LSR, que pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoit ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité. Or, en Allemagne, pour exercer l'activité d'auditeur de comptes, le réviseur doit être un expert-comptable, si bien que seul le titulaire de ce dernier diplôme peut prétendre à la reconnaissance de son diplôme comme équivalent à l'un de ceux mentionnés dans la LSR. Par ailleurs, toujours selon le Tribunal, dans la mesure où le requérant ne peut, au vu de son diplôme, exercer la profession d'auditeur de comptes en Allemagne, celui-ci ne peut prétendre à une quelconque réciprocité.

Enfin, l'on relèvera que les titulaires de diplômes étrangers doivent, en particulier, prouver qu'ils ont les connaissances du droit suisse requises. Jusqu'au 1^{er} décembre 2010, cette preuve était rapportée si la personne concernée suivait une formation reconnue et obtenait le diplôme final. Cette formation n'était dispensée, pour des raisons évidentes de coûts, qu'en anglais. Un requérant désireux de vouloir suivre cette formation en français a déféré la décision lui refusant l'agrément auprès du TAF. Selon la Cour ⁸¹, compte tenu de l'égalité de traitement entre les différentes langues officielles dans les rapports entre les particuliers et la Confédération, le respect de la liberté de la langue impose à l'ASR de reconnaître une formation dans les langues officielles en plus de l'anglais. Compte tenu notamment des coûts inhérents à l'obligation de prévoir une formation dans toutes les langues officielles de la Confédération, les articles 6 et 34 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision, ont dû être modifiés en ce sens que seule la réussite de l'examen est déterminante.

4.3 Pratique professionnelle

La condition de la pratique professionnelle a fait l'objet, en 2010, de quatre décisions rendues par le TAF. Il s'est penché, d'une part, sur la notion de « supervision » de la pratique professionnelle et, d'autre part, sur l'application de la clause de rigueur prévue à l'art. 43, al. 6, LSR⁸².

La LSR exige qu'une partie de la pratique professionnelle acquise par un demandeur d'agrément le soit sous la supervision d'une personne qualifiée (art. 4, al. 3 et art. 5, al. 2, LSR). L'art. 7 OSRev définit la

notion de supervision. La pratique professionnelle est ainsi considérée comme ayant été acquise sous supervision si le requérant a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales. Dans sa pratique, l'ASR considérerait qu'un membre du conseil d'administration d'une société anonyme ne pouvait se prévaloir d'une activité supervisée par un autre membre, dès lors que, en substance, ces personnes ont la même position hiérarchique et qu'un membre du conseil d'administration ne saurait imposer des directives à un autre membre. Dans un arrêt⁸³, le TAF a considéré que l'élection d'employés au conseil d'administration d'une société anonyme est en principe admise et que, selon la jurisprudence du Tribunal fédéral, la question de savoir si la relation juridique entre un organe de direction et la société anonyme peut être qualifiée de contrat de travail doit être tranchée dans chaque cas particulier. Dans cet examen, est déterminante, toujours selon le Tribunal, la question de savoir si la personne concernée se trouve dans un rapport de dépendance et reçoit des directives. Si tel est le cas, alors il existe une double relation juridique fondée, d'une part, sur le droit des sociétés et, d'autre part, sur le droit du travail. Ainsi, deux rapports juridiques peuvent exister en même temps. Dans la mesure où, dans le cas particulier, l'existence d'un contrat de travail a été démontrée, le Tribunal a retenu qu'il y a effectivement double relation juridique et que le demandeur peut se prévaloir d'une activité sous supervision acquise en raison de son contrat de travail.

Dans un autre cas soumis à son appréciation⁸⁴, le Tribunal a précisé, s'il le fallait, qu'une personne fonctionnant comme administrateur unique d'une société anonyme ne peut, sur le plan formel, être subordonné à personne d'autre. Il a également souligné que l'organe de révision n'a pas une position hiérarchique supérieure à celle du conseil d'administration de la société et n'a aucune compétence pour imposer des directives à ce dernier. Il a enfin relevé que l'enseignement ou la gestion d'une école ne constitue, de manière générale, pas une activité dont on peut déduire un lien de subordination formel au sens de l'art. 7 OSRev.

⁸¹ Arrêt du TAF B-4124/2009 du 5 février 2010.

⁸² Selon cette disposition, l'autorité de surveillance peut, pour 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.

⁸³ Arrêt du TAF B-3219/2009 du 22 mars 2010.

⁸⁴ Arrêt du TAF B-1379/2010 du 30 août 2010.

S'agissant de l'application de la clause de rigueur, le TAF a relevé, dans le même cas où l'agrément de réviseur était litigieux⁸⁵, que l'art. 50 OSRev n'est pas exhaustif et que cette disposition est surtout prévue pour les personnes requérant un agrément d'expert-réviseur. Pour celles sollicitant un agrément de réviseur, l'application de l'art. 50 OSRev constitue une restriction trop importante du champ d'application de la clause de rigueur. Il a par ailleurs indiqué que l'exigence de l'ASR portant sur la preuve d'une pratique professionnelle de 12 ans dans les domaines de la comptabilité et de la révision comptable pour bénéficier de la clause de rigueur en vue de l'octroi d'un agrément de réviseur ne peut être retenue dès lors qu'elle n'est pas suffisamment différenciée et la pratique exigée est trop longue. Il a estimé qu'il ne peut être répondu dans l'abstrait à la question de savoir combien d'années de pratique professionnelle doivent être exigées pour un agrément de réviseur. Il convient ainsi bien plutôt de tenir compte, dans chaque cas particulier, de la nature et de la qualité de l'expérience professionnelle acquise par le demandeur durant de nombreuses années et, sur cette base, de décider si la pratique professionnelle est suffisante.

Dans ce même arrêt, le Tribunal a également considéré, contrairement à la systématique de la loi, que l'art. 43, al. 6, LSR instituant la clause de rigueur, ne constitue pas une disposition transitoire limitée dans le temps mais bien plutôt une clause d'except-

tion illimitée dans le temps. Ainsi, dans l'examen de l'application de la clause de rigueur, l'on ne saurait se limiter à la pratique professionnelle acquise jusqu'au 1^{er} septembre 2007, c'est-à-dire jusqu'à l'entrée en vigueur de la LSR. L'expérience acquise après cette date et durant l'inscription provisoire en qualité de réviseur dans le registre des réviseurs de l'ASR doit également être prise en considération.

Dans une autre cause soumise à son examen⁸⁶, le TAF n'a pas non plus suivi le point de vue de l'ASR consistant à refuser l'application de la clause de rigueur aux personnes déposant une demande d'agrément après le 1^{er} septembre 2009, soit deux ans après l'entrée en vigueur de la LSR⁸⁷. Il a retenu sur ce point que si une telle situation peut constituer un indice plaçant en faveur d'un refus d'application de la clause de rigueur, à elle seule, cette circonstance ne suffit pas, dès lors qu'il ne s'agit pas d'une présomption irréfragable. Il convient ainsi bien plutôt de requérir du demandeur d'agrément des explications complémentaires.

⁸⁵ Confirmé par arrêt du TAF B-3920/2010 du 9 décembre 2010.

⁸⁶ Arrêt du TAF B-1181/2010 du 8 septembre 2010.

⁸⁷ Dans sa pratique, l'ASR estimait que l'art. 43, al. 6, LSR constituait une disposition transitoire limitée à deux ans à l'instar des al. 4 et 5 de l'art. 43 LSR. Elle considérait au demeurant qu'une personne n'ayant pas requis un agrément dans ce délai n'avait clairement pas d'intérêt à l'obtention de celui-ci, étant entendu que, selon le Message du conseil fédéral (FF 2004 3745 [3867]), cette disposition avait pour but de faciliter le passage de l'ancien au nouveau droit.



4.4 Réputation irréprochable

Toute personne souhaitant obtenir un agrément, qu'il soit d'expert-réviseur ou de réviseur, doit disposer d'une réputation irréprochable, respectivement doit offrir toute les garanties d'une activité de révision irréprochable (art. 4, al. 1 et art. 5, al. 1, let. a, LSR et art. 4 OSRev). Le Tribunal administratif a rendu, en 2010, quatre arrêts relatifs à l'application de cette condition. Comme exposé ci-dessous, différentes situations peuvent remettre en cause la réalisation de cette condition.

4.4.1 L'absence de stabilité financière

Le Tribunal a été appelé à trancher le cas d'un demandeur d'agrément ayant fait l'objet d'une faillite personnelle ainsi que de poursuites et d'actes de défaut de biens pour un montant de 2,4 millions de francs⁸⁸. A cela s'ajoutait que ladite personne avait été gérant et membre du conseil d'administration avec signature individuelle respectivement d'une société à responsabilité et d'une société anonyme ayant fait faillite. La Cour a d'abord indiqué que le refus d'octroyer un agrément à une personne en raison des actes de défauts de bien inscrits à son nom n'est ni justifié ni proportionné. Il convient bien plutôt, dans chaque cas particulier, de déterminer les circonstances exactes, telles que notamment la nature, l'origine, le montant et le nombre des actes de défaut de biens. Elle a ensuite relevé que l'auditeur qui doit faire face à des difficultés financières est économiquement particulièrement dépendant des entreprises dont il révise les comptes ; la perte d'un mandat de révision l'affecterait dans une plus forte mesure qu'un auditeur sans problème financier. Ainsi, une telle situation augmente le risque d'absence de critiques dans les travaux de révision et de complaisance lors de leur exécution ; l'auditeur étant davantage enclin à renoncer à certaines constatations en défaveur du client afin d'éviter la perte du mandat. Dès lors, à tout le moins en apparence, l'auditeur se trouve limité dans sa liberté de délivrer une appréciation sans égard tant aux conséquences sur le mandat qu'à ses propres intérêts. Il en résulte dès lors, aux yeux de tiers, une absence d'indépendance. Le Tribunal a considéré, dans le cas soumis à son appréciation, que nonobstant le fait qu'une grande partie des dettes du demandeur résulte de spéculation immobilière et date de plus de 15 ans, le montant des actes de défaut de bien et le défaut de paiement de dettes plus récentes démontrent qu'il se trouve dans une situation financière difficile. En outre, la faillite des sociétés dans lesquelles il était membre de l'organe supérieur de direction laisse planer le doute quant à sa capacité à évaluer correctement les risques.

L'ensemble de ces éléments a donc conduit le Tribunal à retenir que le demandeur n'offre pas toutes les garanties d'une activité de révision irréprochable. Il a enfin constaté que les honoraires de révision facturés représentaient respectivement 14.3% et 12.4 % du chiffre d'affaires des années 2007 et 2008, si bien que le refus d'octroyer l'agrément n'apparaît pas disproportionné.

4.4.2 La révision sans agrément

Le TAF a confirmé une décision de l'ASR par laquelle elle a refusé de délivrer un agrément à une personne ayant révisé les comptes relatifs à l'exercice 2008 de 17 sociétés sans disposer de l'agrément requis⁸⁹. Il a tout d'abord constaté que les éléments constitutifs de l'art. 40, al. 1, let. a, LSR⁹⁰ sont satisfaits. La Cour a ensuite indiqué que l'activité de révision irréprochable exige un comportement correct dans les affaires, ce qui implique le respect de l'ordre juridique, en particulier du droit de la révision, mais aussi du droit civil et pénal ainsi que le respect du principe de la bonne foi dans les affaires. Elle a précisé à cet égard que la violation des dispositions pénales prévues dans la législation sur la surveillance de la révision conduit à une appréciation négative de la réputation irréprochable et ce même si aucun jugement n'a encore été rendu par l'autorité compétente. Ainsi, la condition de la réputation irréprochable ne peut pas être considérée comme satisfaite et ne peut donc ouvrir le droit à un agrément qu'il soit d'expert-réviseur ou de réviseur.

4.4.3 Les jugements civils et pénaux ainsi que les procédures civiles et pénales ouvertes

Le Tribunal administratif fédéral a confirmé qu'il importe de tenir compte des jugements civils et pénaux rendus par les autorités compétentes dans l'analyse de la réputation irréprochable. Il a aussi précisé que l'ASR est en droit de se fonder sur de tels jugements passés en force de chose jugée, si bien qu'elle n'a en principe pas à réexaminer le bien-fondé du jugement et donc de traiter les arguments du demandeur critiquant le jugement en question⁹¹. Il a ajouté que, pour l'analyse de la condition de la réputation irréprochable, le

⁸⁸ Arrêt du TAF B-5115/2009 du 12 avril 2010.

⁸⁹ Arrêt du TAF B-7968/2009 du 6 mai 2010.

⁹⁰ Selon cette disposition, est puni de l'emprisonnement ou d'une amende de 1 million de francs au plus quiconque fournit une prestation en matière de révision sans l'agrément requis ou en dépit de l'interdiction d'exercer son activité.

⁹¹ Arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010.

moment déterminant est la date du jugement et non la date à laquelle les violations ont été commises ; une appréciation différente sera toutefois faite des infractions commises récemment de celle commises il y a dix ans sans qu'aucun reproche n'ait été fait depuis lors⁹².

La Cour a enfin relevé que les procédures civiles et pénales ouvertes à l'encontre d'un demandeur d'agrément, suspendues ou ayant abouti à une transaction (judiciaire ou extrajudiciaire), peuvent également être prises en compte dans l'appréciation de la condition de la réputation irréprochable. Elle estime en effet qu'un comportement portant atteinte à la garantie d'une activité de révision irréprochable n'est pas exclu dans ces cas, d'autant moins notamment lorsque le demandeur a convenu, dans le cadre d'une transaction judiciaire ou extrajudiciaire, de payer une somme d'argent à la partie adverse⁹³. L'ASR peut également prendre en considération des infractions qui ont été radiées du casier judiciaire⁹⁴.

4.4.4 La violation des règles d'indépendance

Comme exposé ci-avant, l'activité de révision irréprochable exige un comportement correct dans les affaires, ce qui implique le respect de l'ordre juridique dans son ensemble, en particulier le droit de la révision et les règles d'indépendance⁹⁵. Il importe ici de relever que l'indépendance de l'organe de révision ne doit être restreinte ni dans les faits ni en apparence et que le principe de l'indépendance en apparence exis-

tait déjà sous l'ancien droit, même si, contrairement au nouveau droit, il ne figurait pas en toutes lettres dans une disposition légale⁹⁶.

Le Tribunal administratif fédéral a mentionné, dans deux arrêts, certaines circonstances incompatibles avec les règles d'indépendance susceptibles d'affecter la garantie d'une activité irréprochable que doit avoir tout demandeur ou possesseur d'agrément.

Tel est le cas de la révision d'une société qui est, dans les faits, contrôlée par une holding détenue par le réviseur (quand bien même celui-ci n'est pas membre du conseil d'administration de cette dernière), des révisions croisées (deux sociétés révisant mutuellement leurs comptes) ou encore lorsqu'il existe un lien de subordination formelle entre le réviseur responsable de l'organe de révision et un membre dirigeant de l'entreprise révisée⁹⁷. Porte enfin atteinte à l'indépendance en apparence, le fait que l'organe de révision et l'entreprise révisée ait leur siège à la même adresse ou encore que ces entreprises disposent du même site internet⁹⁸.

⁹² Arrêt du TAF B-4137/2010 du 17 septembre 2010.

⁹³ Arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010.

⁹⁴ Arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010.

⁹⁵ Arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010.

⁹⁶ Arrêt du TAF B-4137/2010 du 17 septembre 2010.

⁹⁷ Arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010.

⁹⁸ Arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010.



Thomas Rufer (vice-président du conseil d'administration de l'ASR), Dr. Hubert Achermann (CEO KPMG Suisse, devant).

Est également incompatible avec l'indépendance en apparence la révision des comptes d'un groupe lorsque l'auditeur siège en qualité de membre du conseil d'administration dans les sociétés du groupe ou lorsqu'il est actionnaire de l'une de celles-ci, mais également lorsqu'il participe à des séances du conseil d'administration de la banque octroyant des crédits à une société du groupe⁹⁹.

L'on relèvera par ailleurs que, selon le Tribunal, la renonciation au contrôle restreint (opting out) ne change rien au fait que les prescriptions sur l'indépendance ont été violées, de sorte que les violations commises demeurent déterminantes, malgré l'opting out, pour l'appréciation de la condition de la réputation irréprochable¹⁰⁰.

4.5 Procédure

Le TAF a rejeté la requête de mesures provisionnelles d'un demandeur d'agrément tendant à son inscription provisoire au registre des réviseurs jusqu'à droit connu sur sa demande au fond. Il a constaté que le demandeur ne conteste pas ne pas disposer d'une formation satisfaisant aux exigences légales et a estimé qu'une mesure ordonnant l'agrément provisoire préjugerait trop l'issue du litige¹⁰¹.

La Cour a également refusé d'entrer en matière sur un recours dès lors qu'il ne ressortait de l'écriture du

recourant, ni les conclusions ni les motifs dont il se prévalait¹⁰².

Appelé à analyser la valeur probante d'une attestation de l'employeur signée par le père d'un demandeur d'agrément, le TAF a précisé que l'existence de liens tant familiaux que professionnels conduisent à relativiser la portée des déclarations faites dans ladite attestation pour des raisons évidentes de conflit d'intérêts¹⁰³.

Le TAF a enfin confirmé la pratique de l'ASR sur le devoir de collaboration des demandeurs d'agrément¹⁰⁴. La Cour a en effet exposé sur ce point, qu'à défaut de production, par le demandeur, des documents requis par l'autorité permettant de prouver la réalisation des conditions d'agrément, en particulier les attestations de pratique professionnelle, celui-ci viole son devoir de collaboration et doit ainsi supporter les conséquences résultant du défaut de la preuve de la réalisation des conditions d'agrément.

⁹⁹ Arrêt du TAF B-4137/2010 du 17 septembre 2010.

¹⁰⁰ Arrêt du TAF B-7348/2009 du 3 juin 2010.

¹⁰¹ Décision incidente du TAF B-7689/2009 du 4 janvier 2010.

¹⁰² Arrêt du TAF B-2384/2010 du 29 juillet 2010.

¹⁰³ Arrêt du TAF B-3920/2010 du 9 décembre 2010.

¹⁰⁴ Arrêt du TAF B-703/2010 du 23 novembre 2010.



Annexe

1 Organisation de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR)¹⁰⁵

Forme juridique	établissement de droit public doté de la personnalité juridique.	
Relation à l'Administration fédérale	unité autonome de l'administration fédérale décentralisée, administrativement rattachée au Département fédéral de justice et police (DFJP).	
Siège	Berne	
Organes de L'ASR	Conseil d'administration	Hans Peter Walter (président) , dr h.c., prof. em. de droit privé et économique à l'Université de Berne
		Thomas Rufer (vice-président) , économiste d'entreprise HES/expert-comptable dipl.
		Eugen Haltiner , dr ès sc. éco., président du conseil d'administration de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA) (jusqu'au 31.12.2010)
		Alfred Stettler , prof. em., dr ès sc. pol., HEC Lausanne
		Peter R. Voser , économiste d'entreprise HES, CEO de Royal Dutch Shell (jusqu'au 31.12.2010)
	Direction	Frank Schneider , directeur et chef Surveillance, expert-comptable dipl.
		Reto Sanwald , chef Droit et Affaires internationales, dr en droit, avocat
		Daniela Wieland , cheffe Agrément et support
	Organe de révision	Contrôle fédéral des finances (CDF)
Effectifs	26 personnes, 21 équivalents plein-temps (état 31.12.2010). Fin 2009: 29 personnes, 23 équivalents plein-temps.	
Financement	Via les émoluments et les redevances de surveillance. Aucun financement par le biais des recettes fiscales. L'ASR tient une comptabilité indépendante des finances fédérales.	
Mandat légal	garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision.	
Compétences	Analyse des demandes d'agrément, surveillance des organes de révision des sociétés ouvertes au public, entraide administrative internationale.	
Indépendance/surveillance	L'ASR exerce sa surveillance en toute indépendance, toutefois sous la surveillance du Conseil fédéral. Elle adresse chaque année un rapport d'activité au Conseil fédéral et à l'Assemblée fédérale.	

¹⁰⁵Pour en savoir davantage, consultez la page web de l'ASR (www.surveillance-de-la-revision.ch) et le rapport d'activité 2009, p. 6 s.

2 Compte des résultats

Compte des résultats (non révisé)

Chiffres en 1 000 CHF

	2010	2009
Emoluments de surveillance	2'890	2'878
Emoluments d'inspection	1'216	1'238
Emoluments d'agrément net	659	872
Remboursement d'émoluments d'agrément	-148	-208
Constitution d'un échelonnement des émoluments	-559	-738
Dissolution de l'échelonnement des émoluments	1'692	1'508
Autres revenus	92	27
Total recettes	5'842	5'577
Charges de personnel	-4'083	-4'323
Charges d'exploitation	-742	-702
Amortissements	-133	-154
Résultat d'exploitation	884	398
Revenus financiers	71	96
Charges financières	–	–
Résultat financier	71	96
Constitution de réserves	-955	-494
Gain/Perte	0	0

Rémunération du Conseil d'administration et de la direction

Chiffres en 1 000 CHF

	2010	2009
Conseil d'administration		
Honoraires du président	110	110
Honoraires du vice-président	75	75
Honoraires des autres membres	90	90
Cotisations sociales ¹⁰⁶	0	0
Rémunération totale des membres du Conseil d'administration	275	275
Direction		
Salaire du directeur	247	247
Autres prestations du directeur	27	22
Salaire des autres membres de la direction ¹⁰⁷	338	378
Autres prestations des membres de la direction	36	35
Cotisations sociales ¹⁰⁸	112	113
Rémunération totale des membres de la direction	760	795

¹⁰⁶ Toutes les cotisations sociales sont versées par les membres du conseil d'administration.

¹⁰⁷ Depuis le 1er juillet 2010, Madame Daniela Wieland est membre de la direction de l'ASR.

¹⁰⁸ Comprend les cotisations AVS/AI/APG, AC, AP/ANP, les cotisations d'épargne et les primes de risque LPP.



3 Abréviations

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
ATAF	Arrêt du Tribunal administratif fédéral
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
CC	Code civil suisse du 10 décembre 1907 (RS 210)
ch. marg.	chiffre marginal
CFMJ	Commission fédérale des maisons de jeu
CO	Code des obligations du 30 mars 1911 (RS 220)
DFJP	Département fédéral de justice et police
Dsl	Directives sur l'indépendance de la Chambre fiduciaire
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
en rel. avec	en relation avec
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
ERse	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État
FINMA	Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers
FF	Feuille fédérale
LBVM	Loi fédérale du 24 mars 1995 sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (RS 954.1)
LHES	Loi fédérale du 6 octobre 1995 sur les hautes écoles spécialisées (RS 414.71)
LSR	Loi fédérale du 16 décembre 2005 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (RS 221.302)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
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
OFFT	Office fédéral de la formation professionnelle et de la technologie
OFRC	Office fédéral du registre du commerce
OFSP	Office fédéral de la santé publique
OFAS	Office fédéral des assurances sociales
OSRev	Ordonnance du 22 août 2007 sur l'agrément et la surveillance des réviseurs (RS 221.302.3)

PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PME	Petites et moyennes entreprises
NAS	Normes d'audit suisses de la Chambre fiduciaire
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SER	SIX Exchange Regulation
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002 (USA)
RS	Recueil systématique du droit fédéral
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral
UE	Union Européenne
US GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
US GAAS	U.S. Generally Accepted Auditing Standards



4 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 2010):

Révision / contrôle dans les secteurs suivants	Agrément LSR: entreprises de révision	Agrément LSR: auditeur responsable	Autorité de surveillance spéciale	Exigences supplémentaires
Banques ¹⁰⁹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 FINMAG ¹¹⁰ Art. 3 FINMA-PV ¹¹¹
Négociants en valeurs mobilières ¹¹²	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Placements collectifs de capitaux ¹¹³	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État ¹¹³	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Assurances ¹¹⁵	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Lutte contre le blanchiment d'argent ¹¹⁶	réviseur	réviseur	FINMA	Art. 19b GwG ¹¹⁷
Centrales d'émission de lettres de gage ¹¹⁸	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'État	expert-réviseur	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Institutions de prévoyance ¹¹⁹	expert-réviseur ¹²⁰	expert-réviseur	(OFAS)	–
Caisses-maladien ¹²¹	expert-réviseur	expert-réviseur	(OFSP)	–
Maisons de jeu ¹²²	expert-réviseur	expert-réviseur	CFMJ	art. 75 OLMJ ¹²³

¹⁰⁹ Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB; RS 952.0).

¹¹⁰ Loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA; RS 956.1).

¹¹¹ Ordonnance du 15 octobre 2008 sur les audits des marchés financiers (OA-FINMA; RS 956.161).

¹¹² Loi du 24 mars 1995 sur les bourses (LBVM; RS 954.1).

¹¹³ Loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC; RS 951.31).

¹¹⁴ 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. L'auditeur responsable 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).

¹¹⁵ Loi du 17 décembre 2004 sur la surveillance des assurances (LSA; RS 961.01).

¹¹⁶ Loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 955.0).

¹¹⁷ 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.

¹¹⁸ Loi du 25 juin 1930 sur l'émission de lettres de gage (LLG; RS 211.423.4).

¹¹⁹ Loi fédérale du 25 juin 1982 sur l'assurance-vieillesse et survivants (LAVS; RS 831.40).

¹²⁰ 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).

¹²¹ Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal; RS 832.10).

¹²² Loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu (LMJ; RS 935.52).

¹²³ Ordonnance du 24 septembre 2004 sur les maisons de jeu (OLMJ; RS 935.521).

5 Liste des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État

État: 31 décembre 2010

Agréments définitifs

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zurich
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zurich
500149	OBT AG	St-Gall
500241	Mazars Coresa	Genève
500420	Deloitte AG	Zurich
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zurich
500505	Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter	Schwyz
500646	Ernst & Young AG	Bâle
500705	BDO AG	Zurich
500770	Intercontrol AG	Zurich
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St-Gall
501382	Berney & Associés SA	Genève
501403	KPMG AG	Zurich
501470	Ferax Treuhand AG	Zurich
501839	Grant Thornton AG	Zurich

Agréments provisoires

500012	T & R AG	Gümligen
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
500762	Balmer-Etienne AG	Lucerne
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
502658	Treureva AG	Zurich



