



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR

Rapport d'activité 2011



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 2011

Sommaire

Page

4		Préambule
5		L'exercice 2011 en bref
7	1	Surveillance
7	1.1	Généralités
8	1.2	Structure du marché, facteurs de risque contextuels
9	1.3	Facteurs de risque contextuels
9	1.3.1	Pression sur les honoraires
10	1.3.2	Pression à l'amélioration de l'efficacité
11	1.3.3	Prestations accessoires de l'auditeur
11	1.4	Contrôles 2011
11	1.4.1	Généralités
12	1.4.2	Inspections conjointes: premières expériences
13	1.4.3	Constats du Firm Review
15	1.4.4	Constats dans le File Review
19	1.5	Procédures et enquêtes préalables
20	1.6	Indicateurs (Audit Quality Measures)
21	1.7	Coopération avec les autorités et les bourses suisses
22	1.8	Groupes de travaux et ateliers internationaux
22	1.9	Relations avec les investisseurs et les comités d'audit
22	1.9.1	Investisseurs
22	1.9.2	Comités d'audit
23	1.9.3	Exigences réglementaires envers les comités d'audit
24	1.10	Normes de révision
24	1.10.1	Normes de révision 2011
25	1.10.2	Normes de révision 2012
25	1.11	Critères de contrôle 2012
26	2	Affaires internationales
26	2.1	Généralités
26	2.2	Relations avec l'Union européenne
26	2.2.1	Equivalence du système suisse de surveillance
26	2.2.2	Déclaration d'intention avec l'Allemagne
27	2.2.3	Agrément dans l'UE
27	2.3	Statement of Protocol avec les USA
28	2.4	Effets extraterritoriaux de la LSR
28	2.4.1	Tour d'horizon
29	2.4.2	Titres de participation
29	2.4.3	Emprunts obligataires
30	2.4.4	Filiales importantes
30	2.4.5	Solutions et suite de la démarche
30	2.5	International Forum of Independent Audit Regulators
31	2.6	La crise financière et ses enseignements

Page

32	3	Agrément
32	3.1	Généralités
32	3.2	Statistique
33	3.3	Renouvellement de l'agrément des entreprises de révision
33	3.3.1	Généralités
34	3.3.2	Système d'assurance-qualité interne
34	3.3.3	Système de revue par les pairs (Peer Review)
35	3.4	Demandes de personnes ayant une formation étrangère
35	3.5	Comparaison des registres
38	3.6	Obligations de communiquer et de collaborer
39	3.7	Indépendance de l'organe de révision
39	3.7.1	Généralités
40	3.7.2	Participation à la comptabilité dans le cadre du contrôle restreint
41	3.7.3	Autres éléments inconciliables
41	3.8	Nouveaux seuils pour la révision ordinaire
42	3.9	Révision du droit comptable
43	4	Jurisprudence
43	4.1	Introduction
43	4.2	Formation
44	4.3	Pratique professionnelle
44	4.3.1	Révision interne, controlling, comptabilité interne, «Laienrevision»
44	4.3.2	Notion de supervision
45	4.3.3	Clause de rigueur
46	4.4	Réputation irréprochable
49	4.5	Avertissement
51		Annexes
51	1	Organisation de l'ASR
52	2	Abréviations
54	3	Agréments découlant de lois spéciales
55	4	Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat
56	5	Enregistrements d'entreprises suisses de révision dans l'UE
57	6	Comptes annuels de l'ASR
70	7	Rapport de l'organe de révision

Préambule

L'année 2011 a été jalonnée de nombreux défis, liés à la forte dynamique qui sous-tend le contexte de nos activités, tant au plan national qu'international. Fidèle à sa mission, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a fait front à ces obstacles.

Il faut s'attendre à ce que cette situation perdure. Les grands scandales financiers qui ont récemment éclaté à l'étranger sont là pour rappeler aux autorités de surveillance qu'elles doivent impérativement renforcer leur dispositif si elles entendent raffermir la confiance des investisseurs envers la crédibilité de l'audit financier. A l'échelon suisse, l'enjeu est le suivant: ce n'est que si, sur le plan international, il est reconnu que la révision des états financiers s'opère selon des standards de qualité rigoureux que les investisseurs opéreront sur le marché financier suisse.

L'ASR suit de près l'évolution des réglementations dans l'Union Européenne et aux Etats-Unis. Elle est favorable à toute innovation améliorant le système de la révision financière. Il faut si possible éviter les idiosyncrasies nationales, l'audit financier étant fondamentalement régi par des normes internationales.

Par ailleurs, les règles de gouvernance d'entreprise doivent être considérées dans leur globalité, en y intégrant à sa juste mesure la responsabilité des auteurs des états financiers.

Le conseil d'administration de l'ASR poursuivra l'étude des dossiers en cours dans une nouvelle composition. En effet, Messieurs Hans-Peter Walter, président, et Alfred Stettler, administrateur, ont quitté le conseil d'administration au terme de leur mandat en 2011.

Le conseil d'administration pilote l'avenir stratégique de l'ASR dès le 1^{er} janvier 2012 avec Monsieur Thomas Rufer à la présidence, Madame Sabine Kilgus à la vice-présidence, et trois nouveaux administrateurs, Messieurs Renato Fassbind, Conrad Meyer et Daniel Oyon.

Le contexte effervescent de l'année 2011 a stimulé nos résultats. L'équipe de l'ASR a fait preuve d'un inlassable engagement. Qu'elle en soit remerciée ici.

Berne, le 23 janvier 2012



Prof. Hans Peter Walter
Président du conseil d'administration
(jusqu'au 31 décembre 2011)



Frank-Oliver Schneider
Directeur



Thomas Rufer
Président du conseil d'administration
(dès le 1^{er} janvier 2012)

L'exercice 2011 en bref

Progrès sur la scène internationale

Parmi ses principaux objectifs stratégiques, l'ASR vise la reconnaissance internationale de son activité. Elle a marqué des points décisifs en 2011: la reconnaissance de son équivalence par l'Union européenne et la déclaration d'intention signée avec l'Autorité allemande de surveillance des auditeurs (APAK). Ces acquis sont des préalables importants en vue de la future coopération avec les Etats membres de l'UE.

Par ailleurs, l'ASR et l'autorité américaine de surveillance des auditeurs (PCAOB) ont signé un accord de coopération dans le sillage duquel deux inspections conjointes (Joint Inspections) ont été réalisées en Suisse auprès d'entreprises de révision suisses soumises à la surveillance d'Etat enregistrées aux Etats-Unis. Ces procédures, assez lourdes pour toutes les parties, s'inscrivent dans un processus visant à développer la coopération sur une base de confiance réciproque. L'accord précité comporte une clause de réciprocité en faveur de la Suisse, c'est-à-dire que l'ASR a également la faculté de réaliser des contrôles avec la collaboration du PCAOB aux Etats-Unis.

En vue d'une reconnaissance réciproque sur le plan international, certains progrès doivent encore être effectués. Cela implique que l'ASR respecte à la lettre les standards et les pratiques internationales, sans céder aux pressions sporadiques tendant à empêcher une surveillance dans la rigueur requise. C'est la condition sine qua non pour que les entreprises de révision suisses d'envergure internationale puissent bénéficier d'allègements à l'extérieur des frontières.

Révision des sociétés suisses ouvertes au public

Pour la première fois en 2011, les révisions des sociétés ouvertes au public ont été en grande majorité réalisées d'après les nouvelles normes ISA clarifiées («Clarified ISAs»). L'application de ces normes a déjà amené des améliorations sensibles au niveau de la qualité des révisions. Globalement, la branche mérite donc une bonne note.

Toutefois, des efforts supplémentaires sont encore nécessaires. Les auditeurs doivent encore affûter davantage leur esprit critique. Ils ne doivent pas oublier que la révision obligatoire des états financiers a une fonction utile pour les divers stakeholder. Ce n'est que si l'organe de révision fait preuve de toute la fermeté requise face à la direction et au conseil d'admini-

nistration de l'entreprise révisée, que la révision peut remplir son utilité.

Des améliorations ont été constatées au niveau de l'indépendance des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. La rigueur des contrôles de l'ASR montre ici ses effets. Néanmoins, l'ASR a encore débusqué des infractions aux règles d'indépendance dans plusieurs dossiers. Elle s'est donnée pour but d'intensifier ses efforts sur ce point, l'indépendance de l'organe de révision constituant à ses yeux un gage fondamental de crédibilité et de fiabilité pour la révision.

La détection des fraudes demeure un point à améliorer. Les contrôles prévus à cet égard par les normes pèchent par excès de formalisme, s'avèrent lacunaires ou sont opérés sans que l'auditeur y mette tout l'esprit critique requis. Les entreprises de révision sont appelées à muscler leurs contrôles pour jouer le rôle qui leur est dévolu dans la lutte contre les fraudes.

Comme indiqué plus haut, l'ASR s'est fixée comme ligne de conduite d'opérer ses contrôles en conformité avec les règles internationales de bonne pratique. C'est dans cette optique qu'elle s'est affiliée à l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) et qu'elle participe, depuis 2011, aux réunions de l'European Audit Inspection Group (EAIG).

La révision des sociétés ouvertes au public est devenue plus complexe notamment en raison des nouvelles normes internationales sur la présentation et la révision des états financiers. Ainsi, le métier d'auditeur est désormais caractérisé par un niveau d'exigence élevé et diversifié. La qualité de la révision dépend en définitive de la capacité des entreprises de révision à forger des professionnels compétents et à les conserver ensuite dans leurs rangs. Il faut donc montrer les avantages et les perspectives professionnelles qu'offre le métier d'auditeur. Il revient aux entreprises de révision et aux associations professionnelles de mettre en place cette promotion.

Agréments

L'agrément des quelque 2'700 entreprises de révision actuellement enregistrées a une validité limitée, à la différence de l'agrément des personnes physiques. Il est réévalué par l'ASR tous les cinq ans,

conformément à la loi. Les premières échéances en la matière tombent début 2013. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a donc déjà commencé à organiser ce processus afin de traiter le renouvellement de ces agréments de manière rationnelle et efficace. Ici également, elle aura en point de mire le respect des règles d'indépendance et les systèmes d'assurance de la qualité.

Jurisprudence

Durant l'exercice sous revue, le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral ont été appelés à s'exprimer sur la pratique de l'ASR dans le cadre de plusieurs arrêts. Les conditions d'agrément ont été précisées sur plusieurs points, confirmant dans la majorité des cas la pratique de l'ASR. Des arrêts importants ont notamment été rendus à propos du critère de la réputation irréprochable, respectivement la garantie pour une activité de révision irréprochable, ainsi que des conditions déterminant le cas de rigueur. Il s'est avéré par ailleurs que les tribunaux attachent eux aussi une importance essentielle à l'indépendance de l'auditeur.



1 Surveillance

1.1 Généralités

Les contrôles de routine de l'ASR sont organisés selon un cycle triennal. Pour mémoire, le bilan du premier cycle avait été commenté dans le dernier rapport de gestion¹. L'exercice sous revue ayant été le coup d'envoi du deuxième cycle triennal, le présent rapport de gestion met l'accent sur l'analyse de la structure du marché et des facteurs actuels de risque dans le secteur de la révision. Il rend compte par ailleurs des premières inspections conjointes avec le PCAOB ainsi que des principaux résultats de la campagne d'examen 2011.

L'exercice sous revue se caractérise par l'implantation des nouvelles procédures d'examen de l'ASR². Les programmes de revue des dossiers de révision (File Review) ont été remaniés à la lumière des nouvelles règles ISA en vigueur depuis 2011³.

La surveillance de l'ASR doit répondre à des exigences toujours plus importantes. La complexité croissante des normes de présentation et de révision des états financiers augmente le risque inhérent d'anomalie significative dans la présentation des états financiers. A cet égard, la modification toujours plus fréquente de la structure du bilan des sociétés ouvertes au public constitue un facteur de risque significatif. La part toujours plus importante du goodwill à durée de vie illimitée à la somme du bilan des entreprises suisses⁴ et le recours à des instruments financiers complexes dissimulent un risque élevé d'anomalie significative dans la présentation des états financiers. L'auditeur doit faire preuve d'un esprit critique aiguisé et d'une bonne connaissance des normes applicables pour procéder à la révision et à l'évaluation de ces postes. Ces prérequis sont indissociables d'une révision de bonne qualité.

La structure en réseau des entreprises de révision et l'envergure internationale des sociétés ouvertes au public nécessitent une approche uniformisée de la part des différentes autorités nationales de surveillance. C'est dans cette optique que l'ASR participe aux activités de l'IFIAR et de l'European Audit Inspection Group (EAIG). Elle peut ainsi confronter sa pratique et ses constats avec les autorités homologues étrangères et garantir une approche aussi homogène que possible en comparaison internationale.

L'ASR tient par ailleurs à sensibiliser divers groupes d'acteurs à l'utilité de la révision ainsi qu'à la surveillance effective et efficiente de la révision⁵. C'est dans cette optique qu'elle cultive des relations avec les représentants des milieux investisseurs et d'autres stakeholder.

Au début de l'exercice sous revue, l'ASR a ajouté à son site internet un nouveau canal d'information pour les annonces de tiers⁶. L'objectif est d'affûter la force d'intervention de la surveillance. Les tiers ont désormais la possibilité d'annoncer anonymement des irrégularités présumées au sein des entreprises de révision ou dans l'exécution des prestations de révision exigées par la loi. Environ dix annonces ont été enregistrées au cours de l'exercice sous revue.

¹ Cf. Rapport d'activité 2010, pages 17 à 32.

² Cf. Rapport d'activité 2010, chapitre 2.1.

³ Les nouvelles Normes Internationales d'Audit (ISA) clarifiées par l'IAASB de l'IFAC s'appliquent aux révisions des états financiers des exercices qui ont commencé après le 15 décembre 2009.

⁴ LLeibfried, Peter/Marty, Lukas, «Viel Zukunft in den Bilanzen: Ein wachsender Anteil der Bilanzsumme von Schweizer Unternehmen besteht aus Goodwill – Eine Studie spricht von mehr als CHF 121 Mrd. für die SMI-Gesellschaften», in: Finanz und Wirtschaft 84 (2011) numéro 57, page 16.

⁵ Cf. infra, chapitre 1.9.

⁶ <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch> (rubrique «Annonce d'irrégularités présumées»).

1.2 Structure du marché, facteurs de risque contextuels

Pour la première fois depuis le 31 décembre 2010, le nombre des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat au bénéfice d'un agrément est resté stable et se montait à 21 unités au 31 décembre 2011 (cf. fig. 1)⁷.

Figure 1:

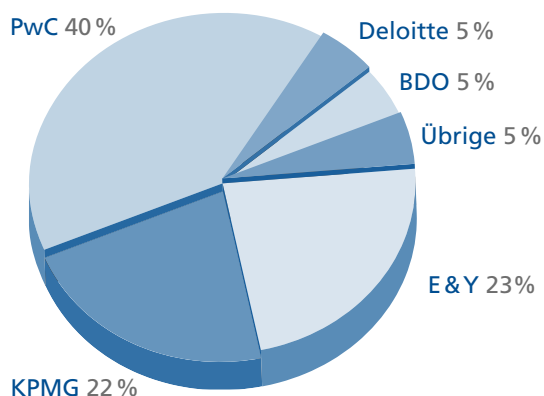
Evolution du nombre d'entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (ERSE) du 31 décembre 2008 au 31 décembre 2011, ventilé selon le statut de l'agrément.

Etat au	ERSE	Entreprises volontairement placées sous la surveillance de l'ASR ⁸	Agrément définitif	Agrément provisoire		
				Dossier vérifié ⁹	En cours de vérification ¹⁰	Encore non vérifié
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
31 décembre 2011	21	4	19	2	–	–

Par rapport à l'année précédente, la quote-part des trois plus importantes entreprises de révision au nombre total des mandats de révision des sociétés ouvertes au public a légèrement progressé (85 % en 2011 contre 83 % en 2010, cf. fig. 2).

Figure 2:

Quote-part des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat selon registre ASR (périmètre incluant les filiales importantes et les émetteurs d'emprunts obligataires cotés en bourse) au nombre total de mandats de révision des sociétés ouvertes au public (493 mandats au 20.12.2011¹¹).



⁷ Cf. annexe 4: Liste des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

⁸ Entreprises qui n'ont pas de mandat de révision de sociétés ouvertes au public et qui se soumettent par conséquent volontairement à la surveillance de l'ASR (art. 7, al. 2, LSR).

⁹ L'agrément définitif n'a pas été octroyé dans l'attente de la mise en œuvre des mesures convenues pour pallier les lacunes constatées ou suite à de nouveaux constats.

¹⁰ Ces ESRE se trouvent en cours de processus de vérification ou de rapport.

¹¹ D'après la propre déclaration des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

Les trois principales entreprises du marché suisse de la révision (Ernst & Young SA, KPMG SA et PricewaterhouseCoopers SA) («Big 3») dominent le marché de la révision des grandes entreprises suisses ouvertes au public. Elles couvrent la majorité de la capitalisation boursière en Suisse (environ 95 %). La répartition du marché offre une image semblable dans la plupart des Etats membres de l'UE, où les quatre principales entreprises de révision¹² font office d'organe de révision auprès de plus de 90 % des sociétés cotées¹³.

L'ASR n'a aucun intérêt à une trop grande concentration du marché de la révision. D'une part, les sociétés ouvertes au public ont aujourd'hui déjà un éventail de choix assez limité. D'autre part, la défaillance de l'une des grandes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat pourrait mettre en péril l'équilibre du système. La part de marché des entreprises de révision figurant respectivement au quatrième et au cinquième rang du marché de la révision des sociétés ouvertes au public¹⁴ ne s'est pratiquement pas modifiée au cours de ces dernières années. Les 12 autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat continuent de jouer un rôle marginal. Elles se partagent actuellement 5 % du marché, soit au total 24 sociétés ouvertes au public, et six d'entre elles ne révisent qu'une seule entreprise ouverte au public¹⁵.

De nombreux facteurs contribuent à figer le marché de la révision des sociétés ouvertes au public. De manière générale, l'accès au segment des moyennes et grandes sociétés ouvertes au public est difficile. Les entreprises ouvertes au public et les sociétés d'investissement ont par exemple la faculté d'imposer des directives ne retenant que les plus grandes entreprises de révision en qualité d'organe de révision.

Les plus petites entreprises de révision n'ont souvent pas la taille critique nécessaire (p. ex. la dotation en professionnels qualifiés ou l'appui d'un réseau international) pour pouvoir augmenter leur part au marché de la révision des sociétés ouvertes au public. Cela ressort également du système d'assurance-qualité. Sur les douze petites entreprises de révision mentionnées plus haut, seules trois entreprises ont un système d'assurance-qualité conforme à la norme ISQC1 et peuvent donc entrer en lice pour la révision des sociétés ouvertes au public dont les états financiers sont présentés selon les IFRS. Enfin, on peut

se demander si les petites et moyennes entreprises de révision ont stratégiquement intérêt à développer leur part de marché sur le marché très réglementé de la révision des sociétés ouvertes au public.

1.3 Facteurs de risque contextuels

Les modifications du contexte économique et réglementaire dans lequel manœuvrent les sociétés ouvertes au public et les entreprises de révision peuvent affecter directement ou indirectement la qualité de l'audit. L'ASR s'efforce d'identifier en temps utile l'évolution de ces modifications et de contrecarrer les risques qui en résultent en adaptant de manière circonstanciée la planification et la réalisation de ses contrôles.

L'ASR a en point de mire les facteurs de risque présentés ci-dessous dans la mesure où ils peuvent avoir une incidence sur la qualité des révisions.

1.3.1 Pression sur les honoraires

Les entreprises de révision sont par principe libres de fixer les honoraires de révision. Toutefois, un honoraire trop bas peut trahir une diligence déficiente dictée par des intérêts propres. C'est le cas lorsque l'honoraire convenu avec la société auditée est si bas qu'il apparaît difficile de réaliser la mission de révision en accord avec les règles déontologiques et professionnelles aux conditions fixées¹⁶.

¹² Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG et PricewaterhouseCoopers.

¹³ Livre vert de la Commission européenne du 13 octobre 2010 «Politique en matière d'audit: les leçons de la crise», COM (2010) 561 final, page 18.

¹⁴ BDO SA et Deloitte SA.

¹⁵ Sur les 21 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat agréées au 31 décembre 2011, quatre entreprises se sont soumises volontairement à la surveillance de l'ASR. Cf. figure 1.

¹⁶ Cf. IESBA, Code of Ethics for Professional Accountants, chiffre marginal 240.1.

On observe souvent une réduction importante des honoraires de révision lorsqu'une société change d'organe de révision, alors même que le contexte économique et réglementaire se complexifie. Cette évolution a de quoi inquiéter, raison pour laquelle l'ASR plaide, dans la mesure du possible, pour que les aspects qualitatifs priment sur les considérations de prix dans la mise en concurrence des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Toutefois, l'ASR ne peut apprécier dans quelle mesure la compression actuelle des honoraires est raisonnablement conciliable avec la structure des coûts et les objectifs de rentabilité des entreprises de révision. Selon l'ASR, un niveau de rémunération trop bas risque de réduire la qualité des prestations d'audit. Cela remettrait en cause la crédibilité des rapports financiers des sociétés ouvertes au public.

Afin de maîtriser ce risque, l'ASR suit de près l'évolution des honoraires de révision et tient compte de ce paramètre notamment dans la sélection des dossiers dans le cadre de la revue des missions d'audit (File Reviews). Jusqu'ici, l'ASR n'a constaté aucune corrélation entre l'évolution des honoraires de révision et la qualité des révisions effectuées.

1.3.2 Pression à l'amélioration de l'efficience

La baisse des honoraires et la hausse des coûts motivent logiquement les entreprises de révision à s'adapter en rationalisant leurs processus.

L'ASR constate une généralisation des mesures tendant à rendre les processus plus efficaces et meilleurs marché. Il s'agit de faire le point sur les divers cas de figure et des réactions correspondantes de l'ASR.

1.3.2.1 Externalisation des travaux

Certaines grandes entreprises de révision ont commencé à concentrer des procédures similaires et à les déléguer à un centre de compétence au sein de leur réseau en Suisse ou à l'étranger («Shared Service Center») ou à externaliser certaines opérations auprès d'auditeurs tiers («Outsourcing»). La délégation ou l'externalisation d'opérations simples peut s'avérer judicieuse dans le domaine de la révision financière. L'ASR estime toutefois que cette démarche risque de nuire à la qualité des révisions dans la

mesure où elle casse la relation de proximité avec le client et qu'elle ouvre la porte à l'exécution des travaux par du personnel insuffisamment qualifié. Par ailleurs, la centralisation ou l'externalisation de certaines fonctions à l'étranger peut constituer une infraction aux prescriptions légales, en particulier par rapport à la protection des données, aux règles d'indépendance et au secret de la révision.

Afin de maîtriser ce risque, l'ASR analyse les modalités et l'importance des travaux délégués au Shared Service Center ou externalisés. Cette évaluation intervient dans le cadre de l'examen de l'entreprise de révision (Firm Review), en relation avec les processus du système d'assurance-qualité interne (p. ex. gestion externe de certaines données de clients). Dans le cadre de la revue des dossiers d'audit (File Review), l'ASR évalue les opérations concrètes d'audit (p. ex. demande centralisée d'attestations de tiers). L'ASR attribue une grande importance à la mise en place de contrôles internes. Ces contrôles doivent permettre de garantir que les prestations centralisées ou externalisées répondent aux critères de qualité applicables.

1.3.2.2 Référence aux travaux de la révision interne

Les entreprises de révision cherchent par ailleurs à améliorer leur efficacité en se référant davantage aux travaux de la révision interne, une démarche qui peut s'avérer utile à certaines conditions. L'ASR observe aussi un recours toujours plus fréquent à l'assistance directe des collaborateurs de la révision interne du client au sein de l'équipe de révision («Direct Assistance»)¹⁷. Cette tendance n'est évidemment pas sans risque. Il faut en effet rappeler que les collaborateurs de la révision interne ne sont pas indépendants vis-à-vis de leur employeur. Les principales opérations de révision restent l'apanage exclusif de l'organe de révision, seule entité externe à pouvoir garantir son indépendance. L'auditeur doit en outre prendre des mesures suffisantes pour garantir la surveillance et le contrôle des travaux de la révision interne.

¹⁷ Le principe d'assistance directe («direct assistance») fait l'objet de la révision actuelle de la norme ISA 610 «Utilisation des travaux des auditeurs internes» par l'IAASB.

Dans sa version actuelle, la norme d'audit régissant l'utilisation des travaux des auditeurs internes¹⁸ ne règle pas la question de l'assistance directe. Cette norme est certes en cours de révision à ce propos. Toutefois, la question de savoir si et dans quelle mesure l'assistance directe de la révision interne doit être admise à l'avenir est controversée¹⁹. Considérant les problèmes d'indépendance et les possibilités de confusion au niveau des responsabilités, l'ASR estime que l'assistance directe est problématique à partir du moment où elle prend trop d'ampleur.

1.3.2.3 Directives internes de révision/logiciels d'audit

L'entrée en vigueur des normes ISA clarifiées a amené les entreprises de révision à revoir leurs directives internes de révision et à se doter en partie de nouveaux logiciels d'audit. Si l'objectif premier est de s'adapter aux nouvelles règles normatives, les entreprises de révision en ont profité pour rationaliser leurs coûts de procédure et améliorer leur efficacité. L'ASR examine également la proportionnalité de ces modifications dans le cadre de la revue régulière des dossiers d'audit.

1.3.3 Prestations accessoires de l'auditeur

Les règles d'indépendance tant nationales qu'internationales permettent à l'auditeur de fournir certaines prestations à titre accessoire aux sociétés dont il assure par ailleurs la révision. Selon le type de prestation, des mesures de précaution sont de mise.

La part des prestations accessoires rapportée aux honoraires de révision versés par les sociétés ouvertes au public auditées s'est avérée assez élevée dans plusieurs cas, tant en chiffres relatifs qu'en chiffres absolus. Cette part a toutefois légèrement diminué en moyenne par rapport aux années précédentes²⁰. Les motifs amenant l'organe de révision à fournir des prestations accessoires peuvent être assez différents. La valorisation des synergies est un argument souvent avancé, mais des considérations économiques peuvent aussi intervenir.

Les prestations accessoires peuvent ouvrir une brèche dans l'indépendance de l'organe de révision, du moins en apparence. L'ASR examine régulièrement ce point dans le cadre de l'examen des

entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Elle se fonde en particulier sur l'analyse des indicateurs de qualité, des honoraires annoncés par l'entreprise ouverte au public dans son rapport de gouvernance et du type de prestations accessoires. L'ASR organise le Firm et le File Review de manière à pouvoir détecter les éventuelles infractions aux règles d'indépendance consécutivement à des prestations accessoires.

1.4 Contrôles 2011

1.4.1 Généralités

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a contrôlé en tout sept entreprises de révision. Les trois principales entreprises de révision font l'objet d'un contrôle annuel, compte tenu du fait qu'elles auditent les comptes de plus de 50 sociétés ouvertes au public²¹.

L'examen des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat porte sur des aspects tant formels que matériels. L'ASR a décrit sa méthode d'examen dans son concept de surveillance²².

Dans le cadre du Firm Review, l'ASR examine si les conditions d'agrément sont remplies et s'il existe un système d'assurance-qualité interne adéquat et fonctionnel. Dans la mesure où l'évaluation des risques spécifiques à l'entreprise le permet, l'examen du système d'assurance-qualité interne cible certains éléments selon un tournus pluriannuel de priorités. L'ASR contrôle toutefois certains éléments chaque année, compte tenu de leur importance, par exemple l'indépendance ou les conditions d'agrément requises par la loi. Quant aux autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, elles font l'objet d'un examen au moins tous les trois ans, compte tenu de leur taille d'entreprise plus petite. L'ASR détermine dans ces cas son programme de revue d'entreprise selon la taille et la complexité de l'entreprise de révision.

¹⁸ Cf. ISA 610 «Utilisation des travaux des auditeurs internes».

¹⁹ Cf. supra, chapitre. 1.11.1

²⁰ Cf. supra chapitre 1.6.

²¹ Circulaire ASR 1/2010, chiffre marginal 8.

²² Cf. <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch> (rubrique Services/Informations aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat).

1.4.2 Inspections conjointes: premières expériences ²⁶

La Firm Review englobe un volet important, à savoir le respect des prescriptions relatives au système d'assurance-qualité interne. Mais il ne faut pas s'y méprendre: un système d'assurance-qualité conforme ne peut garantir à lui tout seul la qualité des révisions. Dans le cadre du File Review, l'ASR est constamment amenée à constater qu'en dépit de l'homogénéité du système d'assurance-qualité, la qualité des prestations de révision varie beaucoup en fonction de la composition de l'équipe de révision au sein de la même entreprise. Ce constat montre les limites intrinsèques du système d'assurance-qualité interne, même complet et conforme aux normes. En conséquence, l'ASR concentrera ses efforts sur la revue des dossiers d'audit (File Reviews) des entreprises ouvertes au public.

L'ASR procède par sondage pour la revue des dossiers d'audit. Elle se focalise sur les éléments à risque et sur les priorités de son programme de contrôle annuel²³. L'examen de l'ASR s'étend non seulement au contrôle ordinaire des comptes annuels et des comptes consolidés, mais aussi à de nombreux contrôles et attestations prescrits par la loi. Citons à titre d'exemple les contrôles en relation avec les rapports de fondation, les prospectus d'émission, les augmentations et les réductions de capital, ainsi que les contrôles requis en cas de fusion²⁴.

Les dossiers d'audit passés en revue sont sélectionnés sur la base d'une analyse globale de l'entreprise de révision et des missions d'audit qu'elle a à son actif. L'ASR ne se limite pas à l'analyse des risques (postes à risque dans les comptes annuels, analyse des structures de gouvernance d'entreprise, annonces de tiers, etc.), mais prend encore d'autres aspects dans le viseur. Par exemple, elle a l'intention d'instaurer à moyen terme un programme de contrôle visant les auditeurs responsables de mission.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a également contrôlé la mise en œuvre des mesures convenues avec les entreprises de révision à l'issue des contrôles réalisés en 2010²⁵. Dans certains cas, l'octroi de l'agrément définitif dépendait de cette étape. Quatre entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ont mis en place les mesures nécessaires à cet effet durant l'exercice sous revue et ont donc reçu l'agrément définitif. L'agrément provisoire a été maintenu dans deux cas parce que la concrétisation des mesures convenues n'était pas suffisante ou que de nouveaux constats ont fait obstacle à l'octroi de l'agrément définitif.

Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat qui se sont enregistrées auprès de l'autorité américaine de surveillance des auditeurs (PCAOB) sont soumises au droit américain pour ce qui est des inspections obligatoires par la PCAOB²⁷. L'ASR a signé un accord de coopération à durée limitée avec le PCAOB, dans le sillage duquel les deux premières inspections conjointes (joint inspections) ont eu lieu en Suisse durant l'exercice sous revue. L'ASR a pris en charge l'organisation administrative et a accompagné le PCAOB pendant ses contrôles afin d'en garantir la conformité au droit suisse.

Dans le cadre des revues d'entreprise, la PCAOB s'est surtout attachée à vérifier la conformité à la réglementation américaine en matière de système d'assurance-qualité et d'indépendance. Dans le cadre des revues de dossiers d'audit, le PCAOB a focalisé son attention sur des éléments variables en fonction du profil de risque de chaque entreprise. La sélection des dossiers de travail contrôlés se fonde sur un document établi au préalable par l'entreprise de révision. Elle englobe les sociétés cotées aux USA («Issuer»), les filiales importantes («Substantial Role Engagements») et les rapports aux auditeurs de groupe («Referred Work Engagements») pour les mandats ayant des implications aux Etats-Unis²⁸.

Dans le cadre du Firm review, l'audition des responsables de l'entreprise de révision a été réalisée en commun par l'ASR et le PCAOB. Les opérations de contrôle ont néanmoins été menées de manière largement indépendante. Dans le cadre du File Review, le PCAOB a sélectionné d'autres dossiers que l'ASR. Cela a engendré un surcroît de travail substantiel pour les entreprises de révision contrôlées. De plus, l'établissement du rapport d'inspection du PCAOB et de l'ASR n'est pas coordonné. Les rapports doivent ainsi être établis indépendamment l'un de l'autre. Conformément à la réglementation américaine, les rapports du PCAOB sont partiellement publiés.

²³ Cf. supra, chapitre 1.10.

²⁴ Cf. liste figurant dans le message du 23 juin 2004 du Conseil fédéral concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 3745 ss.

²⁵ Art. 16, al. 2, OSur-ASR.

²⁶ Cf. supra, chapitre 2.3.

²⁷ PCAOB Rule 4000 ss.

²⁸ PCAOB Rule 1001 (i) (iii) et (p) (ii).

La coopération avec le PCAOB s'est bien déroulée et l'ASR a atteint son objectif premier en la matière, à savoir préserver la sécurité du droit pour toutes les parties concernées. Les inspections conjointes ont par ailleurs permis d'instaurer un climat de confiance réciproque entre les deux autorités de surveillance. Il s'agit là d'un important acquis en vue de la prochaine étape de coopération, consistant à se référer davantage aux travaux de l'autorité homologue.

1.4.3 Constats du Firm Review

Le nombre de constats formulés à l'issue du Firm Review évolue à la baisse pour toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Cette tendance s'explique d'abord par la mise en œuvre des mesures résultant des contrôles précédents de l'ASR. Elle s'explique aussi par l'amélioration du système d'assurance-qualité interne des entreprises de révision, qui sont nombreuses à l'avoir affûté par intérêt propre. L'ASR constate malgré tout encore des irrégularités.

Les divers éléments du système d'assurance-qualité de l'ASR ont donné lieu à des constats qu'il s'agit de développer ici²⁹:

1.4.3.1 Principes éthiques et indépendance

L'observation rigoureuse des règles d'indépendance forme le socle de la crédibilité de l'auditeur. Il est donc important que les entreprises de révision se dotent de procédures et de contrôles adéquats pour garantir l'application des règles légales et professionnelles en la matière.

a. Interdiction de contrôler son propre travail

Dans le cadre d'un File Review d'une petite entreprise ouverte au public, l'ASR a constaté, à l'examen des procès-verbaux du conseil d'administration, que l'auditeur responsable de la mission était marié à l'une des cadres du service financier de l'entreprise révisée. L'épouse en question était responsable de procédures essentielles dans le cadre de l'établissement des rapports financiers. Cette relation personnelle n'a pas été révélée, ni dans le rapport de révision adressé à l'assemblée générale, ni dans le rapport détaillé à l'attention du conseil d'administration. De surcroît, il ne ressort pas du dossier de travail si cette relation a été examinée sous l'angle

d'une éventuelle infraction aux règles d'indépendance. Il s'est avéré que ladite épouse était même actionnaire de son employeur. L'ASR a conclu à l'infraction à la règle interdisant à l'auditeur de contrôler son propre travail³⁰ et à une participation temporairement directe³¹ à l'entreprise révisée. L'entorse aux règles d'indépendance a été sanctionnée par un retrait à durée limitée de l'agrément de l'auditeur responsable. Quant à l'entreprise de révision, elle a reçu un avertissement écrit.

Suite à une information émanant de l'Autorité de surveillance des marchés financiers (FINMA), l'ASR a ouvert une enquête préalable à l'encontre d'une autre entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat. Cette entreprise avait, dans le cadre d'une mission de révision ordinaire, participé à des travaux touchant à la comptabilité et à la gestion salariale du même client. L'entreprise de révision a certes identifié le risque d'infraction aux règles d'indépendance, mais n'a pas immédiatement pris les dispositions nécessaires pour corriger la situation. L'ASR a conclu à l'infraction aux règles d'indépendance, à tout le moins en apparence. En tenant elle-même plusieurs rubriques de la comptabilité de l'entreprise révisée, l'entreprise de révision a enfreint la règle interdisant de contrôler son propre travail³². Aussi bien le réviseur responsable que l'entreprise de révision ont reçu un avertissement écrit.

b. Acceptation des mandats accessoires

L'acceptation de mandats accessoires de la part de l'entreprise révisée doit faire l'objet de procédures d'évaluation tant au niveau de l'entreprise que du dossier d'audit. L'ASR constate souvent des irrégularités en la matière: l'évaluation des prestations accessoires est insuffisante ou n'intervient pas en temps utile et s'avère donc insuffisante du point de vue des règles d'indépendance.

²⁹ Les constats et remarques concernent toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, indépendamment de leur taille et de leur complexité.

³⁰ Article 728, alinéa 2, chiffre 4, en relation avec alinéa 3 et 5 CO.

³¹ Article 728, alinéa 2, chiffre 2, en relation avec alinéa 3 et 5 CO.

³² Article 728, alinéa 2, chiffre 4 CO.

L'ASR a par ailleurs relevé un cas d'infraction présumée aux règles d'indépendance en relation avec des prestations accessoires concernant des évaluations dans le cadre d'une acquisition. En dépit des indices, l'auditeur responsable a omis de procéder aux contrôles nécessaires et n'a pas documenté son évaluation par rapport aux règles d'indépendance et la mise en place d'un dispositif de prévention adéquat.

c. Mesures disciplinaires

Les entreprises de révision réagissent pour la plupart en prenant elles-mêmes des mesures rigoureuses à l'encontre des personnes fautives lorsque des infractions aux règles d'indépendance sont détectées en interne. Dans les cas bénins, il s'agit le plus souvent d'avertissements écrits. Dans les cas graves ou en cas d'infractions réitérées, les mesures sont d'ordre pécuniaire ou disciplinaire et peuvent aller jusqu'au licenciement pur et simple.

L'ASR a toutefois aussi constaté que certaines entreprises de révision ne sanctionnent pas, ou pas suffisamment, ce genre d'infractions. De plus, les processus qui permettent de comprendre a posteriori les décisions discrétionnaires font parfois défaut.

L'ASR attend du dispositif disciplinaire interne qu'il soit assez incisif pour garantir le respect des règles d'indépendance et, partant, l'efficacité du système d'assurance-qualité interne.

1.4.3.2 Acceptation des clients et maintien des missions de révision

Une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat doit se doter des mécanismes nécessaires pour garantir que les clients et les missions de révision ne soient acceptés que si elle a les compétences et les ressources nécessaires. De surcroît, les missions ne doivent être acceptées que si les règles d'éthique professionnelle sont respectées. Une importance essentielle revient ici à l'analyse et à l'évaluation de l'intégrité de la société révisée³³.

L'ASR a constaté à diverses reprises que l'intégrité de la société révisée n'est pas évaluée ou l'est insuffisamment. Dans un cas, l'auditeur a omis d'analyser et d'évaluer les motifs conduisant au changement

d'organe de révision, malgré l'évidence des indices laissant présumer des irrégularités au niveau de la direction et du conseil d'administration de la société révisée. En ce qui concerne l'évaluation du maintien des missions de révision, l'ASR constate dans certains cas que les déclarations contradictoires de la direction ou du conseil d'administration ne font l'objet d'aucune appréciation lorsqu'elles sont susceptibles de mettre en question leur crédibilité. Dans un cas, un conseiller d'administration a fait état de fraudes présumées à l'encontre de la direction de son entreprise. L'auditeur n'a pas évalué ces critiques à temps par rapport au maintien de la mission. De plus, son analyse et ses conclusions n'ont pas été suffisamment documentées, de sorte que toute traçabilité était impossible.

1.4.3.3 Rémunération et qualité

Les prestations et la rémunération des collaborateurs et des associés doivent être en relation avec le critère «qualité». Cette approche doit permettre d'instaurer un équilibre entre les différents objectifs de l'évaluation des prestations. Il est important que les irrégularités ayant une incidence sur la qualité des révisions soient clairement mises en corrélation avec la détermination de la rémunération ou des mesures disciplinaires d'ordre pécuniaire et que l'égalité de traitement soit garantie au sein de l'entreprise³⁴.

L'ASR constate que le facteur «qualité» n'est pas encore suffisamment considéré dans la détermination de la rémunération des auditeurs. Ainsi, elle a relevé dans certains cas que les résultats négatifs issus de la procédure interne de contrôle subséquent ou des contrôles de l'ASR ne sont pas du tout pris en compte, ne le sont pas suffisamment, ou ne le sont pas de manière retraçable. Dans un cas, l'ASR a constaté des inégalités de traitement par rapport aux suites du contrôle subséquent interne. Dans le cas en question, deux auditeurs responsables de mission avaient obtenu le plus mauvais résultat à l'issue du contrôle subséquent. Pour l'associé A, ce résultat a eu des répercussions d'ordre pécuniaire, alors qu'aucune mesure disciplinaire n'a été prise à l'encontre de l'associé B.

³³ Cf. ISQC 1, chiffre 26 ss.

³⁴ Cf. ISQC 1, chiffre 18, A4 et en particulier A5.

L'ASR constate fréquemment que les objectifs qualitatifs sont insuffisamment pris en considération dans l'évaluation des performances et les conventions de performance. Si les objectifs de productivité ou de chiffre d'affaires sont en général décrits de manière exhaustive et évalués spécifiquement pour chaque collaborateur ou associé dans l'évaluation des performances et les conventions de performance, les objectifs qualitatifs sont souvent formulés de manière rudimentaire ou en termes généraux. Dans ce genre de situation, l'ASR ne parvient pas à discerner dans quelle mesure l'évaluation des performances ainsi que les conditions de rémunération et d'avancement peuvent garantir la reconnaissance et la rémunération des résultats atteints, alors qu'il faut simultanément préserver le savoir-faire et l'obéissance aux règles d'éthique.

1.4.3.4 Rapport de l'organe de révision

Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat doivent se doter de mécanismes pour garantir que les rapports de l'organe de révision soient circonstanciés en fonction de la situation donnée³⁵.

Si l'organe de révision parvient à la conclusion, sur la base des éléments probants résultant d'une révision ordinaire d'une société ouverte au public, que l'hypothèse de la poursuite de l'entreprise («going concern») peut être raisonnablement soutenue en dépit d'incertitudes significatives, l'auditeur doit clairement le formuler dans son rapport. Selon les circonstances, cette opinion fait l'objet d'une mention complémentaire ou figure directement dans l'opinion d'audit. Dans certains cas, la mention complémentaire n'exprimait pas, ou pas de manière adéquate, une incertitude significative pesant sur la poursuite de l'entreprise. Dans certains cas, la mention supplémentaire n'indique pas de manière explicite qu'il s'agit d'une incertitude de fond («material uncertainty») et que le doute est significatif («significant doubt»). Dans un cas, l'ASR a en outre constaté que les événements et les raisons justifiant l'incertitude n'ont pas été suffisamment expliqués dans l'annexe aux comptes consolidés. Par conséquent, il n'était pas garanti que les destinataires des états financiers aient été suffisamment informés sur l'incertitude concernant la poursuite de l'entreprise. Dans ce cas, l'auditeur n'aurait pas dû ajouter une mention complémentaire, mais aurait dû émettre

une opinion avec réserve. Les procédures de consultation et celles liées à l'établissement du rapport de révision étaient insuffisantes et inhomogènes dans les cas considérés.

Compte tenu des lacunes constatées dans la mise en œuvre des règles applicables (NAS 570), l'ASR a publié à la rubrique web «Questions fréquentes» des commentaires expliquant les incidences d'une insécurité significative sur la poursuite d'une entreprise sur le rapport de l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat³⁶.

1.4.4 Constats dans le File Review

Pour la première fois durant l'exercice sous revue, les comptes consolidés présentés selon les IFRS ont été révisés à la lumière des normes ISA clarifiées. L'ASR a ainsi été amenée, dans le cadre des File Review, à évaluer pour la première fois l'application de ces normes adaptées. De manière générale, l'ASR juge positivement la concrétisation des nouvelles normes. Elle a constaté un certain nombre de points à améliorer par rapport aux normes qui présentent des modifications importantes en comparaison de la version précédente. Ces points concernent en particulier la révision des estimations comptables (ISA 540), les parties liées (ISA 550) et la révision des comptes consolidés (ISA 600).

Il s'agit de récapituler les principaux constats de l'ASR à l'issue des File Review auprès des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat durant l'exercice sous revue³⁷:

³⁵ Cf. ISQC 1, chiffre 32.

³⁶ Cf. FAQ du 26 septembre 2011 «Incertitude significative sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation – conséquence sur le rapport des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat», site web de l'ASR (www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch).

³⁷ Aucune distinction n'est faite entre petites et grandes entreprises de révision. Les constats se rapportent de surcroît aux missions de révision effectuées d'après les normes ISA.

1.4.4.1 Esprit critique de l'auditeur

L'auditeur doit organiser et réaliser chaque révision en faisant preuve d'esprit critique («professional skepticism»). Il doit procéder en restant conscient du fait qu'en cas d'anomalie, les états financiers peuvent comporter des erreurs significatives³⁸. Le scepticisme sous-jacent à tous les aspects de l'organisation et de la planification contribue à améliorer l'efficacité de la révision.

L'ASR constate souvent que l'auditeur a tendance à se départir par trop de son esprit critique au cours de la révision, et ce, par rapport à des éléments essentiels.

a. Estimations

Lorsque certains éléments probants contredisent d'autres éléments probants ou que des informations remettant en question la fiabilité des documents et des réponses aux interrogatoires, l'auditeur doit aborder ces éléments avec une attention et un esprit critique aiguisés.

L'ASR constate que, depuis le début de sa surveillance en avril 2008, l'auditeur pêche assez souvent par manque d'esprit critique à l'endroit des estimations³⁹. C'est problématique dans la mesure où il s'agit là d'éléments complexes dont le rôle est devenu de plus en plus important. L'auditeur ignore souvent ou analyse insuffisamment les informations contradictoires, qui remettent en question la fiabilité des estimations ou la crédibilité des éléments probants. Comme cela concerne des postes des états financiers révisés, caractérisés par une haute insécurité au niveau de l'estimation (p. ex. test de dépréciation du goodwill) le risque d'erreur significative dans la présentation des états financiers augmente. Par ailleurs, l'ASR constate que le contrôle du test annuel de dépréciation («Impairment Testing») sur le goodwill de l'entreprise repose sur des hypothèses (p. ex. croissance du chiffre d'affaires, taux de rémunération des capitaux) et qui ne sont pas scrutées avec suffisamment d'esprit critique. Le recours à des experts est encore beaucoup trop restrictif chez de nombreuses entreprises de révision.

b. Fraudes

Les faisceaux d'indices permettant de présumer une fraude doivent faire l'objet d'une évaluation particulièrement critique de la part de l'auditeur. Il doit rester conscient durant toute la procédure de révision que, nonobstant son expérience de l'honnêteté et de l'in-

tégrité de la direction et du conseil d'administration, il doit s'attendre à des anomalies significatives dans la présentation des états financiers en cas de fraude. L'esprit critique de l'auditeur est par conséquent particulièrement important en cas de fraude.

L'ASR constate souvent que les vérifications en cas de fraude⁴⁰ figurent certes formellement sur des checklists prévues à cet effet, mais qu'elles présentent souvent des lacunes. Par exemple, les vérifications en cas de fraude font souvent l'objet de mentions forfaitaires, abstruses ou contradictoires dans les notes de révision. De plus, les minutes des auditions de la direction et du conseil d'administration n'indiquent pas si l'auditeur a posé les «bonnes» questions, c'est-à-dire des questions «critiques». Une telle situation complique l'appréciation du risque d'anomalie significative dans la présentation des états financiers en cas de fraude. Dans les cas évoqués ci-dessus, le problème réside dans le manque d'esprit critique de l'auditeur.

Par ailleurs, l'ASR a relevé diverses lacunes à propos des tests d'adéquation des écritures passées dans le grand livre («journal entries testing»). Cette méthode de test est une réaction considérée comme adéquate face au risque de neutralisation des contrôles par la direction («management override of controls»). L'ASR a par exemple constaté des insuffisances au niveau de la période de rapport contrôlée ou de la définition des critères d'identification des éventuelles écritures manipulées. Par ailleurs, il y a lieu de se demander si ces contrôles répondent aux objectifs visés lorsqu'ils sont effectués manuellement sur un nombre d'écritures parfois très élevé. Une analyse ciblée au moyen d'un système informatique serait plus efficace dans une telle situation, bien que la norme ne l'exige pas explicitement.

³⁸ Cf. ISA 200 «Objectifs généraux de l'auditeur indépendant et conduite d'un audit selon les normes internationales d'audit», chiffre 15.

³⁹ ISA 540 «Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations fournies les concernant».

⁴⁰ ISA 240 «Les obligations de l'auditeur en matière de fraude lors d'un audit d'états financiers».

c. Parties liées

Les transactions avec des parties liées représentent un risque accru d'anomalie dans la présentation des états financiers révisés. De surcroît, les parties liées peuvent commettre plus facilement des fraudes⁴¹. Par conséquent, l'auditeur doit faire preuve d'un esprit particulièrement critique lors de la planification et de la réalisation des contrôles ciblant les relations et les transactions avec les parties liées.

L'essentiel est d'identifier les relations qui sous-tendent les transactions avec les parties liées, et de comprendre les motifs de ces transactions. L'ASR relève souvent des anomalies dans ce domaine. Cette problématique devient par exemple très critique lorsque les transactions sortent du champ d'activité habituel. Par ailleurs, l'ASR constate souvent que, dans l'annexe aux comptes, les transactions avec les parties liées sont présentées comme étant conformes aux conditions du marché, mais que l'auditeur ne vérifie pas, ou pas suffisamment cette allégation. Lors d'une File Review, l'ASR a noté l'acquisition significative d'une participation par l'actionnaire majoritaire, simultanément président du conseil d'administration. Dans ce cas, la partie liée jouit de surcroît d'une influence dominante, ce qui accroît particulièrement le risque lié à la transaction. La conformité de la transaction aux conditions du marché a certes été déclarée dans l'annexe aux comptes de la société cotée, mais les vérifications de l'organe de révision se sont avérées suffisantes sur ce point.

1.4.4.2 Audit d'Etats financiers du Groupe

Il existe de nombreuses sociétés suisses cotées en bourse très actives à l'étranger. Dans de tels cas, le travail de l'auditeur est extrêmement important en vue de couvrir le risque d'anomalies significatives dans la présentation des comptes consolidés⁴².

L'ASR constate assez systématiquement qu'aucun contrôle analytique n'est effectué dans les composants non important du groupe et qu'il n'y a aucun tournus des composants du groupe au niveau de la révision. De plus, les instructions régissant les révisions de groupe ne sont parfois pas adaptées à la situation du client ni aux spécificités du groupe. Ce décalage se manifeste par exemple au niveau de la liste des risques significatifs, de la liste des parties liées ou de

la constatation du caractère significatif d'un composant. Dans certains cas, l'auditeur du groupe omet de reprendre dans la mesure du nécessaire les rapports établis par les auditeurs des composants. Il risque ainsi de ne pas considérer tous les éléments probants à disposition.

1.4.4.3 Assurance-qualité en cours de mission

La supervision des missions vise à garantir que l'équipe de révision procède à une évaluation objective des éléments déterminants, et que les conclusions qu'elle en tire soient judicieuses⁴³.

L'ASR a relevé un certain nombre de cas dans lesquels le superviseur des travaux de révision (Engagement Quality Control Reviewer, EQCR) n'exerce pas ses fonctions avec toute la diligence requise. Ce constat résulte de la revue de divers dossiers d'audit concernant des entreprises ouvertes au public de petite et de grande taille. Compte tenu des importantes lacunes constatées dans les contrôles ciblant les risques significatifs, il y a lieu de se demander pourquoi l'EQCR n'a pas identifié ni remis en cause ces lacunes.

Aux yeux de l'ASR, il faut améliorer les modalités, la chronologie et l'étendue de la participation de l'EQCR à la mission d'audit. Par ailleurs, l'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat doit prendre des mesures ciblées pour responsabiliser davantage l'EQCR face à son mandat. Cette stratégie s'impose surtout lorsque les contrôles subséquents internes ou les Files Review de l'ASR aboutissent à des résultats insuffisants.

⁴¹ Cf. ISA 550 «Parties liées», chiffre 2 et 5.

⁴² Cf. ISA 600 «Aspects particuliers: audits d'états financiers du groupe», chiffre 8.

⁴³ Cf. ISQC 1, chiffre 35 ss.

1.4.4.4 Utilisation des travaux de la révision interne

Lorsque l'entreprise de révision considère que les travaux de la révision interne sont utiles à la révision des états financiers, elle doit définir dans quelle mesure ces travaux seront utilisés. Elle doit notamment évaluer si ces travaux répondent aux objectifs de la révision⁴⁴.

Dans certains cas, l'ASR a constaté que l'auditeur s'est référé à la révision interne sans évaluer de manière suffisante l'objectivité, le niveau de professionnalisme et la qualité des travaux utilisés. Dans divers cas d'assistance directe des collaborateurs de la révision interne de l'entreprise auditée, l'ASR a constaté des irrégularités, dont voici quelques exemples:

- assistance directe des collaborateurs de la révision interne à des opérations de révision complexes et non pas seulement à des contrôles de routine;
- participation insuffisante des collaborateurs de la révision interne aux auditions menées par l'équipe de révision;
- directives insuffisantes en matière de sélection des éléments de révision, des seuils de matérialité, etc.;
- évaluation insuffisante de la qualité des travaux utilisés (p. ex. méthode de «reperformance» ou retraçabilité des travaux);

- aucune trace des dossiers de la révision interne dans les dossiers de révision de l'auditeur;
- gestion de l'assistance directe de la révision interne selon les règles s'appliquant à la révision des états financiers des groupes (ISA 600).

⁴⁴ Cf. ISA 610 «Utilisation des travaux des auditeurs internes», chiffre 6.

1.5 Procédures et enquêtes préalables

Outre les contrôles de routine, l'ASR intervient le cas échéant en ouvrant des enquêtes préalables ou des procédures à l'encontre des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, en particulier sur la base d'informations qualifiées émanant de tiers (p. ex. les médias) ou de constats issus des contrôles de routine.

Depuis l'entrée en vigueur du régime de surveillance en 2008, l'ASR a engagé onze procédures au total⁴⁵:

- Cinq procédures visent des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Dans trois cas, l'ASR a constaté des infractions aux règles d'indépendance⁴⁶. Dans deux cas, les mesures convenues avec l'ASR à l'issue du premier contrôle n'ont pas été mises en œuvre ou ne l'ont pas été dans les délais impartis. Les procédures terminées au 31 décembre 2011 sont au nombre de quatre. Elles ont débouché sur un avertissement à l'encontre des entreprises de révision concernées.
- Six procédures visent des personnes physiques agréées par l'ASR. Dans trois cas, il s'agissait des mêmes infractions aux règles d'indépendance qu'au niveau des entreprises de révision correspondantes. Un cas concerne une infraction au devoir de diligence par l'auditeur responsable. Un autre cas porte sur une infraction significative aux règles de révision applicables aux états financiers

présentés selon les Swiss GAAP RPC. Le dernier cas concerne l'absence d'implémentation des mesures convenues. Les procédures terminées au 31 décembre 2011 sont au nombre de cinq. Elles ont débouché sur un avertissement dans quatre cas, et sur un retrait de l'agrément de durée déterminée dans un cas.

En outre, l'ASR a ouvert de nombreuses enquêtes préliminaires sur la base d'informations internes ou externes. Le nombre de ces procédures a augmenté durant l'exercice sous revue.

⁴⁵ Ces procédures sont pour certaines terminées, et pour d'autres encore en cours.

⁴⁶ Cf. supra, chapitre 1.4.3.1.

«L'auditeur doit organiser et réaliser chaque révision en faisant preuve d'esprit critique (professional skepticism). Il doit procéder en restant conscient du fait qu'en cas d'anomalie, les états financiers peuvent comporter des erreurs significatives.»

1.6 Indicateurs (Audit Quality Measures)

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a reconduit sa collecte de données statistiques auprès des principaux cabinets suisses d'audit concernant les indicateurs selon ISQC 1⁴⁷. Ces indicateurs sont utiles pour le dépistage des tendances, l'analyse comparative des entreprises de révision et la détection précoce des incidences négatives sur la qualité des prestations de révision.

Figure 3:

Indicateurs des cinq plus grandes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, comparés à l'exercice précédent⁴⁸.

Indicateurs	2010		2011	
	de	à	de	à
Chiffre d'affaires moyen par auditeur associé, en Mio.	1.5	4.0	1.4	4.0
Nombre moyen d'heures facturables par auditeur associé	699	1'060	761	1'203
Ratio honoraires accessoires/honoraires de révision	0.1	0.7	0.1	0.5
Nombre de collaborateurs par associé	7.5	11.4	8	11.5
Taux de fluctuation, en %	15	27	16	23
Quote-part des «auditeurs non locaux» aux contrôles subséquents, en %	11	100	0	100
Nombre moyen d'heures EQCR par société ouverte au public	4	16	9	30

Que nous enseignent ces indicateurs?

- Le **chiffre d'affaires moyen par auditeur associé** dans le secteur de la révision financière n'a pratiquement pas évolué par rapport à l'exercice précédent. Les disparités restent toutefois assez grandes entre les entreprises de révision. Si une entreprise a engrangé le chiffre d'affaires maximal, les trois entreprises qui suivent sont en retrait de TCHF 0.5 à 1.2. La compression des honoraires de révision risque de favoriser la course aux objectifs financiers, au détriment des objectifs qualitatifs, raison pour laquelle l'ASR suit très attentivement l'évolution de cet indicateur⁴⁹. Par ailleurs, il n'y a pas de corrélation positive entre le **nombre moyen d'heures facturables par auditeur associé** et le chiffre d'affaires annuel par auditeur. L'entreprise qui présente le plus petit chiffre d'affaires annuel par auditeur, affiche par exemple le plus grande d'heures facturables par associé en 2011. Le chiffre

⁴⁷ Ces indicateurs sont calculés en partie à partir de données non vérifiées. Dans certains cas, les données ont été simplifiées ou complétées par des hypothèses. Ces indicateurs sont communiqués sans garantie d'exactitude ni de comparabilité.

⁴⁸ L'ASR tient la statistique de 12 indicateurs selon ISQC 1. Les données correspondantes ont été collectées auprès des cinq plus grandes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. On notera également que certaines entreprises de révision ont adapté leur base de calcul également pour les années précédentes suite à la mise en évidence de certaines erreurs.

⁴⁹ Cf. supra, chapitre. 1.3.1.

d'affaires moyen dépend par conséquent davantage du nombre de collaborateurs par associé et de la structure de clientèle.

- Par rapport à l'exercice précédent, le ratio entre **honoraires accessoires et honoraires de révision** dans le secteur de la révision des sociétés ouvertes au public ne s'est pas modifié dans le bas de la fourchette, mais a légèrement diminué dans le haut de la fourchette. Ce ratio est essentiel pour l'ASR, car c'est une importante source de risque par rapport à l'observation des règles d'indépendance⁵⁰.

- Le **nombre de collaborateurs par associé** a légèrement progressé dans le bas de la fourchette. Un nombre élevé de collaborateurs par associé est une source de risque dans la mesure où l'associé risque de ne plus pouvoir exercer pleinement ses fonctions d'auditeur responsable de mission. En Suisse, cet indicateur reste encore assez modeste en comparaison avec l'étranger.

- Par rapport à l'exercice précédent, quatre entreprises indiquent un **taux de fluctuation** en progression. L'entreprise qui avait annoncé la valeur la plus élevée en 2010, soit 27 %, a réussi à réduire son taux de fluctuation à 23 % durant l'exercice sous revue. Pour l'ASR, un taux de fluctuation élevé pose problème dans la mesure où il risque de compromettre la continuité des missions d'audit, avec son cortège d'incidences négatives sur la qualité des prestations de révision.

- La **composition des équipes affectées au contrôle subséquent**, dont le but est de préserver l'objectivité des révisions, présente de grandes différences. Dans deux entreprises, la part des «auditeurs non locaux»⁵¹ est de 100 %. L'ASR a relevé que les constats issus du contrôle subséquent ont tendance à être d'autant plus nombreux et pertinents que la proportion d'auditeurs non locaux est élevée. Il faut toutefois pouvoir garantir que les paramètres typiques du marché suisse soient vérifiés par des auditeurs disposant des compétences nécessaires.

- Le **nombre moyen d'heures EQCR par société ouverte au public** augmente pour trois sociétés et reste stable pour une autre. Il a doublé pour deux sociétés, ce qui explique aussi la forte progression de la valeur maximale. Au cours de ses contrôles, l'ASR a souvent été amenée à établir des constats concernant la supervision des missions d'audit par

l'EQCR⁵². Un nombre peu élevé d'heures consacrées à la supervision par l'EQCR ne constitue pas nécessairement un motif de constat, étant donné que les heures ne sont pas toujours décomptées en totalité, contrairement aux directives internes. Au demeurant, le nombre d'heures décomptées a de quoi surprendre lorsqu'il paraît bas par rapport à l'ampleur des tâches dévolues aux superviseurs et à la complexité de certaines missions d'audit. Cela pourrait constituer pour l'ASR un indicateur plaçant en faveur d'une amélioration à l'avenir de la participation de l'EQCR.

1.7 Coopération avec les autorités et les bourses suisses

L'ASR s'efforce d'éviter les redondances administratives en coordonnant sa surveillance avec les autorités de surveillance instituées par des législations spéciales et la bourse⁵³.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a mené une procédure conjointe avec la FINMA. Elle cultive également des échanges réguliers d'informations et de constats avec la FINMA.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a reçu de la part de la SIX Exchange Regulation (SER) cinq annonces en relation avec des irrégularités dans la présentation des états financiers. Ces annonces ont amené l'ASR à ouvrir des enquêtes préalables pour déterminer le rôle de l'organe de révision. Il s'agissait dans chaque cas de déterminer si et dans quelle mesure l'auditeur a respecté les règles légales et professionnelles qui lui sont applicables, et non de procéder à une nouvelle évaluation des règles de présentation des comptes.

Si, à l'issue de son enquête préalable, l'ASR conclut à la présomption d'infractions significatives aux règles de présentation des comptes, elle en informe la SER. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a avisé une fois en ce sens la SER. Dans un autre cas, l'ASR a avisé l'autorité cantonale de surveillance LPP compétente et le service de surveillance des fondations.

⁵⁰ Cf. supra, chapitre 1.3.3.

⁵¹ Les auditeurs non locaux sont des auditeurs associés ou des collaborateurs d'entreprises de révision sises à l'étranger, mais affiliées à un réseau d'audit

⁵² Cf. supra, chapitre 1.4.4.3.

⁵³ Cf. article. 22 et 23 LSR.

1.8 Groupes de travaux et ateliers internationaux

Les attributions des autorités nationales de surveillance des auditeurs s'arrêtent aux frontières nationales. Mais l'ASR a pour principe de conformer ses activités de surveillance aux règles internationales. Elle a lancé de nombreuses initiatives pour harmoniser autant que possible sa pratique d'après les règles internationales. Cet effort vise notamment à homogénéiser autant que possible le traitement des réseaux internationaux de cabinets d'audit pardelà les frontières.

L'IFIAR organise chaque année un Inspection Workshop. Cette réunion a eu lieu à Washington, en février 2011. Deux collaborateurs y ont représenté l'ASR aux côtés d'une trentaine d'autres autorités de surveillance. Ils y ont aussi animé un atelier sur la rémunération des auditeurs associés.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a pris part pour la première fois aux réunions de l'European Audit Inspection Group (EAIG). Ce groupe est réservé aux Etats membres de l'UE, mais l'ASR peut participer à cette plateforme d'échange sur invitation depuis juin 2011. En 2011, l'EAIG a eu pour principale activité de sonder ses membres au sujet de leurs constats relatifs à diverses questions de surveillance⁵⁴.

En automne, l'ASR a assisté à l'International Regulatory Institute du PCAOB à Washington. A cette occasion, elle a participé au panel d'une conférence qui lui a permis de présenter l'évolution de la surveillance de l'audit en Suisse.

A la faveur de ces contacts internationaux, l'ASR a vu que ses constats de surveillance sont largement partagés dans les autres pays. Parmi les problèmes relevés, on signalera en particulier le manque d'esprit critique de l'auditeur, un problème généralisé dont les incidences sont significatives⁵⁵. Les échanges d'expériences dans le cadre de l'IFIAR⁵⁶ montrent également que les problématiques sont récurrentes dans tous les pays. Parmi les aspects récurrents, on mentionnera en particulier des lacunes en relation avec la révision des groupes, la comptabilisation du chiffre d'affaires et la participation insuffisante de l'EQCR. La coordination mondiale des contrôles visant les problèmes récurrents en relation avec les grands réseaux internationaux de sociétés d'audit fait l'objet de réunions périodiques au sein de l'IFIAR avec les six plus grands réseaux de sociétés d'audit («Big 6»)⁵⁷. Ces entrevues permettent d'analyser l'origine des lacunes constatées et d'envisager des possibilités d'amélioration avec le concours desdits réseaux d'audit⁵⁸. Ces mesures sont ensuite mises en œuvre dans les différents Etats membres par

l'intermédiaire des réseaux internationaux de sociétés d'audit globaux. Cette démarche a l'avantage d'éviter les redondances entre autorités de surveillance.

1.9 Relations avec les investisseurs et les comités d'audit

1.9.1 Investisseurs

Au chapitre des relations publiques, l'ASR est en contact avec les milieux d'investisseurs professionnels. Elle peut ainsi assurer un certain rayonnement à ses activités et promouvoir la crédibilité des rapports financiers des sociétés suisses ouvertes au public. Ces contacts lui permettent par ailleurs de rester à l'écoute de la communauté des investisseurs et de mieux capter ses attentes envers le secteur de l'audit et l'Autorité fédérale de surveillance.

Les investisseurs agissant sur le marché financier suisse sont de plus en plus des acteurs globaux. L'afflux de capitaux en provenance de la zone asiatique et de la zone arabe a augmenté au cours de ces dernières années. L'ASR cultive ses contacts avec les groupes d'investisseurs internationaux en priorité au travers de l'Investor Working Group de l'IFIAR. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a également eu divers contacts directs avec des représentants des investisseurs suisses.

1.9.2 Comités d'audit

L'ASR communique aussi avec les représentants des comités d'audit des conseils d'administration des sociétés ouvertes au public, qui constituent un autre groupe cible important après les investisseurs. A l'instar de l'ASR, ce groupe d'acteurs a un intérêt majeur à la qualité des révisions financières. Les relations avec les comités d'audit en sont encore à leurs débuts. L'ASR avait prévu durant l'exercice sous revue un séminaire pour les membres des comités d'audit, mais cet événement a dû être annulé par manque d'intérêt. L'ASR peut toutefois compter sur l'expérience des membres du conseil d'administration de l'ASR qui siègent dans des comités d'audit. Elle est ainsi en mesure de capter le point de vue et les attentes de ce groupe d'actants et de les répercuter directement dans son activité.

⁵⁴ Le sondage de l'EAIG porte sur les aspects suivants: EQCR, ISA 240, ISA 315, ISA 600, et ISA 620.

⁵⁵ Cf. supra, chapitre 1.4.4.1.

⁵⁶ Cf. infra, chapitre 2.5.

⁵⁷ BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, PricewaterhouseCoopers.

⁵⁸ Cf. rapport de gestion 2010 de l'IFIAR, «Dialogue with the International Networks» (www.ifiar.org).

L'ASR a reçu plusieurs demandes de la part de comités d'audit intéressés à obtenir les résultats de la revue du dossier d'audit (File Review) concernant les sociétés qu'ils encadrent. Liée par le secret de fonction, l'ASR ne peut entrer en matière. En revanche, les entreprises de révision sont libres de transmettre les constats de l'ASR au comité d'audit de chaque société concernée. L'ASR verrait d'un bon œil la transmission de ses constats par les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. En effet, une telle démarche conforterait les comités d'audit dans leur effort visant à évaluer les travaux de l'organe de révision et à en assurer le suivi.

1.9.3 Exigences réglementaires envers les comités d'audit

Les scandales financiers et autres cas de fraudes retentissants de ces derniers temps n'ont pas seulement mis en cause les entreprises de révision. Ces événements ont aussi fait apparaître la nécessité d'introduire des mécanismes de contrôle mieux affûtés au niveau de la direction des sociétés. Les comités d'audit ont un rôle important à jouer dans la mise en place d'une surveillance plus incisive des audits financiers. Il s'agit d'aiguiser le système de l'audit financier en le prenant dans sa globalité, c'est-à-dire en considérant non seulement l'entreprise de révision, mais aussi la gouvernance d'entreprise et ses divers éléments, dont le comité d'audit.

Ni la législation sur les sociétés anonymes (CO), ni la loi fédérale sur les bourses et le commerce des valeurs mobilières (loi sur les bourses, LBVM) n'obligent une société ouverte au public à se doter d'un comité d'audit. En Suisse, la mise en place des comités d'audit relève de l'autorégulation. Les premières recommandations allant dans ce sens figurent dans le Swiss Code of Best Practice (Swiss Code) publié en 2002 par la Fédération des entreprises suisses (economiesuisse). Parallèlement, la directive sur la gouvernance d'entreprise, également publiée en 2002 par la SIX Exchange Regulation (SER)⁵⁹, recommande aux émetteurs de communiquer de manière adéquate aux investisseurs certaines informations clés concernant la gouvernance d'entreprise, dont le mode de fonctionnement du comité d'audit.

Le Swiss Code et la directive SER ont fait l'objet de mises à jour ponctuelles depuis leur publication. Les événements survenus sur la scène internationale depuis 2002 sont restés largement ignorés. Les sociétés ouvertes au public sont certes nombreuses

à s'être adaptées aux normes internationales. Pour leur part, les sociétés financières doivent aussi se conformer au dispositif légal appliqué par la FINMA. L'ASR estime néanmoins qu'au vu de l'évolution internationale, il faudrait analyser la faisabilité des nouvelles dispositions pour les sociétés ouvertes au public et, le cas échéant, les transformer en règles de référence. Il faut à tout prix éviter un vide réglementaire en Suisse, dont l'effet collatéral serait de dissuader les investisseurs étrangers. Les éléments à considérer dans le domaine de la révision sont les suivants⁶⁰:

- obligation de constituer un comité d'audit pour les sociétés ouvertes au public;
- rédaction d'une charte d'audit définissant clairement les missions du comité d'audit;
- effectif minimal d'experts financiers expérimentés;
- appel d'offres en cas de mise au concours de la mission d'audit;
- vérification de l'indépendance de l'organe de révision;
- approbation des honoraires de l'organe de révision (y compris les honoraires accessoires);
- amélioration des règles de transparence (y compris la déclaration plus précise des honoraires de révision, des honoraires pour prestations connexes à la révision et des honoraires pour autres prestations).

Les modalités de réglementation méritent également réflexion: seule une normalisation crédible permet d'obtenir les effets recherchés. Il faut donc se demander si l'autorégulation actuelle répond encore aux attentes du marché financier.

⁵⁹ Directive Corporate Governance (DCG) et commentaire afférent.

⁶⁰ Cf. «Global Disclosure Guidelines/Audit Committee Reports» publié par «The Enhanced Disclosure Working Group», octobre 2011.

1.10 Normes de révision

Il revient à l'ASR de fixer les normes d'audit applicables aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Elle se réfère en la matière aux normes reconnues au plan national ou international. Si de telles normes font défaut ou ont été jugées insuffisantes, l'ASR a la faculté d'édicter ses propres règles, de compléter des normes existantes ou d'y déroger⁶¹. Toutefois, elle est réticente à recourir à cette faculté, son objectif n'étant pas de développer ses propres normes d'audit. Elle organise des réunions régulières avec une délégation de la Commission d'audit de la Chambre fiduciaire pour communiquer ses points de vue, suivre l'évolution de l'autoréglementation, voire pour l'influencer.

Les états financiers, y compris consolidés, établis d'après les normes étrangères doivent être révisés d'après les normes de révision publiées par l'IAASB de l'IFAC⁶². La révision des états financiers, y compris consolidés, présentés d'après les US GAAP doit être conforme aux normes d'audit américaines dont l'ASR a reconnu l'équivalence⁶³. Les sociétés dont le siège est en Suisse doivent être révisées de surcroît selon les Normes d'audit suisses (NAS)⁶⁴. Les états financiers établis d'après les dispositions du CO ou d'après les Swiss GAAP RPC doivent être révisés d'après les NAS reconnues par l'ASR.

Les NAS sont éditées par la Chambre fiduciaire, qui s'est engagée en sa qualité de membre IFAC à transposer les règles de l'IAASB en Suisse, dans la mesure où le contexte helvétique le permet⁶⁵. Lorsque les normes ISA sont reprises sans modification dans les NAS, l'ASR ne voit pas d'obstacle à leur reconnaissance. Elle veille toutefois à ce que la transposition des normes ISA dans les NAS soit aussi rapide que possible.

1.10.1 Normes de révision 2011

a. Transposition des normes ISA clarifiées

L'achèvement du «Clarity Project» en mars 2009 a conduit l'IAASB à publier les nouvelles normes «Clarified ISAs» en avril 2010. Ces normes sont applicables pour la première fois à la révision des comptes annuels et consolidés 2010 des sociétés ouvertes au public qui présentent leurs comptes d'après les règles de présentation étrangères. Leur application a fait l'objet des contrôles effectués par l'ASR en 2011.

Les Normes d'audit suisse actuellement en vigueur (NAS, édition 2010) ne reflètent pas les modifications découlant du «Clarity Project», puisqu'elles se rapportent encore à la version des ISA du 30 juin 2003 et au nouveau droit suisse de la révision introduit en 2008. Aux yeux de l'ASR, l'adaptation aussi rapide que possible des NAS aux nouvelles normes ISA est urgente. La Chambre fiduciaire a présenté à l'ASR en 2010 un calendrier pour la mise à jour des NAS. L'ASR a accepté ce calendrier et a suivi le déroulement du projet tout au long de l'exercice sous revue. L'application des nouvelles «NAS clarifiées» dans le cadre de la révision ordinaire devrait intervenir dès 2013.

b. Incertitude significative sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité

Suite aux lacunes constatées dans la mise en œuvre de la NAS 570 «Continuité de l'exploitation (Going Concern)», l'ASR a publié sur son site web une «Question fréquente» (FAQ) à ce sujet⁶⁶, laquelle montre comment les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat doivent répercuter dans leurs rapports de révision toute incertitude significative sur la capacité de l'entité révisée à poursuivre son activité⁶⁷.

⁶¹ Article 28, alinéa 2, OSRev.

⁶² Article 3, alinéa 1, OSur-ASR.

⁶³ Circulaire ASR 1/2008, chiffre marginal 5.

⁶⁴ Article 3, alinéa 3, OSur-ASR.

⁶⁵ Préambule aux Normes d'audit suisses (NAS), lettre D.

⁶⁶ Cf. FAQ du 26 septembre 2011 «Incertitude significative sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation: conséquence sur le rapport des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat», publiée sur le site web de l'ASR (www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch).

⁶⁷ Cf. supra, chapitre 1.4.3.4.

⁶⁸ Cf. avis de l'ASR de novembre 2010 à propos de l'Exposure Draft de l'IAASB concernant les normes ISA 610 et ISA 315: www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch

c. Révision interne

Durant l'exercice précédent, l'ASR a soumis à l'IAASB un avis à propos des projets de normes ayant trait à l'évaluation des risques et à l'utilisation des travaux de l'auditeur interne⁶⁸. L'IAASB envisage en effet de remanier ses normes pour mieux définir la collaboration entre la révision externe et la révision interne. Un meeting EAIG à Oslo, en septembre 2011, a donné à l'ASR l'occasion de débattre de cette thématique avec les représentants de l'IAASB. Cet échange de points de vue, de même que la consultation ouverte à ce sujet par l'IAASB ont montré que l'assistance directe («Direct Assistance») de la révision interne au sein de l'équipe de révision a suscité des avis très divergents de la part des différents groupes d'intérêts concernés. A l'instar d'autres autorités de surveillance homologues, l'ASR a rendu un avis très critique à propos de l'assistance directe telle qu'elle est prévue, invoquant surtout le principe de sauvegarde de l'indépendance. Cette consultation a probablement entraîné un remaniement en profondeur des projets de normes, raison pour laquelle l'IAASB envisage actuellement de remettre en consultation la nouvelle mouture des projets de normes.

d. Autres avis

Outre ses prises de position sur l'assistance directe de la révision interne, l'ASR a rendu plusieurs avis en collaboration avec le Standards Coordination Working Group de l'IFIAR à propos des sujets suivants: «Proposed IAASB Strategy and Work Program», «The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications», «Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change»⁶⁹.

1.10.2 Normes de révision 2012

L'ASR suivra attentivement le processus de transposition des nouvelles normes ISAs clarifiées dans les Normes d'audit suisses. Elle analysera également les nouveaux projets de normes (Exposure Drafts) de l'IAASB et proposera une réponse en collaboration avec le Standards Coordination Working Group de l'IFIAR⁷⁰. Durant l'exercice à venir, l'ASR s'intéressera en particulier aux projets suivants:

- Audit Quality

- Auditor's Report

- ISA Implementation Monitoring

- The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

- Using the Work of Internal Auditors

Par ailleurs, l'ASR analyse d'un œil attentif les propositions de la Commission européenne pour améliorer le marché européen de l'audit ainsi que d'autres projets de régulation⁷¹.

1.11 Critères de contrôle 2012

Le programme de contrôle 2012 se focalise sur les critères suivants:

- observation des règles d'indépendance en relation avec les prestations hors révision;
- obligations de l'auditeur en cas de fraude (ISA 240);
- audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations afférentes (ISA 540);
- parties liées (ISA 550);
- aspects particuliers concernant les audits d'états financiers du groupe, y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants du groupe (ISA 600);
- opérations de révision visant les systèmes informatiques (IT);
- supervision des travaux en cours de révision par un expert compétent (EQCR).

D'autres critères de contrôle peuvent s'ajouter à cette liste en fonction des circonstances concrètes (p. ex. NAS 570 «Continuité de l'exploitation (Going Concern)»).

⁶⁹ Cf. infra chapitre 2.5.

⁷⁰ Cf. infra chapitre 2.5.

⁷¹ Cf. infra chapitre 2.6.

2 Affaires internationales

2.1 Généralités

La place économique suisse a grand intérêt à ce que les entreprises de révision suisses aient accès aux marchés internationaux de l'audit. La reconnaissance formelle du droit suisse de la révision et du système de surveillance de l'ASR constitue un prérequis essentiel à cet égard. La reconnaissance internationale de l'équivalence du système suisse de surveillance est un passage obligé pour permettre aux sociétés ouvertes au public de lever des capitaux à l'étranger sans préjudice. L'ASR s'engage depuis sa création pour son intégration et sa reconnaissance sur la scène internationale. Des étapes importantes en direction de cet objectif ont été franchies durant l'année 2011.

2.2 Relations avec l'Union européenne

2.2.1 Equivalence du système suisse de surveillance

La Commission européenne a décidé le 19 janvier 2011 de reconnaître l'équivalence du système suisse de surveillance des auditeurs⁷². Cette décision clôt positivement une procédure de reconnaissance qui avait débuté il y a environ trois ans. Elle constitue, après la décision du 5 février 2010 reconnaissant l'adéquation du dispositif suisse d'entraide administrative⁷³, un deuxième jalon essentiel dans le développement de la coopération avec l'UE.

Les autorités de surveillance en matière de révision des Etats membres de l'UE peuvent désormais se référer aux contrôles de l'ASR. L'étendue et les modalités de cette collaboration doivent encore être définies par le biais d'accords de coopération entre l'ASR et les autorités de surveillance des Etats membres de l'UE.

2.2.2 Déclaration d'intention avec l'Allemagne

Comme indiqué plus haut, la Commission européenne a délégué la négociation des effets concrets de l'équivalence des systèmes de la surveillance des Etats tiers aux autorités de surveillance des Etats membres de l'UE. L'ASR et l'Autorité allemande de surveillance des auditeurs (Abschlussprüferaufsichtskommission, APAK) ont entamé en 2010 déjà des négociations allant dans ce sens. Ces négociations ont abouti le 24 octobre 2011 à la signature d'une déclaration d'intention (Memorandum of Understanding, MoU) signée par les deux autorités.

La coopération internationale entre autorité de surveillance est extrêmement importante pour la supervision des réseaux d'audit d'envergure mondiale. Parallèlement, il s'agit d'épargner aux entreprises de révision les redondances superflues. L'ASR et l'APAK se sont par conséquent engagées à respecter la primauté de la supervision des entreprises de révision dans leur pays d'origine et renoncent mutuellement à les soumettre à leur propre surveillance. La primauté de la surveillance par l'Etat d'origine représente un allègement considérable pour les entreprises de révision sises en Suisse:

- Les deux autorités renoncent mutuellement aux inspections transfrontières telles que l'exige par exemple l'Autorité de surveillance en matière de révision des Etats-Unis (PCAOB)⁷⁴.
- Les entreprises de révision suisses ne doivent plus demander un agrément auprès de l'APAK lorsqu'elles entendent réviser une société suisse cotée en bourse en Allemagne.

Le MoU entre l'ASR et l'APAK est le premier accord concret entre l'ASR et une autorité de surveillance de la zone européenne. Le MoU signé avec l'APAK est dérivé du MoU standard élaboré par le European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB). Cette déclaration d'intention sera certainement appelée à servir de base pour les futurs accords avec les autorités de surveillance des autres Etats membres de l'UE. L'ASR a d'ores et déjà entamé les premières démarches dans ce sens avec d'autres autorités de surveillance de la zone européenne. Son objectif est de conclure en temps utile une déclaration d'intention avec les autorités de surveillance des principaux Etats membres de l'UE.

⁷² Cf. Rapport d'activité 2010 de l'ASR, page 34, et décision 2011/30/UE de la Commission du 19 janvier 2011 relative à l'équivalence des systèmes de supervision publique, d'assurance qualité, d'enquête et de sanctions auxquels sont soumis les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers, et à une période transitoire pour les activités d'audit exercées par les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers dans l'Union européenne, JO numéro L 15 du 20 janvier 2011, page 12 ss.

⁷³ Cf. Rapport d'activité 2010 de l'ASR, page 33, et décision 2010/64/UE de la Commission du 5 février 2010 sur l'adéquation des autorités compétentes de certains pays tiers conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, JO numéro L 35 du 6 février 2010, page 15 ss.

⁷⁴ Cf. infra, chapitre 2.3.

2.2.3 Agrément dans l'UE

Dans le cadre de son évaluation de l'équivalence du système de surveillance des Etats tiers, la Commission européenne avait accordé le 29 juillet 2008 un délai transitoire pour l'agrément des auditeurs de certains Etats tiers dans l'UE. Ce délai est échu depuis fin juillet 2010. Depuis lors, le processus d'enregistrement est régi par des modalités variables selon les Etats membres de l'UE. Certains d'entre eux renoncent à un agrément standard. D'autres, comme l'Espagne, les Pays-Bas ou la Suède, exigent des entreprises de révision suisses qu'elles effectuent une «Full Registration». L'ASR étudie actuellement si, dans le cadre des MoU, il est possible d'obtenir au moins des facilités d'enregistrement pour les entreprises de révision suisses, à l'instar de l'arrangement actuellement en place avec l'Allemagne⁷⁵. L'objectif est d'éviter les procédures d'enregistrement redondantes.

L'annexe 5 donne la liste des cabinets d'audit suisses enregistrés dans l'UE.

2.3 Statement of Protocol avec les USA

L'accès des entreprises suisses de révision au marché américain de l'audit est plus compliqué à mettre en œuvre que dans le cas de l'Union européenne⁷⁶. Le PCAOB n'est actuellement pas prêt à se référer aux travaux des autorités de surveillance étrangères avant d'avoir acquis une certaine expérience en collaborant avec ces autorités dans le cadre de contrôles conjoints (Joint Inspections).

Comme annoncé dans le Rapport d'activité 2010⁷⁷, l'ASR et l'Autorité de surveillance des marchés financiers (FINMA) ont conclu avec la PCAOB le 4 avril 2011, après presque deux ans de négociation, un Statement of Protocol (SoP) en matière de coopération. Un tel Statement of Protocol (protocole de coopération) correspond à un Memorandum of Understanding (MoU) tel que celui qui a été conclu avec l'Autorité allemande de surveillance des auditeurs⁷⁸. Avec cet accord, les conditions d'une coopération plus étroite entre la Suisse et les États-Unis d'Amérique dans le domaine de la surveillance des entreprises de révision sont créées. La protection des investisseurs auprès de sociétés ouvertes au public sera par conséquent davantage renforcée. Simultanément, le protocole crée une sécurité juridique pour les entreprises de révision suisses enregistrées auprès du PCAOB afin de pouvoir réviser les sociétés suisses cotées à la bourse aux États-Unis.

Le SoP sert de base aux contrôles conjoints opérés par la PCAOB en Suisse. Conséquence directe de cet accord avec la PCAOB, les entreprises suisses de révision ont été radiées de la «Liste grise» du PCAOB⁷⁹. Elles ne risquent donc plus d'être sanctionnées par ce dernier.

Le droit suisse prévoit expressément que les autorités étrangères de surveillance des auditeurs peuvent procéder elles-mêmes à des contrôles sur le territoire suisse à certaines conditions (art. 27, al. 3 et 4, LSR). Du point de vue juridique, les contrôles conjoints n'appellent pas d'objection tant que le droit suisse est respecté. Toutefois, si les contrôles conjoints ont lieu sans perspectives ni objectifs concrets, on court le risque de voir ce régime transitoire s'installer sur le long terme et d'assister à une multiplication des contrôles conjoints pour toutes sortes de nouveaux motifs. C'est la raison pour laquelle le protocole de coopération a une validité limitée à trois ans. Pendant cette période, la PCAOB peut opérer en Suisse un contrôle conjoint par entreprise de révision concernée.

La PCAOB a mis à profit l'exercice sous revue pour contrôler deux entreprises de révision suisses conjointement avec l'ASR et la FINMA⁸⁰. Pour l'ASR, l'objectif prioritaire de ces contrôles conjoints était de mettre en pratique le protocole de coopération avec le PCAOB et de veiller à la sécurité juridique tant pour les entreprises de révision que pour les sociétés révisées. L'ASR considère que cet objectif a été atteint. Les contrôles conjoints se sont déroulés sans problème majeur. La distinction entre un accès simplifié aux informations sur place et une procédure plus formelle en cas de transmission de documents aux États-Unis⁸¹ a fait ses preuves. Un contrôle conjoint est toutefois lié à un surcroît de travail important, tant pour les autorités suisses de surveillance que pour les entreprises de révision concernées.

⁷⁵ Cf. infra, chapitre 2.2.2.

⁷⁶ Cf. infra, chapitre 2.2.

⁷⁷ Cf. Rapport d'activité 2010, page 35.

⁷⁸ Cf. supra, chapitre 2.2.2.

⁷⁹ Le 31 juillet 2009, la PCAOB a publié une «liste grise» indiquant les entreprises de révision qui n'ont pas pu être contrôlées dans les délais de procédure impartis. Cette liste est mise à jour tous les six mois.

⁸⁰ Cf. supra, chapitre 1.4.2.

⁸¹ Les pièces en provenance de Suisse ne peuvent être transmises au PCAOB que si elles sont destinées à justifier les constats issus du contrôle d'une entreprise de révision.

Le protocole de coopération signé avec le PCAOB arrive à échéance le 4 avril 2014. La question de la possibilité pour le PCAOB de se référer aux activités de surveillance de l'ASR (reliance en anglais) sera au centre des nouvelles négociations. Le PCAOB a déjà publié une liste de critères qu'il entend considérer dans son processus décisionnel (adéquation et intégrité, indépendance, financement, transparence, prestations fournies)⁸². Le PCAOB procède à l'évaluation de la possibilité de se référer aux contrôles des autorités de surveillance étrangères selon un barème coulissant («Sliding Scale»). C'est seulement après les premières expériences dans le cadre des contrôles conjoints qu'une reliance partielle est possible dans le cadre des contrôles des systèmes de qualité des entreprises de révision (Firm Review). En revanche, le PCAOB ne s'est encore jamais référée jusqu'ici aux contrôles des autorités de surveillance quant aux prestations fournies par les entreprises de révision (File Review). L'ASR a pour objectif de porter la confiance du PCAOB envers les autorités suisses de surveillance au niveau le plus élevé possible. Pour atteindre cet objectif, l'ASR profitera des prochains contrôles conjoints pour intensifier la coopération avec le PCAOB dans le cadre du Firm Review.

2.4 Effets extraterritoriaux de la LSR

2.4.1 Tour d'horizon

La loi sur la surveillance de la révision déploie certains effets extraterritoriaux, en conformité avec la législation analogue des Etats-Unis, des Etats membres de l'UE et d'autres pays. C'est la raison pour laquelle les entreprises de révision doivent aussi être au bénéfice d'un agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat lorsqu'elles révisent des sociétés étrangères qui font appel directement ou indirectement au marché financier suisse. Le champ d'application de la surveillance des auditeurs (art. 727, al. 1, ch. 1, CO) est ici étendu par analogie au contexte étranger. L'art. 8 LSR, qui constitue la base légale de l'application extraterritoriale de la LSR, n'est pas encore en vigueur. Le Conseil fédéral mettra cette disposition en force lorsque l'ASR aura pu négocier des accords de coopération ou de reconnaissance avec les principales autorités étrangères homologues.

Le champ d'application extraterritorial de la LSR implique que l'organe de révision d'un groupe d'envergure internationale se voit assujéti à la surveillance de plusieurs Etats. Soucieux d'éviter les

redondances, le législateur a décidé de déroger au régime de l'agrément et de la surveillance par l'ASR dans deux cas exceptionnels:

- lorsque l'entreprise étrangère de révision est placée sous la surveillance d'une autorité étrangère reconnue par le Conseil fédéral (art. 8, al. 2, LSR);
- lorsqu'un emprunt par obligations est garanti par une société qui dispose d'une entreprise de révision assujéti à la surveillance de l'ASR ou à celle d'une autorité de surveillance reconnue par la Suisse (art. 8, al. 3, LSR)⁸³.

Si l'organe de révision d'un groupe d'envergure internationale ne peut se prévaloir de l'une ou l'autre de ces exceptions, il doit demander son agrément en Suisse et est surveillé par l'ASR. A défaut, les titres concernés ne sont pas admis au négoce et leur émetteur est sanctionné par la SIX Exchange Regulation (SER) (art. 8, al. 3bis, LBVM, en rel. avec art. 13, Règlement de cotation).

Les premières analyses ont montré que les autorités de surveillance de certains pays ne pourront être reconnues, soit que ces Etats n'ont tout simplement pas d'autorité officielle de surveillance en matière de révision, soit que l'équivalence du système de surveillance fait défaut aujourd'hui déjà. Contrairement à ce que le législateur avait supposé à l'origine, ces pays ne peuvent se réclamer de l'une ou de l'autre clause d'exception. Par conséquent, les entreprises de révision issues de ces pays doivent être agréées et surveillées par l'ASR. La procédure d'agrément pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat et les contrôles de l'ASR sont liés à un certain investissement, direct pour l'entreprise de révision étrangère, et indirect pour l'admission des actions et des emprunts au négoce en Suisse. Du point de vue de la compétitivité de la place financière suisse, cet investissement représente donc une barrière à l'entrée du marché. En parallèle, les Chambres fédérales ont décidé que les investisseurs

⁸² Cf. PCAOB Rule 4012, Inspections for Foreign Registered Public Accounting Firms.

⁸³ Les emprunts obligataires étrangers sont souvent émis par des sociétés off-shore, mais garantis par une société mère on-shore. Cette configuration met l'investisseur à l'abri de la déconvenue dans la mesure où les titres sont intégralement garantis par la société mère dont l'organe de révision est surveillé: message du 23 juin 2004 du Conseil fédéral concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) ainsi que de la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 3745.

présents sur le marché financier suisse doivent bénéficier de la même protection, qu'ils investissent dans des titres suisses ou étrangers. Les intérêts liés à la protection des investisseurs et à la compétitivité de la place financière suisse sont dans une certaine mesure antinomiques. Il s'agit de considérer de plus près cette relation antinomique à la lumière des trois catégories d'entreprises de révision qui seraient soumises à la surveillance de l'ASR en cas de mise en vigueur de l'art. 8 LSR.

2.4.2 Titres de participation

La LSR s'étendrait en premier lieu aux entreprises de révision qui révisent les sociétés régies par le droit étranger et dont les titres de participation sont cotés en bourse en Suisse (art. 8, al. 1, let. a, LSR). La décision de proposer au négoce des actions dans un pays donné est le fruit de nombreuses considérations de nature réglementaire et économique. Pour la société concernée, cette décision s'inscrit dans une visée à long terme. De plus, les émetteurs d'actions négociées aux bourses suisses ne proviennent en général pas de pays dits «exotiques», de sorte que les autorités de surveillance des Etats d'origine de ces sociétés sont en général susceptibles d'être reconnues. Le régime d'exception prévu à l'art. 8, al. 2, LSR pourrait donc s'appliquer en général⁸⁴. L'UE prévoit une réglementation similaire, de sorte que la Suisse ne serait pas défavorisée par rapport à l'UE en cas d'émission d'actions étrangères. En clair, l'entrée en vigueur de l'art. 8, al. 1, let. a, LSR compliquerait certes l'accès au marché suisse des actions, mais d'un point de vue global, son effet devrait rester marginal et être considéré comme adéquat sous l'angle de la protection des investisseurs.

2.4.3 Emprunts obligataires

La LSR s'étendrait en deuxième lieu aux entreprises de révision appelées à réviser des sociétés qui sont régies par le droit étranger et qui sont débitrices d'un emprunt obligataire en Suisse (art. 8, al. 1, let. b, LSR). D'après l'avis des acteurs majeurs sur ce marché⁸⁵, l'introduction de cette disposition aurait des effets nettement plus importants que sur le marché des actions. Le marché des emprunts évolue très vite, et la décision d'une entreprise d'émettre un emprunt dans un pays donné s'inscrit en général dans le court terme. Dans un tel contexte, les sociétés émettrices ne sont pas prêtes à attendre l'enregistre-

ment préalable de l'entreprise de révision. De plus, la crise financière a généré une certaine croissance sur le marché suisse des emprunts dans la mesure où les emprunts en provenance de pays réputés «exotiques» ou «à risque» sont toujours plus nombreux à être cotés en Suisse. Ces pays n'ont en général pas d'autorité de surveillance en matière de révision, ce qui exclut toute reconnaissance par l'ASR.

La LSR s'étendrait par ailleurs à tous les emprunts levés en Suisse, indépendamment du fait qu'ils soient cotés ou non en bourse⁸⁶. En revanche, le droit communautaire limite la surveillance des entreprises de révision aux émetteurs d'emprunts cotés qui dépassent certaines valeurs seuils⁸⁷. La mise en vigueur de l'art. 8, al. 1, let. b, LSR sans mesures concomitantes entraînerait selon toute prévision un préjudice concurrentiel par rapport à l'UE.

⁸⁴ Cf. supra, chapitre 2.4.1.

⁸⁵ L'ASR entretient un dialogue permanent sur cette question avec les banques émettrices (UBS, CS, Banque cantonale de Zurich). Un séminaire d'un demi-jour a également eu lieu à ce sujet le 18 avril 2011, réunissant les représentants des divers acteurs: ASR, FINMA, Office fédéral de la justice, SIX Exchange Regulation, Chambre fiduciaire, banques émettrices susmentionnées.

⁸⁶ L'ASR se fonde sur le CO pour déterminer les sociétés dites «débitrices d'un emprunt par obligations» (art. 727, al. 1, ch. 1, let. b, CO et art. 8, al. 1, let. b, LSR). Selon ces dispositions, la souscription à un emprunt est réputée publique dès lorsqu'elle s'adresse à un cercle dépassant le nombre généralement admis de 20 personnes, selon le critère qui a tendance à se cristalliser dans la pratique actuelle (cf. aussi art. 3a, al. 2, OB, RS 952.02).

⁸⁷ Cf. article 27, directive Audit 2006/43/CE et article 3, alinéa 2, directive Prospectus 2010/73/CE.

2.4.4 Filiales importantes

Enfin, la LSR s'étendrait en troisième lieu aux organes de révision des filiales réputées «importantes». Il s'agit des sociétés régies par le droit suisse ou étranger dont au moins 20 % des actifs ou du chiffre d'affaires entrent dans les comptes consolidés d'une société étrangère ouverte au public (art. 8, al. 1, let. c, LSR). Il s'agit aussi des sociétés régies par le droit étranger dont au moins 20 % des actifs ou du chiffre d'affaires entrent dans les comptes consolidés d'une société suisse ouverte au public (art. 8, al. 1, let. d, LSR).

L'identification des filiales importantes nécessite en général beaucoup d'efforts. Certes, les bourses suisses pourraient imposer l'obligation d'annoncer de telles sociétés. On peut toutefois douter, compte tenu des acteurs en question, que l'obligation d'annonce soit une mesure adéquate et applicable. La zone européenne ne connaît pas de règle similaire. Dans ce cas également, il faudrait escompter un préjudice concurrentiel pour la place financière suisse. Au demeurant, il faudrait déterminer dans quelle mesure les infractions à l'obligation de mandater un organe de révision surveillé de manière adéquate et à l'obligation d'annoncer les filiales importantes pourraient être sanctionnées. La sanction toucherait en fait le groupe (suisse ou étranger) coté en Suisse, mais pas la filiale importante sise à l'étranger qui est en fait responsable.

2.4.5 Solutions et suite de la démarche

Les modalités de la mise en vigueur de l'art. 8 LSR s'avèrent délicates, comme le montrent les considérations ci-dessus. L'ASR analyse actuellement diverses solutions ménageant à la fois la protection des investisseurs et la compétitivité de la place financière suisse. Parmi les solutions abordées, il est notamment question d'échelonner l'entrée en vigueur des dispositions de l'art. 8 LSR, de concrétiser la notion d'emprunt, de renoncer à la surveillance des organes de révision des filiales importantes ou de mettre en place des dispositions transitoires adéquates. Dans tous les cas, une reconnaissance aussi complète que possible des autorités de surveillance sera une partie de la solution. L'ASR est en train de développer à cet effet une procédure de reconnaissance, qu'elle envisage de mettre en vigueur en 2013.

2.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Créé en 2006, l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) comptait 41 membres à la fin de l'exercice sous revue. Le Financial Reporting Council (FRC), autorité britannique, et la PCAOB, autorité américaine, assurent respectivement la présidence et la vice-présidence de l'IFIAR. Le directeur de l'ASR est trésorier. Durant l'exercice sous revue, l'IFIAR a organisé deux réunions plénières, à Berlin et à Bangkok, ainsi qu'un Inspection Workshop à Washington.

L'IFIAR a approuvé les IFIAR Core Principles lors de sa séance plénière à Berlin. Ce dispositif réglementaire définit dans ses grandes lignes la structure et les fonctions d'une autorité de surveillance des auditeurs ainsi que les modalités de leurs contrôles. Ces Core Principles devraient faciliter la mise en place à l'échelon mondial de structures efficaces et indépendantes pour assurer la surveillance des auditeurs. Ils contribuent par là-même à améliorer la qualité de la révision et la protection des investisseurs.

Par ailleurs, des échanges de vues ont eu lieu régulièrement avec les représentants des six plus grandes entreprises de révision à travers le Global Public Policy Committee (GPPC). Parmi les principaux sujets abordés, on citera le rôle de l'auditeur, la communication de l'organe de révision face aux investisseurs, le comité d'audit, les mesures et les procédures de contrôle dans le contexte de la crise des dettes publiques.

L'IFIAR délègue une part croissante de ses tâches à des groupes de travail ad hoc (Working Groups), dont notamment le Standard Coordination Working Group (SCWG), dont le but est de servir de plateforme d'échange pour les autorités de surveillance à propos des développements en cours des normes internationales d'audit et de transmettre à l'IAASB et à l'IESBA les expériences des autorités de surveillance dans l'application et le contrôle des normes d'audit actuelles. L'ASR est membre actif de ce groupe de travail. Durant l'exercice sous revue, le SCWG a tenu douze conférences téléphoniques à propos des sujets suivants:

- Adaptations prévues de la norme ISA 610 (Using the Work of Internal Auditors)
- Projet IAASB concernant les Practice Statement on Complex Financial Instruments
- ISA Implementation & Monitoring Project
- IAASB Strategy and Work Program for 2012–2014
- Préparation des réunions de l'IFIAR avec les présidents de l'IAASB et de l'IESBA
- Audit Quality Framework

- IAASB Consultation Paper – Audit of Disclosures
- IESBA Exposure Draft – Inadvertent Violations

L'ASR a rédigé une Comment Letter à propos de trois dossiers en consultation: «Proposed IAASB Strategy and Work Program», «The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications», «Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change».

L'ASR est également membre actif de l'«International Cooperation Working Group», qui se préoccupe des questions de collaboration internationale. Parmi les sujets traités, on citera entre autres l'échange de rapports d'inspection et l'enregistrement d'entreprises de révision étrangères. Le but de ces analyses est de comprendre les différents systèmes des Etats affiliés et d'en dégager des règles de bonne pratique.

Les avancées majeures sur le terrain de la reconnaissance internationale de l'ASR⁸⁸ ont été largement favorisées par l'intégration et par le positionnement de l'ASR sur la scène internationale. L'IFIAR demeure pour l'ASR une plateforme importante à plus d'un titre, notamment pour communiquer avec les autorités homologues et pour développer une stratégie de surveillance en phase avec les progrès de la surveillance de l'audit à l'échelon international. Compte tenu des ressources à disposition, l'ASR envisage d'intervenir également en 2012 à différents niveaux dans les débats menés au sein de l'IFIAR.

2.6 La crise financière et ses enseignements

La crise financière a déclenché tout un cortège d'implications. Elle a notamment suscité le débat sur la contribution que les auditeurs pourraient apporter pour éviter à l'avenir de telles crises. L'objectif des différentes propositions ou projets de régulation vise dans la plupart des cas à améliorer la qualité de la révision et à diluer quelque peu l'oligopole des quatre grands réseaux d'audit.

A ce propos, le Livre vert publié par la Commission européenne le 13 octobre 2010 a le mérite d'avoir suscité un large débat en proposant plusieurs solutions, dont certaines assez courageuses⁸⁹. La forte concentration du marché de l'audit des sociétés ouvertes au public a été identifiée comme risque majeur. Au printemps 2011, la Grande-Bretagne a publié un rapport détaillé sur les risques inhérents à la concentration du marché⁹⁰. Aux Etats-Unis, le

PCAOB est essentiellement préoccupé par les questions en relation avec les règles d'indépendance⁹¹ et l'amélioration de la transparence sur le marché de la révision⁹².

Le 30 novembre 2011, la Commission européenne a présenté un programme de mesures qui fait actuellement l'objet de délibérations au niveau des Etats membres et du Parlement européen⁹³. Ce projet comporte plusieurs dispositions dont l'impact reste important, notamment au niveau des règles d'indépendance, même s'il est atténué par rapport au Livre vert d'octobre 2010. Ainsi, ce projet prévoit par exemple que les entreprises d'intérêt public (en particulier les sociétés cotées, les banques et les compagnies d'assurance) doivent changer leur organe de révision tous les six ans (rotation réputée «externe»). En parallèle, l'organe de révision ne pourra plus fournir des prestations accessoires sans lien avec son mandat d'audit. Une autre mesure importante consiste à renforcer la surveillance exercée par les autorités européennes à l'endroit des cabinets d'audit. La Commission européenne propose de coordonner la surveillance des auditeurs dans le cadre de l'Autorité européenne des marchés financiers (ESMA). Elle envisage de créer un marché intérieur de la révision en introduisant un passeport européen pour les cabinets d'audit.

L'ASR suit attentivement les évolutions évoquées ci-dessus. Les innovations touchant en particulier à la législation européenne auront sans aucun doute des répercussions directes sur les entreprises de révision suisses, en particulier compte tenu de leurs ramifications tant régionales qu'internationales et de leur enregistrement auprès des Etats membres de l'UE⁹⁴.

⁸⁸ Cf. supra, chapitre 2.2 et 2.3.

⁸⁹ Livre vert de la Commission européenne du 13 octobre 2010 «Politique en matière d'audit: les leçons de la crise», COM (2010) 561 final.

⁹⁰ Auditors: Market concentration and their role, House of Lords, Select Committee on economic affairs, second report of session 2010–2011, Published by the Authority of the House of Lords, March 2011.

⁹¹ Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2, PCAOB Release No. 2011-007 October 11, 2011.

⁹² Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, PCAOB Release No. 2011-006, August 16, 2011.

⁹³ Propositions de la Commission européenne du 30 novembre 2011 pour une directive du Parlement européen et du Conseil modifiant la directive 2006/43/CE concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés COM (2011) 778 final et pour un règlement du Parlement européen et du Conseil relatif aux exigences spécifiques applicables au contrôle légal des comptes des entités d'intérêt public COM (2011) 779 final.

⁹⁴ Cf. supra, chapitre 2.2.3.

3 Agrément

3.1 Généralités

Physiques ou morales, toutes les personnes qui fournissent des prestations de révision au sens de la LSR doivent être agréées par l'ASR. L'entrée en vigueur de la LSR avait déclenché une avalanche de demandes d'agrément dans les premières années. Le nombre des demandes d'agrément s'est désormais stabilisé autour d'une moyenne de 50 demandes par mois (total pour l'exercice 2011: 605). Comme on l'avait déjà constaté les années précédentes, l'afflux de demandes a marqué un pic uniquement durant le mois qui suit les examens d'expert-comptable diplômé.

Les nouvelles demandes sont traitées avec diligence pour autant que le dossier soit complet au niveau des données et des justificatifs. Dans ce secteur, l'ASR a réorienté son activité dans le sens d'un helpdesk pour les personnes et les entreprises agréées. Elle est

en effet souvent sollicitée pour la mise à jour des enregistrements ou pour répondre à des questions techniques ou juridiques concernant l'agrément.

L'ASR a déjà amorcé ses préparatifs en vue de la prochaine vague de renouvellement des agréments, qui interviendra en 2013 (cf. infra 3.3.). Elle entend assurer un traitement aussi efficace que possible des demandes de renouvellement, tout en remplissant son mandat légal, lequel consiste à vérifier si les conditions d'agrément sont remplies, en particulier celles qui ont trait au système d'assurance-qualité interne⁹⁵.

3.2 Statistique

Figure 4:

Statistique des agréments au 31 décembre 2011⁹⁶:

Catégories d'agrément	Réviseurs	Experts réviseurs	Total au 31.12.2011	Total au 31.12.2010
Personnes physiques	2'177	5'519	7'696	7'253
Entreprises individuelles	386	468	854	826
Entreprises de révision	866	1'841	2'707	2'648
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ⁹⁷	–	21	21	21
Nombre total d'agréments	3'429	7'849	11'278	10'748

⁹⁵ Cf. infra, chapitre 4.3.

⁹⁶ Les statistiques se rapportent aux procédures conclues par une décision entrée en force. Les recours en suspens ne sont pas considérés. Le critère déterminant est le statut de la procédure d'agrément fin 2011.

⁹⁷ Cf. annexe 3.

A la fin de l'exercice sous revue, le nombre d'agréments provisoires se montait encore à 28 pour les personnes physiques, 27 pour les entreprises de révision et deux pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Ce bilan s'explique d'une part par un certain nombre de recours en suspens, qui ont directement ou indirectement des incidences sur les demandes d'agrément visées, d'autre part par le fait que l'évaluation et le traitement des demandes de personnes au bénéfice d'une formation étrangère, domiciliées à l'étranger pour certaines, demandent un investissement extrêmement important en termes de ressources⁹⁸.

Durant l'exercice sous revue, 43 demandes ont débouché sur un refus. Dans neuf cas, l'agrément a été octroyé non pas en qualité d'expert-réviseur comme demandé initialement, mais en qualité de réviseur. 74 demandes ont été retirées. L'ASR n'est pas entrée en matière sur deux dossiers pour cause de lacunes documentaires. Elle a par ailleurs prononcé 12 retraits d'agrément et 32 avertissements.

3.3 Renouvellement de l'agrément des entreprises de révision

3.3.1 Généralités

Les personnes physiques sont agréées pour une durée indéterminée, alors que les entreprises de révision sont agréées pour une durée de cinq ans (art. 3, al. 2, LSR). Une fois échu, l'agrément n'a plus d'effet et ne se renouvelle pas automatiquement. Il incombe à l'entreprise de révision de demander assez tôt le renouvellement de son agrément pour éviter la radiation (temporaire) de son inscription au Registre ASR. L'ASR a délivré les premiers agréments définitifs en 2008. Ces agréments arriveront donc à échéance en 2013. Les entreprises concernées seront invitées par l'ASR, environ six mois avant l'échéance, à remettre les informations et les pièces requises en temps voulu, pour autant que le renouvellement soit à l'ordre du jour. Elles n'ont aucune mesure à prendre si elles renoncent à l'agrément. L'ASR leur saurait néanmoins gré de communiquer le renoncement au renouvellement de l'agrément pour éviter tout travail inutile.

La loi définit les conditions à remplir par les entreprises de révision pour obtenir l'agrément initial. Ces conditions s'appliquent par analogie au renouvelle-

ment de l'agrément. Elles visent les personnes (art. 6, al. 1, let. a–c, LSR) et les structures organisationnelles (art. 6, al. 1, let. d, LSR). L'examen des demandes intervient en fonction des risques encourus. Les entreprises qui opèrent des révisions ordinaires sont soumises à un examen plus approfondi, en particulier en ce qui concerne le système d'assurance-qualité interne, que les entreprises qui opèrent seulement des contrôles restreints.

Les conditions d'agrément visant les personnes sont examinées par système interposé. Un examen complémentaire manuel intervient uniquement en cas d'exception, p. ex. lorsque les informations présentées sont contradictoires ou que les rattachements électroniques entre les enregistrements des personnes physiques et des entreprises de révision ne sont plus d'actualité. L'ASR examinera aussi, le cas échéant, le rapport entre collaborateurs agréés et collaborateurs sans agrément. Selon la loi, un cinquième au moins des personnes appelées à fournir des prestations de révision doit être au bénéfice de l'agrément nécessaire (art. 6, al. 1, let. b, LSR). En conséquence, au moins 20 % des heures facturées annuellement par l'entreprise de révision pour des prestations de révision doivent avoir été effectuées par des personnes au bénéfice de l'agrément nécessaire.

⁹⁸ Cf. *infra*, chapitre 4.4.

3.3.2 Système d'assurance-qualité interne

Le système de contrôle interne (SCI) est l'élément central des vérifications opérées dans le cadre du renouvellement de l'agrément. Les conditions applicables en la matière varient selon la catégorie d'agrément: les entreprises qui opèrent des révisions ordinaires doivent être au moins⁹⁹ conformes aux Normes d'audit suisses (NAS 220: contrôle qualité dans l'audit) de la Chambre fiduciaire. Les entreprises de révision qui opèrent exclusivement des contrôles restreints doivent être au moins conformes aux «Instructions sur l'assurance-qualité dans les petites et moyennes entreprises de révision» élaborées par les associations professionnelles.

L'entreprise de révision doit décrire son système d'assurance-qualité dans le cadre de sa demande d'agrément. Dans le cadre de l'agrément initial, elle devait remplir un questionnaire préparé à cet effet par l'ASR. Dans le cadre du renouvellement de l'agrément, elle doit remplir une version plus évoluée dudit questionnaire. L'ASR examine en détail les données ainsi collectées et les soumet à une analyse de plausibilité. En cas de doute ou de contradiction, elle demande des explications ou des justificatifs complémentaires. L'examen cible encore d'autres volets importants: conditions d'indépendance, programme de formation continue, contrôle subséquent interne¹⁰⁰. L'ASR examine les mesures et les procédures mises en place par l'entreprise de révision pour déterminer si elles sont praticables et adéquates. Elle vérifie aussi la conformité aux règles légales et professionnelles et demande des pièces complémentaires si nécessaire. Cet examen peut avoir point de mire par exemple la conformité aux règles d'indépendance¹⁰¹, le programme interne de formation et le contrôle de la formation continue des collaborateurs dans le domaine de la comptabilité et de l'audit, ou encore la documentation des contrôles subséquents internes.

celle-ci n'est pas en mesure de se doter d'un système d'assurance-qualité interne. Les modalités de ce système sont actuellement en cours de réévaluation. L'une des hypothèses en discussion consisterait à limiter l'application de la revue par les pairs aux entreprises qui opèrent des révisions ordinaires. Le délai imparti jusqu'au 31 août 2013 pour l'affiliation à un système de revue par les pairs sera très probablement encore une fois prolongé. Les entreprises qui ont reçu l'agrément sous réserve de leur affiliation à un tel système n'ont pour l'heure aucune disposition à prendre. L'ASR les informera dès que possible au sujet de la suite de la procédure.

⁹⁹ Les entreprises de révision qui opèrent des révisions ordinaires d'états financiers présentés selon les IFRS doivent dans tous les cas respecter les standards IAASB (ISQC 1 et ISA 220). Les entreprises de révision qui opèrent des révisions ordinaires d'états financiers présentés selon les US GAAP doivent tenir compte le cas échéant des prescriptions du PCAOB et de l'AICPA.

¹⁰⁰ Pour en savoir davantage, cf. FRANK SCHNEIDER/SEBASTIEN DERADA, Renouvellement de l'agrément des entreprises de révision: l'objectif de répondre aux exigences légales, in: L'Expert-Comptable Suisse 2011, 790 ss. (allemand), 794 ss. (français), et TREX, L'Expert Fiduciaire, 5/11, 284 ss. (allemand), 288 ss. (français).

¹⁰¹ Par exemple lorsque l'auditeur participe à la comptabilité dans le cadre d'un contrôle restreint.

3.3.3 Système de revue par les pairs (Peer Review)

Les entreprises de révision dans lesquelles une seule personne dispose de l'agrément nécessaire doivent, d'ici au 31 août 2013, se doter d'un système d'évaluation régulièrement menée par des professionnels de même rang (art. 9, al. 2, en rel. avec art. 49 OSRev). La revue par les pairs (Peer Review) est un système qui vise à confier l'assurance-qualité à une entité compétente externe à l'entreprise, lorsque

3.4 Demandes de personnes ayant une formation étrangère

L'examen des demandes d'agrément déposées par des personnes au bénéfice d'une formation étrangère nécessite toujours un travail administratif considérable¹⁰². Parmi les questions épineuses à résoudre, on mentionnera en particulier la comparabilité des formations suisses et étrangères ou la question de la réciprocité du droit dans l'Etat dont provient le diplôme considéré. L'examen de la comparabilité de la formation étrangère et des autres conditions d'agrément est désormais réalisé seulement si une demande d'agrément a été concrètement déposée. L'ASR ne propose plus de démarches exploratoires à propos des questions d'équivalence et de réciprocité du droit. Aussi, cette démarche ne démarrera que si les informations et les documents nécessaires sont présentés. Pour éviter au candidat des frais et des efforts inutiles, l'ASR renonce dans un premier temps à exiger la preuve des connaissances du droit suisse. Le candidat doit se présenter à l'examen ad hoc d'Educaris SA une fois qu'il est établi que les autres conditions d'agrément sont remplies. L'agrément est octroyé dans tous les cas après que toutes les conditions d'agrément sont remplies.

Les candidats à l'agrément peuvent contribuer dans une large mesure à simplifier le travail de l'ASR, et donc à raccourcir la durée de traitement des demandes présentées sur la base d'un diplôme étranger. Il est important de remplir de manière détaillée et complète le questionnaire figurant sur la page web de l'ASR pour l'évaluation de l'équivalence et de le déposer avec toutes les annexes requises. Les traductions des documents et des règlements pertinents peuvent également être utiles lorsque les documents sont rédigés dans une autre langue que les langues nationales officielles ou l'anglais. L'ASR se réserve le droit de demander une traduction si celle-ci n'est pas automatiquement livrée lors de l'introduction de la requête.

L'ASR a encore complété la liste des formations étrangères comparables (en particulier avec l'Irlande, les Philippines et la Turquie) et a donc agréé les candidats concernés.

Figure 5:

Liste des formations étrangères jugées comparables au 31 décembre 2011

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

3.5 Comparaison des registres

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a comparé le registre ASR à ceux des registres cantonaux du commerce afin de détecter les personnes et les entreprises inscrites au registre du commerce sans avoir reçu l'agrément de l'ASR. Dans un premier temps, l'ASR a filtré environ 400 inscriptions d'organes de révision non agréés. Ce nombre d'apparence très élevée s'explique d'abord par le fait que le registre du commerce comporte bon nombre d'inscriptions désuètes. Dans un deuxième temps, les offices cantonaux du registre du commerce ont pour tâche de déterminer combien d'inscriptions correspondent encore à la réalité.

¹⁰² Les personnes qui peuvent justifier d'une formation étrangère comparable à l'une des formations suisses reconnues (cf. art. 4, al. 1, let. a–c, LSR), de la pratique professionnelle nécessaire et des connaissances requises en droit suisse remplissent les exigences en matière de formation et d'expérience professionnelle pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine prévoit cette équivalence ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité (art. 4, al. 2, let. d, LSR).





Lorsque l'organe de révision démissionne ou est remplacé, ou que la société cliente renonce au régime de la révision (opting-out: art. 727c CO), le registre du commerce n'est pas systématiquement mis à jour, d'où un certain différentiel. L'organe de révision n'a certes pas pour vocation de veiller à cette mise à jour. Mais il a un intérêt majeur à ce que son inscription soit adaptée aussi rapidement que possible à la réalité. Un changement de situation dont l'inscription au Registre du commerce est légalement requise (cf. art. 45, al.1, let. p, en rel. avec art. 62 ORC), mais qui n'a pas été effectuée, on ne peut pas être invoqué face à un tiers, à moins de pouvoir prouver que ce tiers en était bien informé (art. 933, al. 2, CO). Si l'organe de révision reste inscrit en tant que tel au registre du commerce, un tiers pourrait croire, du moins au vu des apparences, que l'organe de révision inscrit est toujours responsable de la révision des états financiers de l'entreprise (art. 755 CO). La mise à jour du registre du commerce ne relève pas de la compétence exclusive du conseil d'administration de l'entreprise révisée. Elle peut aussi être demandée de manière autonome par l'organe de révision (cf. art. 938b, al. 2, CO).

Lorsqu'une société ne possède pas tous les organes prescrits ou qu'un de ses organes n'est pas composé conformément à la loi (tel serait p. ex. le cas d'un organe de révision non agréé), on est en présence d'une lacune d'organisation (cf. art. 731b, al. 1, CO). Dans ce cas, un actionnaire, un créancier ou le préposé au registre du commerce peut requérir du juge qu'il prenne les mesures nécessaires. Le juge peut notamment:

- fixer un délai à la société pour rétablir la situation légale, sous peine de dissolution;
- nommer l'organe qui fait défaut ou un commissaire;
- prononcer la dissolution de la société et ordonner sa liquidation selon les dispositions applicables à la faillite.

Le fait de fournir des prestations en matière de révision sans l'agrément requis est un délit punissable (art. 40, al. 1, let. a, LSR). Si des indices laissent présumer que des révisions sont ou ont été effectuées sans l'agrément requis, l'ASR prend d'office les dispositions nécessaires pour déterminer la nature

exacte des faits. En cas d'infraction, elle est tenue de le communiquer aux autorités de poursuite pénales compétentes (cf. art. 24, al. 3, LSR). Si, dans une telle situation, la personne physique concernée dépose ultérieurement une demande d'agrément, il faut se demander si elle peut encore fournir toutes les garanties requises pour l'exercice de la révision alors qu'elle a commis une infraction grave au droit de la révision (art. 4 OSRev).

Après tri et analyse des données, l'ASR ou le registre du commerce cantonal compétent prendra contact courant 2012 avec les personnes et les entreprises inscrites au registre du commerce en qualité d'organe de révision sans agrément. Il ne s'agit pas de présumer que ces destinataires ont commis une infraction, mais bien plutôt de tirer au clair la situation. Les entités concernées ont l'obligation de coopérer (art. 14 OSRev).

3.6 Obligations de communiquer et de collaborer

Dès le dépôt de la demande d'agrément et pendant toute la durée de l'agrément, les personnes et entreprises agréées ont des obligations de communiquer et de collaborer¹⁰³. L'expérience de l'ASR montre que le respect de ces obligations et la mise à jour des données du registre ASR doivent être encore améliorés dans de nombreux cas. Par exemple, les mutations (entrées et sorties) de personnel ne sont souvent pas inscrites ou pas inscrites en temps utile dans le registre ASR. En conséquence, les rattachements électroniques des personnes physiques avec l'entreprise concernée ne sont plus d'actualité. L'entreprise de révision ne respecte donc pas toutes les conditions d'agrément exigées par la loi sans qu'il ne soit nécessaire de procéder à des vérifications complémentaires. L'ASR a également constaté que les coordonnées de contact ne sont parfois pas à jour, p. ex. le domicile d'une personne physique ou le siège d'une entreprise, les numéros de téléphone et les adresses email. Dans ce cas, l'ASR ne peut plus joindre les personnes ou les entreprises concernées sans engager des recherches à grande échelle. Le risque résultant est que d'importantes

¹⁰³ Detaillierte Informationen dazu finden sich auf der Website der RAB, Rubrik «Häufige Fragen».

informations ne puissent être transmises en temps voulu aux titulaires d'agrément, ce qui peut avoir des effets perturbateurs, en particulier sur le renouvellement de l'agrément des entreprises de révision¹⁰⁴. Il est par conséquent important que les données inscrites au registre ASR soient tenues à jour.

On rappellera en outre que l'infraction aux obligations de communiquer et de collaborer constitue un délit punissable (art. 39 LSR, art. 45 OSRev)¹⁰⁵.

3.7 Indépendance de l'organe de révision

3.7.1 Généralités

L'indépendance de l'auditeur est fondamentale. Elle relève de la déontologie professionnelle. L'ASR a défini que le contrôle du respect des règles d'indépendance sera prioritaire dans ses activités de surveillance 2012¹⁰⁶. Les règles d'indépendance sont déterminantes pour toute personne physique ou morale agréée. Elles sont indissociables de l'exercice du métier d'auditeur. L'ASR ne contrôle pas les entreprises de révision qui ne sont pas soumises à la surveillance de l'Etat. Toutefois, elle est tenue d'enquêter en cas d'infraction présumée aux règles d'indépendance. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a ainsi été amenée à prendre sous la loupe quelque 30 constellations de cette nature. Ces examens ont été déclenchés par un constat (fortuit) de l'ASR ou par un avis de tiers.

La conformité de l'organe de révision aux règles d'indépendance¹⁰⁷ détermine l'évaluation des garanties pour une activité de révision irréprochable. Il s'agit là d'une condition d'agrément qui doit être satisfaite en permanence¹⁰⁸. Les infractions aux règles d'indépendance suscitent des doutes sérieux quant à la possibilité d'exercer le métier d'auditeur avec toute la crédibilité et la fiabilité nécessaires et de respecter les obligations dévolues à l'organe de révision. Les infractions graves aux règles d'indépendance peuvent déboucher sur le retrait de l'agrément. Les règles d'indépendance jouent un rôle central dans l'exercice du métier d'auditeur, raison pour laquelle l'ASR garde la conformité auxdites règles en point de mire.

¹⁰⁴ Cf. infra, chapitre 4.3.

¹⁰⁵ Les infractions aux obligations de communiquer et collaborer peuvent être sanctionnées d'une amende pouvant s'élever jusqu'à 100'000 francs. Elles constituent également des infractions au droit de la révision. Outre d'éventuelles conséquences d'ordre pénal, des infractions répétées ou graves au droit de la révision peuvent aussi avoir des conséquences administratives et se répercutent sur l'appréciation de la capacité de la personne physique concernée à garantir un exercice irréprochable du métier d'auditeur. Dans le cas d'une entreprise de révision, l'infraction aux obligations d'annoncer et de communiquer pose la question de savoir si le système d'assurance-qualité interne répond aux exigences légales et si sa mise en œuvre est efficace.

¹⁰⁶ Cf. supra, chapitre 1.10.

¹⁰⁷ Cf. en particulier article 728 et article 729 CO.

¹⁰⁸ Cf. supra, chapitre 3.4.

«L'indépendance est fondamentale en termes de déontologie professionnelle.»

La conformité aux règles d'indépendance présente plusieurs aspects. Tout d'abord, ces règles doivent être respectées aussi bien dans les faits (in fact) qu'en apparence (in appearance). Il faut donc éviter toute situation face à laquelle l'observateur lambda doté d'une expérience générale devrait arriver à la conclusion que l'indépendance est rompue¹⁰⁹. La révision irréprochable d'états financiers correctement présentés par un organe de révision réellement indépendant n'a malgré tout aucune valeur pour un observateur tiers dès lors que l'indépendance lui paraîtrait restreinte. Le critère décisif n'est pas ce que l'observateur lambda sait objectivement, mais la manière dont il apprécierait subjectivement, sur la base de son expérience générale, une éventuelle atteinte à l'indépendance à partir du moment où il aurait connaissance de faits significatifs.

La loi donne une liste de configurations inconciliables avec l'indépendance et qui entraînent une restriction au moins apparente de l'indépendance (art. 728, al. 2, ch. 1–7, CO). De plus, l'auditeur doit se conformer aux règles de déontologie professionnelles¹¹⁰. L'organe de révision qui opère des contrôles restreints doit, par analogie, respecter avec autant de rigueur les règles d'indépendance que les entreprises opérant des révisions ordinaires. Les configurations inconciliables avec les règles d'indépendance s'appliquent par analogie au secteur du contrôle restreint, conformément à la doctrine et à la jurisprudence. La participation à la comptabilité et d'autres prestations fournies à la société révisée constituent l'unique exception, admise pour autant que certaines conditions soient respectées (art. 729, al. 2, CO).

3.7.2 Participation à la comptabilité dans le cadre du contrôle restreint

L'ASR a publié sur son site Internet des informations concernant les principes à respecter en cas de participation à la comptabilité et en cas de prestations accessoires pour la société à réviser¹¹¹. Il ne s'agit pas de directives contraignantes, mais plutôt de l'opinion de l'ASR sur les modalités à mettre en œuvre dans le cadre d'un sujet pour lequel elle reçoit régulièrement des questions. Il s'agit de résumer ici les principes essentiels qui prévalent en la matière.

Selon la loi (art. 729, al. 2, CO), la participation à la comptabilité est certes licite, mais cela veut dire a contrario que la tenue complète et autonome de

la comptabilité par l'organe de révision (au sens d'une externalisation totale) n'est pas autorisée. Il faut donc veiller à ce que le conseil d'administration de l'entreprise révisée reste obligatoirement responsable de tous les éléments critiques des états financiers (exemples: amortissements, réajustements de valeur, provisions, activation de certains coûts, réévaluation, modification des règles de présentation des comptes) (art. 716a CO). Le conseil d'administration ne doit en aucun cas déléguer cette compétence décisionnelle à l'organe de révision. La propriété intellectuelle des états financiers doit rester aux mains de l'entreprise révisée. L'organe de révision doit se limiter à prêter assistance pour l'établissement des comptes annuels, mais ne doit pas établir lui-même ces comptes annuels, ni dans leur intégralité, ni dans leurs parties essentielles.

L'organe de révision est appelé à séparer strictement son organisation pour que la direction opérationnelle de la division en charge de la révision et celle de la division fournissant l'assistance à la comptabilité et les prestations connexes ne soient pas confiées à la même personne ou au même groupe de personnes. De plus, les personnes qui prêtent assistance à la comptabilité ou qui fournissent d'autres prestations ne doivent pas être habilitées à donner des directives aux membres de l'équipe de révision.

Pour compléter la séparation des ressources humaines, il faut veiller à ce que les personnes qui participent aux travaux de comptabilité ou qui fournissent des prestations accessoires pour la société révisée soient exclues de l'équipe et de la mission d'audit concernant cette société.

La Chambre fiduciaire s'est emparée de la question de la participation à la comptabilité dans un avis publié le 26 octobre 2011¹¹². Cet avis présente des divergences de fond par rapport aux éléments défendus par l'ASR, en particulier en ce qui concerne la licéité de l'externalisation complète de la comptabilité auprès de l'organe de révision.

¹⁰⁹ Cf. message du 23 juin 2004 du Conseil fédéral concernant la modification du code des obligations (obligation de révision dans le droit des sociétés) et la loi fédérale sur l'agrément et la surveillance des réviseurs, FF 2004 3745 ss.

¹¹⁰ En particulier les Directives sur l'indépendance (Dsl) de la Chambre fiduciaire, édition 2007.

¹¹¹ Cf. question fréquente «Indépendance de l'organe de révision dans le cadre du contrôle restreint», (www.revisionsaufsichtsbehörde.ch; site web/page d'accueil, 18.07.2011)

¹¹² Chambre fiduciaire, «Contrôle restreint et participation à la tenue de la comptabilité», in: L'Expert-Comptable Suisse 2011, 1000 ss. (allemand), 1004 ss. (français).

3.7.3 Autres éléments inconciliables

La revue de toutes les configurations inconciliables avec les règles d'indépendance mènerait trop loin. Dans sa pratique, l'ASR rencontre des configurations similaires, ce qui lui permet de dégager la typologie des infractions les plus fréquentes aux règles d'indépendance.

L'ASR constate fréquemment des relations étroites entre l'auditeur responsable de la mission et un membre du conseil d'administration, une personne qui exerce une fonction décisionnelle ou un actionnaire important de la société révisée (cf. art. 728, al. 2, ch. 3, CO). Il faut rappeler ici que les règles d'indépendance ne s'appliquent pas seulement à l'auditeur responsable de la mission, mais à toute personne participant à cette mission. Si l'organe de révision est une société de personnes ou une personne morale, les règles d'indépendance s'appliquent également aux membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration et aux personnes qui exercent des fonctions décisionnelles (art. 728, al. 3, CO). Compte tenu des dispositions susmentionnées, la configuration est illicite lorsque, par exemple, deux associés exploitent ensemble une fiduciaire et qu'un des deux partenaires exploite en parallèle son propre cabinet d'audit, par le biais duquel il révisé des sociétés dans lesquelles son associé siège par exemple au conseil d'administration.

La condition d'indépendance n'est pas davantage satisfaite en présence de parties liées à l'organe de révision, aux personnes participant à la mission, aux membres de l'organe supérieur de direction ou d'administration ou à d'autres décideurs (art. 728, al. 5, CO). Par exemple, l'indépendance est incompatible avec le fait qu'un membre de famille ou un parent proche occupe au sein de la société révisée une fonction lui permettant d'influencer la tenue de la comptabilité. Supposons par exemple que le mari de l'auditrice occupe une fonction dirigeante au sein du service de comptabilité de la société révisée: l'indépendance n'est plus possible, du moins en apparence, et ce facteur revêt ici une importance majeure.

Le contrôle croisé d'une entreprise de révision A par une entreprise de révision B, elle-même révisée par l'entreprise A, débouche aussi sur une configuration illicite. Il en va de même pour les constellations qui aboutissent à une révision croisée indirecte. Ce type de configuration est beaucoup moins fréquent, surtout que les nouvelles Directives sur l'indépendance de la Chambre fiduciaire le mentionnent expressis verbis depuis le 1er janvier 2011¹¹³.

3.8 Nouveaux seuils pour la révision ordinaire

Le 17 juin 2011, les Chambres fédérales ont entériné une modification du droit de la révision, concernant les seuils de référence du contrôle ordinaire. Les valeurs seuils ont passé de 10 à 20 millions de francs pour le total du bilan, de 20 à 40 millions de francs pour le chiffre d'affaires et de 50 à 250 emplois à plein temps (art. 727, al. 1, ch. 2, CO). Les nouvelles valeurs seuils sont en vigueur depuis le 1er janvier 2012 et s'appliquent donc à la révision des états financiers des exercices débutant le 1er janvier 2012 ou ultérieurement.

La méthode de calcul reste la même: la société est soumise à la révision ordinaire à partir du moment où deux seuils au moins sont dépassés pendant deux exercices consécutifs. Les valeurs de référence sont celles de l'exercice en cours et celles de l'exercice précédent, conformément à la volonté du législateur et du Conseil fédéral. Ainsi pour l'exercice 2012, il faut tenir compte des valeurs 2012 (exercice en cours) et 2011 (exercice précédent). Tout effet rétroactif est exclu sur les exercices 2011 et antérieurs¹¹⁴.

Les nouveaux seuils n'ont pas d'incidence directe sur l'agrément des réviseurs et des experts-réviseurs. En revanche, ils vont modifier la pratique de l'audit liée aux deux types d'agrément: à partir de l'exercice 2012, les personnes et les entreprises au bénéfice d'un agrément en qualité de réviseur pourront contrôler les états financiers des sociétés qui dépassent les anciens seuils 10-20-50, mais qui restent en-dessous des nouveaux seuils 20-40-250.

¹¹³ Cf. ch. IV, let. C, alinéa 3, Directives sur l'indépendance, 2007.

¹¹⁴ Cf. Question fréquente, version du 27 octobre 2011 «Contrôle restreint ou ordinaire (critères de taille)?» site web ASR.

3.9 Révision du droit comptable

Le 23 décembre 2011, les Chambres fédérales ont entériné la révision totale du droit comptable. Le Conseil fédéral avait présenté fin 2007 déjà un message concernant la révision du droit de la société anonyme et du droit comptable¹¹⁵, dans lequel il présentait les quatre objectifs de cette révision: amélioration de la gouvernance d'entreprise, flexibilisation des structures financières, mise à jour des prescriptions régissant l'assemblée générale, modernisation de la comptabilité et de la présentation des comptes. L'initiative populaire «contre les rémunérations abusives» a entraîné la mise en suspens du projet de révision. La partie concernant le droit comptable a été désolidarisée et menée à terme par le Parlement.

Le nouveau droit comptable est une refonte complète des anciennes dispositions relatives à la tenue de la comptabilité et à la présentation des comptes, même si le Parlement a considérablement affaibli le projet. Le nouveau droit instaure un régime uniforme pour toutes les formes juridiques du droit privé. Les exigences applicables aux entreprises sont modulées en fonction de leur importance économique. Les dispositions spécifiques à la forme juridique sont abrogées (p. ex. art. 662 ss. CO pour les sociétés anonymes). Le nouveau texte de loi comporte des dispositions générales applicables à tous les acteurs soumis à l'obligation de tenir une comptabilité et de présenter des états financiers (art. 957 ss. CO). De l'avis du Conseil fédéral et du Parlement, ces dispositions reflètent le statu quo en ce qui concerne la tenue de la comptabilité et la présentation des comptes d'une PME bien gérée. Le nouveau dispositif est plus important pour les grandes entreprises (art. 961 ss. CO) et les groupes (art. 963 ss. CO). Dans certaines cas, il faut présenter les comptes annuels selon le CO et selon un autre système reconnu de présentation des comptes (art. 962 s. CO; p. ex. Swiss GAAP RPC ou IFRS). Cette deuxième présentation reflète la situation économique effective de l'entreprise («fair presentation»).

Le Parlement a introduit une disposition relative à la responsabilité de l'ASR en annexe au nouveau droit comptable. Jusqu'ici, l'ASR se référait à la loi du 14 mars 1958 sur la responsabilité de la Confédération, des membres de ses autorités et de ses fonctionnaires (LRCE, RS 170.32): si un organe ou un employé de l'ASR cause sans droit, dans l'exercice de son activité, un dommage à un tiers, l'ASR est responsable envers le lésé conformément à la loi sur la responsabilité (cf. art. 19 LRCE).

Du point de vue juridique et objectif, cette responsabilité intégrale crée un déséquilibre notoire dans la mesure où une entreprise soumise à la surveillance de l'Etat peut commettre une faute grave, tandis qu'on ne peut reprocher à l'autorité de surveillance que de légères infractions aux devoirs de fonction. Un raisonnement similaire avait motivé le Parlement en 2009 déjà à introduire une clause de responsabilité particulière à l'égard de la FINMA. Le Conseil fédéral et le Parlement ont décidé de traiter la FINMA et l'ASR sur pied d'égalité en matière de responsabilité, compte tenu des similitudes entre les deux sphères d'activité et leur collaboration dans le cadre de la surveillance des entreprises de révision. La responsabilité de l'ASR, de ses organes, de son personnel et des éventuels tiers mandatés sera toujours régie par la loi sur la responsabilité. Mais, à l'instar de la FINMA, l'ASR ne verra sa responsabilité mise en cause que si elle enfreint ses obligations fondamentales et que le préjudice n'est pas imputable à un manquement grave d'un réviseur, d'un expert-réviseur ou d'un cabinet d'audit (art. 36a LSR, pas encore en vigueur). Cette réglementation s'applique également aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat de même qu'aux personnes et aux entreprises qui ont besoin de l'agrément de l'ASR, mais qui ne l'ont pas encore reçu¹¹⁶.

Le Conseil fédéral n'a pas encore fixé la date d'entrée en vigueur du nouveau droit comptable.

¹¹⁵ Message du 21 décembre 2007 du Conseil fédéral concernant la révision du code des obligations (droit de la société anonyme et droit comptable; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce) (FF 2008 1407 ss.).

¹¹⁶ Message du 21 décembre 2007 du Conseil fédéral concernant la révision du code des obligations (droit de la société anonyme et droit comptable; adaptation des droits de la société en nom collectif, de la société en commandite, de la société à responsabilité limitée, de la société coopérative, du registre du commerce et des raisons de commerce) (FF 2008 1407 ss.).

4 Jurisprudence

4.1 Introduction

A l'instar de l'année 2010, cette année a été fructueuse en termes d'arrêts rendus par le Tribunal administratif fédéral (TAF). En effet, cette instance judiciaire a rendu 1 arrêt relatif à la condition de la formation, 8 arrêts en matière de pratique professionnelle et 7 arrêts portant sur la condition de la réputation irréprochable. Il s'est également déterminé sur la légalité des avertissements prononcés par l'ASR ainsi que sur diverses questions d'ordre procédural. Le Tribunal fédéral (TF) a également eu l'occasion de rendre un arrêt portant sur la condition de la formation professionnelle et trois arrêts relatifs à la condition de la réputation irréprochable. Il sera exposé ci-dessous les principales considérations de ces instances judiciaires et, singulièrement, les diverses précisions apportées dans l'interprétation des conditions d'agrément.

4.2 Formation

Il résulte des art. 4 et 5 LSR que toute personne souhaitant requérir un agrément, qu'il soit d'expert-réviseur ou de réviseur, doit démontrer qu'elle satisfait en particulier aux exigences en matière de formation. L'art. 4, al. 2, let. d, LSR régit les diplômes étrangers. Selon cette disposition, le titulaire d'un diplôme étranger satisfait aux conditions d'agrément s'il atteste d'une formation analogue à celles mentionnées aux let. a à c de l'art. 4, al. 2, LSR, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'il a les connaissances du droit suisse, pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoit ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité.

Dans son seul arrêt relatif à la condition de la formation¹¹⁷, le TAF a analysé la question de la réciprocité et sa compatibilité avec le droit fondamental à la liberté économique. Dans cette affaire, le recourant disposait d'un «Bachelor of Science in Business Administration» de l'Université de l'Etat de Californie. Il était en outre autorisé, dans cet Etat, à travailler en qualité de «Certified Public Accountant» (CPA). Il disposait par ailleurs d'un agrément provisoire délivré par l'ASR. Le Tribunal a tout d'abord exposé, ce qui n'était d'ailleurs pas contesté dans le cas particulier, qu'il n'existait aucun traité international avec les Etats-Unis dans ce domaine et que ce dernier pays n'accordait pas la réciprocité pour les personnes disposant d'une formation suisse selon la LSR. Il a en outre retenu que le refus d'agrément en raison de

l'absence de réciprocité de l'Etat ayant délivré le diplôme ne violait pas le droit à la liberté économique. Il a suivi l'opinion de l'ASR selon laquelle la condition de la réciprocité avait pour but d'assurer au titulaire de diplôme suisse l'accès au marché de la révision à l'étranger et était donc d'intérêt public. En outre, le refus de l'agrément dans ces conditions ne portait pas une atteinte disproportionnée à la liberté économique de l'intéressé.

Dans ce même arrêt, le TAF a également précisé que rien ne justifiait, dans le cas particulier, de suspendre la procédure et ainsi de permettre au recourant de conserver son agrément provisoire, le temps pour lui de passer les examens en vue d'être autorisé par l'«Association of Chartered Certified Accountants» (ACCA) à exercer l'activité d'expert-comptable en Angleterre (la réciprocité existant dans ce pays).

De même, le TF s'est penché sur la condition de la formation, singulièrement sur la question de savoir si le «Master of advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique» était un titre au sens de l'art. 4, al. 2, let. c, LSR¹¹⁸. Il a estimé qu'il ne s'agissait pas, dans le cas particulier, de déterminer si ce titre de formation était équivalent à l'un de ceux mentionnés dans la LSR¹¹⁹ mais de définir si ce master faisait partie de ces titres, de sorte qu'il lui était possible d'entrer en matière sur le recours. Il a ensuite considéré que les méthodes d'interprétation littérale, historique et systématique des dispositions de la LSR n'étaient que peu concluantes, si bien qu'il fallait, dans le cas particulier, se fonder essentiellement sur l'interprétation téléologique de l'art. 4, al. 2, let. c, LSR. Cette méthode d'interprétation l'a conduit à considérer que le «Master of advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique» est un diplôme au sens de cette dernière disposition.

¹¹⁷ Arrêt du TAF B-8732/2010 du 22 septembre 2011 (pas encore entré en force).

¹¹⁸ Arrêt du TF 2C_731/2010 du 16 novembre 2011.

¹¹⁹ Si tel avait été le cas, le TF aurait dû renoncer à entrer en matière sur le recours conformément à l'art. 83, let. t, de la loi du 17 juin 2005 sur le Tribunal fédéral (LTF, RS 173.110), dès lors qu'il n'est pas compétent pour statuer lorsque le litige porte sur l'évaluation des capacités du recourant.

4.3 Pratique professionnelle

Dans les différents arrêts rendus en 2011, le TAF a fourni des précisions sur les notions de révision interne, controlling, de comptabilité interne et de «Laienrevision» ainsi que la mesure dans laquelle ces activités doivent être prises en compte. Il a aussi davantage défini la portée de la notion de supervision. Le Tribunal a enfin complété sa jurisprudence relative à l'interprétation de la clause de rigueur de l'art. 43, al. 6, LSR.

4.3.1 Révision interne, controlling, comptabilité interne, «Laienrevision»

Le TAF s'est penché à deux reprises sur la reconnaissance d'une activité de révision interne comme une pratique professionnelle au sens de la LSR.^{120,121} Il a relevé de manière générale que la révision interne exercée et démontrée par un candidat à l'agrément doit, dans une mesure importante, être similaire à celle de la révision externe pour être admise au titre de la révision comptable. Le Tribunal a retenu une telle similitude dans le cas d'une personne qui exerçait une fonction de «Financial Controller» et qui avait exercé des activités d'audit similaires à celles d'un auditeur dans le cadre de fusions et acquisitions d'entreprises par son groupe. Par ailleurs, selon l'instance judiciaire, en matière de révision interne, il ne saurait être tenu compte des exigences actuelles lorsqu'il s'agit d'analyser une activité effectuée entre 1987 et 1993¹²². Le TAF a en revanche nié une telle similitude à un demandeur d'agrément, fonctionnant en qualité de comptable, qui n'avait rapporté la preuve que du fait qu'il avait participé à l'établissement des comptes annuels et collaboré à l'audit des comptes avec les réviseurs externes¹²³.

S'agissant de l'activité de controlling, le Tribunal a retenu que, contrairement à la révision comptable, le but de cette activité n'est pas de contrôler de manière indépendante si les comptes sont conformes à la loi et aux statuts. Le controlling a bien plutôt pour rôle d'assurer, de manière générale, la bonne marche des affaires de l'entreprise en surveillant les déviations par rapport au but fixé par l'entreprise, les dépassements de budget ou encore les inefficiences au sein de l'entreprise. Ainsi et en principe, une telle activité n'est pas assimilable à la révision comptable. Dans le cas particulier, le demandeur n'a pas pu rapporter la preuve que l'activité qu'il avait lui-même exercée à ce titre présentait d'importantes similitudes avec la révision comptable si bien qu'elle n'a pas été reconnue à ce titre¹²⁴.

Le TAF s'est aussi penché sur la notion de comptabilité interne. Il a estimé que la législation sur la surveillance de la révision ne contient aucune distinction entre comptabilité interne (Management accounting) et externe (Financial accounting) ni même de définition de la notion de comptabilité. A la suite d'une analyse détaillée, le Tribunal parvient à la conclusion que le législateur a délibérément renoncé à restreindre la notion de comptabilité lorsqu'il s'agit de déterminer la pratique professionnelle des candidats à l'agrément. Ainsi, une pratique professionnelle acquise en comptabilité interne doit être prise en compte quand bien même elle n'a pas été acquise simultanément à une pratique de comptabilité externe¹²⁵.

En ce qui concerne enfin les «Laienrevision», c'est-à-dire les révisions non prévues par la loi, le Tribunal a estimé que le seul fait que la révision ne soit pas prévue expressément par la loi (en l'occurrence, il s'agissait de révisions d'associations non soumises à l'obligation de révision), n'exclut pas, per se, qu'une telle activité puisse être assimilée à la révision comptable légale. Le demandeur doit toutefois rapporter la preuve que les travaux effectués sont similaires à ceux d'une révision comptable. Le Tribunal estime cependant, qu'en telle occurrence, une telle activité ne peut être prise en compte au titre de la pratique professionnelle en matière de révision comptable tout au plus que dans la mesure où elle a été exercée en parallèle avec d'autres mandats¹²⁶.

4.3.2 Notion de supervision

La LSR exige qu'une partie de la pratique professionnelle acquise par un candidat à l'agrément soit dans les domaines de la comptabilité et la révision comptable et sous la supervision d'une personne qualifiée (cf. art. 4, al. 4 et 5, al. 2, LSR). L'art. 7 OSRev définit la notion de supervision. Celle-ci est admise lorsque le demandeur d'agrément a travaillé de manière formellement subordonnée, sous les ordres d'un spécialiste satisfaisant aux conditions légales.

¹²⁰ Arrêts du TAF B-5668/2010 du 7 avril 2011 et B-7516/2009 du 6 juillet 2011.

¹²¹ Le TAF a fourni des définitions des notions de comptabilité, révision externe et interne et controlling respectivement dans les arrêts suivants : B-639/2010 du 7 juillet 2011, consid. 7.2.2, B-5668/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.1 ; B-7516/2009 du 6 juillet 2011, consid. 5.1.4 et B-3737/2010 du 12 octobre 2011, consid. 5.4.1.

¹²² Arrêt du TAF B-5668/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.3.4.

¹²³ Arrêt du TAF B-7516/2009 du 6 juillet 2011 consid. 5.1.4.

¹²⁴ Arrêt du TAF B-3737/2010 du 12 octobre 2011 consid. 5.4.1.

¹²⁵ Arrêt du TAF 639/2010 du 7 juillet 2011 consid. 7.2.

¹²⁶ Arrêt du TAF B-7516/2009 du 6 juillet 2011 consid. 5.1.5.

L'on relèvera tout d'abord que l'instance judiciaire a confirmé la pratique de l'ASR sur deux points. Ainsi, elle a d'une part admis que l'exigence de la supervision doit porter sur les deux domaines de la comptabilité et de la révision¹²⁷. D'autre part, elle a estimé que l'ASR n'a pas outrepassé ses compétences en exigeant que 10 % d'un temps complet au minimum soit consacré à la révision comptable. Elle a d'ailleurs même laissé ouverte la question de savoir si, avec ce faible pourcentage dans la révision, le but de la LSR (soit garantir une exécution régulière et la qualité des prestations de révision) est vraiment assuré¹²⁸.

En 2010, le TAF a précisé qu'un rapport de subordination formelle au sens de la législation sur la surveillance de la révision peut exister quand bien même le demandeur d'agrément et le superviseur allégué siègent au sein du conseil d'administration. Il s'est référé pour cela sur la théorie de la double relation juridique fondée d'une part sur le droit des sociétés et, d'autre part, sur le droit du travail¹²⁹. Dans un arrêt rendu cette année, le Tribunal a fait encore un pas de plus. Le demandeur, qui fonctionnait en qualité d'administrateur délégué et détenait entre 70 et 80 % des parts de la société a invoqué, au sein de celle-ci, une pratique professionnelle supervisée par le président du conseil d'administration. La Cour a estimé que cet état de fait n'exclut pas l'existence d'un contrat de travail (contrat de travail oral en l'espèce) et un rapport de subordination du moment qu'il n'est pas seul actionnaire et administrateur unique de la société. De son point de vue, le fait que le demandeur puisse diriger la société par le truchement de l'Assemblée générale, ne change rien au fait qu'il est tenu aux instructions du conseil d'administration. Le Tribunal a ainsi admis l'existence d'un rapport de subordination¹³⁰.

Le TAF a en revanche refusé de reconnaître un lien de subordination formelle dans le cas d'un demandeur d'agrément fonctionnant en qualité de directeur des finances et de l'administration d'une société sœur sise en Suisse et se prévalant d'une supervision par une personne fonctionnant au sein de la société mère sise à l'étranger. Il a retenu d'une part qu'une telle position implique une certaine autonomie et, d'autre part, qu'une telle situation peut tout au plus conduire à une subordination de fait pour certains domaines, mais pas de subordination formelle au sens de la LSR et de l'OSRev. Par ailleurs, il est à son avis difficile de concevoir, compte tenu de l'éloignement des personnes concernées, une réelle supervision de l'activité du demandeur¹³¹.

Enfin, la Cour a jugé que lorsque le demandeur d'agrément et son superviseur sont dans une relation de mandat, la supervision au sens de la législation sur la surveillance de la révision ne peut exister que dans la mesure où le demandeur agit en qualité de mandataire et sur la base d'instructions données par le mandant; ce dernier fonctionnant comme superviseur. Si la relation est inversée, un rapport de subordination formelle ne saurait exister¹³².

4.3.3 Clause de rigueur

Selon l'art. 43, al. 6, LSR, l'ASR 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 de révision peuvent être fournies de manière irréprochable sur la base d'une expérience pratique de plusieurs années. L'art. 50 OSRev précise les conditions à satisfaire pour les personnes physiques désireuses d'être agréées en tant qu'expert-réviseur ou réviseur en application de l'art. 43, al. 6, LSR.

Le TAF s'est prononcé à plusieurs reprises sur ces dispositions. En 2010, il avait déjà jugé que l'art. 50 OSRev ne pouvait être considéré comme l'unique cas d'application de l'art. 43, al. 6, LSR¹³³. Dans sa jurisprudence récente, le Tribunal a ajouté que les exigences de la pratique professionnelle qualifiée pour l'octroi d'un agrément d'expert-réviseur doivent être plus élevées que pour un agrément de réviseur¹³⁴.

Appelé à se prononcer sur l'application de la clause de rigueur à des personnes requérant un agrément d'expert-réviseur, le Tribunal a, dans des arrêts rendus en 2011, posé le principe selon lequel un cas de rigueur doit être admis lorsqu'une personne ne peut être agréée selon les conditions ordinaires et que cela conduit objectivement à un résultat inacceptable. Dans un premier temps, il a estimé que si un demandeur d'agrément d'expert-réviseur ne remplit pas de loin les conditions ordinaires d'agrément, le

¹²⁷ Arrêts du TAF B-5668/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.2 et B-3648/2010 du 5 mai 2011 consid. 2.1.

¹²⁸ Arrêts du TAF B-5668/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.2 et B-3648/2010 du 5 mai 2011 consid. 2.2.1.

¹²⁹ Arrêt du TAF B-3219/2009 du 22 mars 2010. Cf. aussi rapport d'activité 2010 de l'ASR, page 40.

¹³⁰ Arrêt du TAF B-187/2010 du 12 janvier 2011 consid. 4.4.3 à 4.4.6.

¹³¹ Arrêt du TAF B-1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 4.2.4.

¹³² Arrêt du TAF B-7516/2009 du 6 juillet 2011 consid. 4.2.

¹³³ Arrêt du TAF B-3920/2010 du 9 décembre 2010 consid. 6.2. Voir aussi rapport d'activité 2010 de l'ASR, p. 41.

¹³⁴ Arrêt du TAF B-5668/2010 du 7 avril 2011 consid. 5.

refus de celui-ci ne conduit pas, objectivement, à un résultat inacceptable. Dans le cas particulier, l'intéressé n'avait pu démontrer que 43 mois de pratique professionnelle sous surveillance sur les 72 mois requis dans son cas, de sorte qu'il ne remplissait de loin pas les conditions ordinaires d'agrément. A cela s'ajoutait qu'il n'était actif dans la révision qu'à temps partiel et que, pour la majeure partie de ses mandats, un agrément d'expert-réviseur n'était pas requis¹³⁵. La clause de rigueur n'était donc pas applicable¹³⁶. Dans un arrêt ultérieur¹³⁷, la Cour a indiqué que l'examen de la clause de rigueur requiert une analyse globale de l'expérience professionnelle du demandeur. Sont déterminants dans cette analyse les révisions ordinaires pour des sociétés remplissant les conditions de l'art. 727, al. 1, ch. 2, CO¹³⁸ (dans sa teneur jusqu'au 31 décembre 2011) requérant, selon le droit actuel, un agrément d'expert-réviseur. Dans le cas d'espèce, le demandeur n'a pas pu démontrer qu'il remplissait les conditions ordinaires d'agrément. Il n'a pas non plus produit des documents prouvant des révisions ordinaires au sens de l'art. 727, al. 1, ch. 2, CO.

Dans des cas d'application de la clause de rigueur à des demandeurs d'agrément de réviseur, le TAF a souligné que, si une longue pratique professionnelle est exigée dans le domaine de la révision, celle-ci ne peut toutefois être fixée de manière générale. Il convient d'apprécier chaque cas particulier et de tenir compte de l'ensemble de la pratique professionnelle ainsi que de la qualité des prestations fournies. Cependant, l'analyse de la qualité des prestations est superflue s'il apparaît clairement que la condition de la longue pratique professionnelle n'est pas satisfaite¹³⁹. La Cour a par ailleurs admis l'exigence minimale de l'ASR consistant à ce qu'au moins 10 % d'un temps complet ait été affecté à de la révision comptable et cela durant plusieurs années. Forte de ces considérations, elle a refusé l'application de la clause de rigueur à un demandeur se prévalant d'un mandat de révision par année entre 2002 et 2008 et de 36 mandats depuis 2009; ces derniers représentant une charge de travail de 10 % d'un temps complet¹⁴⁰. Il est parvenu à la même conclusion dans un cas où le demandeur avait démontré avoir établi 1 rapport de révision entre 1989 et 1995, 2 rapports de révision entre 1995 et 1999 et 3 rapports en 2000 et n'avait plus exercé d'activité de révision depuis 2001¹⁴¹.

4.4 Réputation irréprochable

De manière générale, il ressort de la jurisprudence du TAF et du TF que l'interprétation que fait l'ASR des notions de réputation irréprochable et de garantie d'une activité de révision irréprochable est admise. Il est ainsi confirmé que ces notions indéterminées doivent être rapprochées de celles figurant dans la législation relative à la surveillance des marchés financiers (loi sur les banques [LB, RS 952.0], loi sur les bourses [LBVM, RS 954.] et loi sur le blanchiment d'argent [LBA, RS 955.0]). Doivent en particulier être prises en considération dans l'examen de ces notions l'intégrité, la droiture, la diligence s'agissant des composantes professionnelles de la réputation ainsi que la considération, l'estime et la confiance pour ce qui est des qualités générales. Selon les circonstances, des activités dépassant celles inhérentes à la fonction de réviseur ou d'expert-réviseur influencent l'appréciation de l'activité de révision irréprochable. Celle-ci nécessite des compétences professionnelles et un comportement correct dans les affaires. Sous cette dernière dénomination, il faut comprendre en premier lieu le respect de l'ordre juridique, non seulement du droit de la révision, mais également du droit civil et pénal, de même que l'observation du principe de la bonne foi¹⁴².

Dans sa jurisprudence, le TF a confirmé l'opinion partagée par le TAF et l'ASR selon laquelle les violations des règles d'indépendance doivent être prises en compte dans l'analyse de la condition de la réputation irréprochable, celles-ci influençant négativement la réputation¹⁴³. Toujours selon le TF,

¹³⁵ Par ailleurs, selon le TAF, le fait que le demandeur travaillait à temps partiel pour une autre société pour laquelle il avait besoin de l'agrément d'expert-réviseur en raison de 5 mandats générant 50 % de son chiffre d'affaires, ne rend pas le refus de l'agrément d'expert-réviseur disproportionné, des mesures raisonnables pouvant être mises en place (cf. arrêt du TAF B-1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 6).

¹³⁶ Arrêt du TAF B-1350/2010 du 29 avril 2011 consid. 5.2 et 5.3.

¹³⁷ Arrêt du TAF B-3737/2010 du 12 octobre 2011 consid. 5.4.

¹³⁸ Selon cette disposition (dans sa teneur jusqu'au 31.12.2011), sont soumises au contrôle ordinaire les sociétés qui, au cours de deux exercices successifs, dépassent deux des valeurs suivantes: total au bilan: 10 millions de francs; chiffre d'affaires: 20 millions de francs; effectif: 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle.

¹³⁹ Arrêt du TAF B-3648/2010 du 5 mai 2011 consid. 3.1.

¹⁴⁰ Arrêt du TAF B-3648/2010 du 5 mai 2011 consid. 3.4.

¹⁴¹ Arrêt du TAF B-6595/2010 du 26 mai 2011 consid. 3.3.6.

¹⁴² Arrêts du TF 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.2, 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 3.2.

¹⁴³ Arrêts du TF 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 5 et 2C_591/2010 du 15 mars 2011 consid. 4, respectivement arrêts du TAF B-4137/2010 du 17 septembre 2010 consid. 4/5, B-7348/2009 du 3 juin 2010 consid. 9 et 10.

conduit également à une appréciation négative de la réputation irréprochable le fait de violer des règles pénales de la LSR, singulièrement dans les cas où des personnes ont effectué des révisions au sens de la loi sans disposer de l'agrément requis¹⁴⁴. La haute Cour a en revanche précisé que les violations du droit de la révision qui n'ont pas conduit à un jugement pénal et qui remontent à plus de 10 ans ne sauraient remettre en cause la réputation irréprochable de l'intéressé¹⁴⁵. Néanmoins, l'ASR peut tenir compte, dans le cadre d'une analyse globale de la condition de la réputation irréprochable, des procédures pénales pendantes ainsi que des violations des règles du droit de la révision s'étant produites entre 1995 et 1999 à tout le moins dans la mesure où des violations récentes ont également été constatées¹⁴⁶.

Quant au TAF, il a relevé qu'il convenait de tenir compte, dans l'appréciation de la réputation irréprochable, de la gravité, du nombre et du moment des manquements commis. Il a ajouté que toutes les circonstances qui influent de manière positive sur la réputation du requérant ou qui laissent apparaître les actes négatifs sous un jour plus favorable doivent également être prises en compte (par ex. la réparation du dommage, le rétablissement d'un état conforme au droit ou le caractère unique de la faute commise)¹⁴⁷. Sur ce dernier point, le Tribunal a ensuite précisé que les éléments à décharge ou positifs sous l'angle de la réputation irréprochable doivent certes être mentionnés lorsque l'autorité inférieure en a connaissance, mais qu'ils n'influent pas automatiquement positivement l'évaluation de la réputation. Ils doivent en principe être appréciés de manière neutre¹⁴⁸. Par ailleurs, l'ASR est tenue de poser un pronostic en vue d'un éventuel agrément futur et de se déterminer, en fonction des manquements commis, sur leur répercussion actuelle quant à l'activité du recourant ainsi que sur les effets qui perdureront, le cas échéant, encore à l'avenir sur la réputation de la personne en cause¹⁴⁹. Fort de ces considérations, le TAF a renvoyé trois causes à l'ASR pour nouvelle décision et notamment pour poser un pronostic quant au moment à partir duquel la condition de la réputation irréprochable est à nouveau satisfaite.

En matière d'indépendance, le Tribunal a également eu l'occasion d'apporter certaines précisions. Il a en particulier retenu que les règles d'indépendance s'appliquent non seulement au réviseur responsable

et au membre de l'équipe de révision, mais également à toute personne participant ou pouvant participer au processus de révision. A titre d'exemple, le membre de la direction de l'entreprise ou le réviseur qui se borne à contrôler le travail d'un collègue sont concernés. Dans ce contexte, le fait que la personne participe à la révision dans le cadre d'un contrat de travail ou de mandat n'est pas déterminant. Par ailleurs, les règles d'indépendance prévues pour le contrôle ordinaire sont également valables pour le contrôle restreint, sous réserve de l'exception prévue à l'art. 729, al. 2, CO¹⁵⁰. La Cour a retenu en particulier une violation des règles d'indépendance dans le cas suivant. Le demandeur était actionnaire unique de sa société. Cette société fonctionnait comme organe de révision de nombreuses autres sociétés dont l'administrateur unique, respectivement le directeur de celles-ci, travaillait sous mandat pour l'organe de révision et donc le demandeur. Elle a considéré que même s'il n'est pas établi, dans le cas d'espèce, que l'administrateur unique, respectivement le directeur des sociétés révisées, a participé à la révision desdites sociétés, de manière objective et en apparence, cela est possible, de sorte que les règles d'indépendance n'ont pas été respectées. A cela s'est ajouté que le rapport de mandat entre les deux personnes concernées a fait naître une relation de confiance, laquelle, à tout le moins en apparence, n'est pas compatible avec les règles d'indépendance car, en telle situation, il existe le risque que les sociétés révisées fassent l'objet d'une révision moins sévère¹⁵¹. Dans un autre cas également, le Tribunal a retenu une violation des règles d'indépendance influençant la réputation irréprochable. Il s'agissait d'un titulaire d'agrément ayant une participation directe (jusqu'à 10 % des participations) dans la société qu'il révisait. Celle-ci avait par ailleurs la même adresse que celle de son organe de révision. En outre, il existait

¹⁴⁴ Arrêt du TF 2C_505/2010 du 7 avril 2011 consid. 4.4.

¹⁴⁵ Arrêt du TF 2C_834/2010 du 11 mars 2011 consid. 6.

¹⁴⁶ Arrêt du TF 2C_591/2010 du 15 mars 2011 consid. 4.

¹⁴⁷ Arrêts du TAF B-7967/2009 du 18 avril 2011 consid. 5.2.1 et 5.2.2 et B-4420/2010 du 24 mai 2011 consid. 4.

¹⁴⁸ Arrêts du TAF B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.1.4 et B-4465/2010 du 3 novembre 2011 con-sid. 4.2.4.

¹⁴⁹ Arrêt du TAF B-4420/2010 du 24 mai 2011 consid. 4.2.

¹⁵⁰ Selon cette disposition, la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que la fourniture d'autres prestations à la société soumise au contrôle sont autorisées. Si le risque existe de devoir contrôler son propre travail, un contrôle doit être garanti par la mise en place de mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel (cf. sur ce point infra chiffre 3.7.2).

¹⁵¹ Arrêt du TAF B-6373/2010 du 20 avril 2011.

une relation étroite avec un des membres du conseil d'administration de cette société. En effet, le titulaire de l'agrément avait attesté avoir supervisé les travaux de cette dernière personne avec laquelle, de plus, il détenait en commun 86 % des participations d'une autre société. A cela s'ajoutait que le titulaire de l'agrément exerçait une position décisionnelle dans plusieurs sociétés filles de l'entreprise détenue en commun avec l'autre personne concernée et que ces dernières sociétés étaient révisées par une société dont l'organe de révision était une entreprise dans laquelle le titulaire de l'agrément était administrateur unique et seul employé. Compte tenu de ces violations, le Tribunal a confirmé le retrait de l'agrément, tout en ajoutant, qu'au jour où l'intéressé requerra un nouvel agrément, il devra démontrer avoir régularisé la situation et prouver sa compréhension des règles d'indépendance¹⁵².

Dans des cas de révisions effectuées sans l'agrément requis, le TAF semble avoir légèrement adapté sa jurisprudence. En effet, il a retenu, dans un premier temps, que les raisons pour lesquelles les actes ont été commis et leurs conséquences concrètes dans un cas particulier ne jouent aucun rôle dans l'examen de la réputation irréprochable¹⁵³. Dans un arrêt récent, il a toutefois exposé que non seulement l'art. 40 LSR avait été violé mais, qu'en outre, l'institution de prévoyance révisée subissait un dommage en ce sens que la validité du rapport de révision était juridiquement discutable, ce qui pouvait amener cette dernière à devoir en requérir un autre¹⁵⁴. Les conséquences du manquement semblent donc avoir été prises en compte dans cette affaire.

Enfin, le TAF a été appelé à trancher le cas d'un demandeur d'agrément ayant été condamné pour abus de confiance et faisant l'objet de poursuites pour plus de 100'000 francs ainsi que d'actes de défaut de biens pour un montant supérieur à 6 millions de francs. Se fondant sur un arrêt du TF, il a précisé que les condamnations pénales ne sont prises en compte sous l'angle de la réputation irréprochable que dans la mesure où elles sont inscrites au casier judiciaire. Il a souligné sur ce point que le Code pénal opère une distinction entre les inscriptions au casier judiciaire informatisé (VOSTRA) et celles apparaissant sur l'extrait destiné à des particuliers; les inscriptions sur l'extrait disparaissant généralement après une durée plus courte que pour leur élimination dans le registre informatisé. Dans la

mesure où l'ASR n'est pas habilitée à consulter le registre VOSTRA, elle est tenue de se référer aux inscriptions figurant sur l'extrait du casier judiciaire¹⁵⁵. Dans cette affaire, la Cour a aussi relevé qu'une exclusion des personnes au nom desquelles des actes de défaut de biens ont été établis n'apparaît pas, en soi, ni approprié ni conforme au principe de la proportionnalité. C'est pourquoi il sied, dans une situation concrète, d'examiner les circonstances précises, comme par ex. la nature, la naissance, le montant et le nombre des actes de défaut de biens. Elle a toutefois considéré, en l'espèce, que l'existence d'actes de défaut de biens pour un montant supérieur à 6 millions de francs en plus des poursuites en cours de 100'000 francs se révèle incompatible avec l'exigence d'une réputation irréprochable ainsi que la garantie d'une activité de révision irréprochable¹⁵⁶.

¹⁵² Arrêt du TAF B-1355/2011 du 5 octobre 2011 consid. 4.4 et 7.2 (pas encore entré en force).

¹⁵³ Arrêt du TAF B-4420/2010 du 24 mai 2011 consid. 3.1.

¹⁵⁴ Arrêt du TAF B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 4.7.

¹⁵⁵ Arrêt du TAF B-4465/2010 du 3 novembre 2011 consid. 4.3.2 et 4.3.3 ; cf. aussi arrêt du TAF B-3837/2010 du 14 décembre 2011 consid. 6.

¹⁵⁶ Arrêt du TAF B-4465/2010 du 3 novembre 2011 consid. 4.4.1 à 4.4.3.

4.5 Avertissement

La question de savoir si l'ASR est habilitée à prononcer un avertissement à une personne physique en dehors du cas prévu spécifiquement par l'art. 18, 1^{ère} phrase LSR¹⁵⁷, a désormais été tranchée par le TAF¹⁵⁸. Il a estimé que la LSR ne prévoit aucune base légale fondant un avertissement en dehors de l'art. 18 LSR. Tout au plus, un avertissement peut être prononcé en application de l'art. 17, al. 1, 2^{ème} phrase LSR, dans la mesure où la personne concernée n'a pas encore régularisé la situation¹⁵⁹.

¹⁵⁷ Selon l'article 18, 1^{ère} phrase LSR, lorsqu'une personne physique travaillant pour le compte d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat enfreint des dispositions légales, l'autorité de surveillance lui adresse un avertissement écrit.

¹⁵⁸ Dans deux arrêts précédents, le TAF a laissé la question ouverte (arrêt du TAF B-6373/2010 du 20 avril 2011 consid. 4) ou n'est pas entré en matière (arrêt du TAF B-786/2011 du 28 juin 2011 consid. 2).

¹⁵⁹ Arrêt du TAF B-3988/2010 du 31 mai 2011.

«Le Tribunal administratif fédéral et le Tribunal fédéral ont rendu 21 arrêts relatifs à l'agrément.»



Annexes

1 Organisation de l'ASR¹⁶⁰

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 (jusqu'au 31.12.2011)
		Thomas Rufer (vice-président, président à partir du 1.1.2012) , économiste d'entreprise HES/expert-comptable dipl.
		Alfred Stettler , prof. em., dr ès sc. pol., HEC Lausanne (jusqu'au 31.12.2011)
		Sabine Kilgus , privat-docent, dr en droit, membre du conseil d'administration de l'Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers (FINMA)
		Renato Fassbind , dr oec. publ., dipl. américain CPA, Senior Advisor du CEO de Credit Suisse
		Conrad Meyer , prof., dr oec. publ., titulaire de la chaire de comptabilité à l'Université de Zurich, président de la Commission Swiss GAAP RPC (à partir du 1.1.2012)
	Direction	Daniel Oyon , prof., dr ès sc. éco., doyen de la Faculté des hautes études commerciales de l'Université de Lausanne (à partir du 1.1.2012)
		Frank Schneider , directeur et chef Surveillance, expert-comptable dipl.
		Reto Sanwald , chef Droit et Affaires internationales, dr en droit, avocat
		Sébastien Derada , chef Agrément et support
	Organe de révision	Contrôle fédéral des finances (CDF)
Effectifs	23 personnes, 17 équivalents plein temps (état 31.12.2011). Fin 2010: 26 personnes, 21 équivalents plein temps. Le recul des équivalents plein temps est dû aux départs de stagiaires et à des réductions de temps de travail.	
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.	

¹⁶⁰Pour en savoir davantage, consultez la page web de l'ASR (www.revisionsaufsichtsbehörde.ch) et le rapport d'activité 2009, page 6 s.

2 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)
CFMJ	Commission fédérale des maisons de jeu
ch. marg.	chiffre marginal
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
EAIG	European Audit Inspection Group
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
en rel. avec	en relation avec
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer (personne responsable de la supervision en cours de mission)
ERse	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat
FAQ	Frequently Asked Question (question fréquente)
féd.	fédéral(e)
FF	Feuille fédérale
FINMA	Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers
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 Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
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)
NAS	Normes d'audit suisses de la Chambre fiduciaire

OFAS	Office fédéral des assurances sociales
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
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
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SER	SIX Exchange Regulation
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002 (USA)
SWISS GAAP RPC	Recommandation relative à la présentation des comptes
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

3 Agréments découlant de lois spéciales

L'agrément octroyé en vertu de la LSR sert de préalable aux agréments découlant des lois spéciales suivantes (état: 31.12.2011)

Révision / contrôle dans les secteurs suivants	Agrément LSR: entreprises de révision	Agrément LSR: auditeur responsable	Autorité de surveillance spéciale	Exigences supplémentaires
Banques ¹⁶¹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 FINMA ¹⁶² art. 3 OA-FINMA ¹⁶³
Négociants en valeurs mobilières ¹⁶⁴	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 FINMA, art. 3 OA-FINMA
Placements collectifs de capitaux ¹⁶⁵	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat ¹⁶⁶	expert-réviseur	FINMA	art. 26 FINMA, art. 3 OA-FINMA
Assurances ¹⁶⁷	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 FINMA, art. 3 OA-FINMA
Lutte contre le blanchiment d'argent ¹⁶⁸	réviseur	réviseur	FINMA	art. 19b LBA ¹⁶⁹
Centrales d'émission de lettres de gage ¹⁷⁰	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 FINMA, art. 3 OA-FINMA
Institutions de prévoyance ¹⁷¹	expert-réviseur ¹⁷²	expert-réviseur	(OFAS)	–
Caisses-maladie ¹⁷³	expert-réviseur	expert-réviseur	(OFSP)	–
Maisons de jeu ¹⁷⁴	expert-réviseur	expert-réviseur	CFMJ	art. 75 OLMJ ¹⁷⁵

¹⁶¹ Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB; RS 952.0).

¹⁶² Loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA; RS 956.1).

¹⁶³ Ordonnance du 15 octobre 2008 sur les audits des marchés financiers (OA-FINMA; RS 956.161).

¹⁶⁴ Loi du 24 mars 1995 sur les bourses (LBVM; RS 954.1).

¹⁶⁵ Loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC; RS 951.31).

¹⁶⁶ 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'investissements 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).

¹⁶⁷ Loi du 17 décembre 2004 sur la surveillance des assurances (LSA; RS 961.01).

¹⁶⁸ Loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 955.0).

¹⁶⁹ 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.

¹⁷⁰ Loi du 25 juin 1930 sur l'émission de lettres de gage (LLG; RS 211.423.4).

¹⁷¹ Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40).

¹⁷² 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, OPP2; RS 831.441.1).

¹⁷³ Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal; RS 832.10).

¹⁷⁴ Loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu (LMJ; RS 935.52).

¹⁷⁵ Ordonnance du 24 septembre 2004 sur les maisons de jeu (OLMJ; RS 935.521).

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

Etat au 31 décembre 2011

Agréments définitifs

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zurich
500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zurich
500149	OBT AG	St. Gall
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500241	Mazars Coresa	Genève
500420	Deloitte AG	Zurich
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zurich
500505	Treuhand- und Revisionsges. Mattig-Suter	Schwyz
500646	Ernst & Young AG	Bâle
500705	BDO AG	Zurich
500762	Balmer-Etienne AG	Lucerne
500770	Intercontrol AG	Zurich
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St. Gall
501382	Berney & Associés SA	Genève
501403	KPMG AG	Zurich
501470	Ferax Treuhand AG	Zurich
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zurich

Agréments provisoires

500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
502658	Treureva AG	Zurich

5 Enregistrement d'entreprises suisses de révision dans l'UE¹⁷⁵

Etat: 31 décembre 2011

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)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (4)
Finnlande (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)	Ernst & Young AG (1)
France (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Irlande (Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Italie (CONSOB)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Liechtenstein (Finanzmarktaufsicht FMA)	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)
Pays-Bas (Netherlands Authority for the Financial Markets)	Ernst & Young AG (1)
Espagne (Accounting and Auditing Institute ICAC)	PwC AG (pendant) (1)
Suède (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (pendant) (3)

¹⁷⁵ 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, 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).

6 Comptes annuels de l'ASR

Bilan

en CHF

	Annexe	31.12.2011	31.12.2010
Liquidités	5	5'943'113	6'016'301
Créances	6	176'192	178'904
Travaux en cours	7	314'000	155'357
Actifs transitoires	8	70'288	65'957
Actifs circulants		6'503'593	6'416'519
Immobilisations corporelles	9	307'807	299'725
Immobilisation incorporelles	10	63'036	120'174
Placements financiers	11	71'236	71'091
Actifs immobilisés		442'079	490'990
Total des actifs		6'945'672	6'907'509
Engagements à court terme sur prestations		116'698	48'784
Engagements envers les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	12	723'440	–
Engagements envers les assurances sociales		19'903	45'604
Provisions à court terme	13	157'500	200'020
Passifs transitoires	14	273'591	238'314
Régularisation des émoluments d'agrément	16	615'060	1'832'240
Capitaux tiers à court terme		1'906'192	2'364'962
Régularisation des émoluments d'agrément	16	539'480	1'053'440
Capitaux tiers à long terme		539'480	1'053'440
Réserves	17	4'500'000	3'489'107
Capital propre		4'500'000	3'489'107
Total des passifs		6'945'672	6'907'509

Compte de résultats

en CHF

	Annexe	1.1.2011 –31.12.2011	1.1.2010 –31.12.2010
Emoluments de surveillance		2'036'560	2'890'001
Emoluments d'inspection		1'202'203	1'215'657
Emoluments d'agrément	18	585'200	698'400
Commissions de paiement via internet		-34'276	-39'684
Remboursement d'émoluments d'agrément		-41'600	-148'350
Constitution du compte de régularisation des émoluments 2011		-100'800	-558'620
Dissolution du compte de régularisation des émoluments des années précédente		1'831'940	1'692'560
Autres recettes		66'737	91'800
Total recettes		5'545'964	5'841'764
Charges de personnel	19	-3'781'867	-4'083'053
Charges d'exploitation	20	-660'714	-742'160
Amortissements	9, 10	-147'773	-132'776
Résultat d'exploitation		955'610	883'775
Revenus financiers		55'283	71'281
Résultat financier		55'283	71'281
Constitution des réserves (net)	17	-1'010'893	-955'056
Bénéfice / Perte		–	–

Tableau de financement

en CHF

	Annexe	1.1.2011 – 31.12.2011	1.1.2010 – 31.12.2010
Attribution aux réserves	17	1'010'893	955'056
Amortissements sur immobilisations	9, 10	147'773	132'776
Dissolution des émoluments d'agrément (à long terme)	16	-513'960	-1'273'520
Augmentation/Diminution des créances	6	2'712	-63'843
Augmentation/Diminution des travaux en cours	7	-158'643	20'643
Augmentation/Diminution des actifs transitoires	8	-4'331	15'525
Augmentation/Diminution des engagements	12	765'653	-125'757
Augmentation/Diminution des provisions à court terme	13	-42'520	-89'551
Augmentation/Diminution des passifs transitoires	14	35'277	164'814
Augmentation/Diminution de régularisation des émoluments d'agrément (à court terme)	16	-1'217'180	139'680
Opérations d'exploitation		25'674	-124'177
Investissements sur immobilisations corporelles	9	-78'235	-68'193
Investissements sur immobilisations incorporelles	10	-20'481	–
Investissements sur immobilisations financières	11	-146	-163
Opérations d'investissements		-98'862	-68'356
Variation des liquidités		-73'188	-192'533
Liquidités au 1 ^{er} janvier	5	6'016'301	6'208'834
Liquidités au 31 décembre	5	5'943'113	6'016'301

Tableau des fonds propres

en CHF

	1.1.2011 – 31.12.2011	1.1.2010 – 31.12.2010
Etat au 1 ^{er} janvier	3'489'107	2'534'050
Attribution aux réserves	1'035'893	980'057
Apport en faveur de la caisse de retraite	-25'000	-25'000
Etat au 31 décembre	4'500'000	3'489'107

Annexe aux comptes annuels 2011

1 Activité

L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a son siège à Berne, Bundesgasse 18. Elle administre un service d'agrément et tient un registre public des personnes physiques et des personnes morales habilitées à fournir des prestations de révision au sens de la loi sur la surveillance de la révision (LSR). Elle surveille aussi les entreprises qui révisent les comptes des sociétés ouvertes au public.

Créée le 1^{er} novembre 2006, l'ASR est opérationnelle depuis le 1^{er} septembre 2007. Elle a le statut d'établissement de droit public doté de la personnalité juridique. Elle est autonome dans l'exercice de sa surveillance. Elle s'organise par elle-même et se finance entièrement par le biais des émoluments perçus pour ses prestations et des redevances perçues auprès des entreprises soumises à la surveillance de l'Etat. Elle est indépendante dans son organisation et dans la conduite de son exploitation et tient sa propre comptabilité.

Son activité est réglementée par la loi du 16 décembre 2005 sur la surveillance de la révision (LSR; RS 221.302). Cette loi vise à garantir l'exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision.

L'ASR comptait au 31 décembre 2011 17 postes à plein temps (contre 21 en 2010). La réduction des effectifs par rapport à l'exercice précédent s'explique en particulier par la réduction du nombre de postes de stragaires.

2 Principes régissant l'établissement des comptes annuels

2.1 Généralités

Le présent rapport financier a été établi conformément aux International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – en application des art. 662a et 663b du Code des obligations (conformément à l'art. 35, al. 2, LSR).

Le Conseil d'administration a approuvé le présent rapport financier en date du 27 février 2012. Les comptes annuels de l'ASR se rapportent à l'exercice 2011, clos au 31 décembre 2011 (y compris les chiffres de l'exercice précédent). La devise de référence est le franc suisse (CHF).

Les actifs et les passifs ont été, sauf mention contraire, évalués à la valeur historique d'acquisition ou à leur coût de revient, qui correspond en général à la valeur nominale. Les charges et les recettes sont comptabilisés dans l'exercice où ils sont échus.

Les comptes annuels sont arrondis au franc et peuvent par conséquent présenter des différences d'arrondissement négligeables.

2.2 Liquidités

La trésorerie comprend les espèces, les avoirs librement disponibles auprès d'établissements financiers et les liquidités excédentaires versées par l'ASR sur son compte de placement à l'Administration fédérale des finances (AFF) en vertu de l'art. 36, al. 1, LSR. Les liquidités sont évaluées à leur valeur nominale.

2.3 Créances sur prestations

Les créances sont évaluées à leur valeur nominale, déduction faite des pertes de valeur éventuelles.

2.4 Travaux en cours

Les opérations de contrôle en cours sont évaluées selon le tarif journalier applicable en vertu de l'art. 39, al. 2, OSRev.

2.5 Immobilisations corporelles

Les immobilisations corporelles sont inscrites au bilan à leur valeur d'acquisition, déduction faite des amortissements cumulés. Elles font l'objet d'un amortissement linéaire sur la durée probable d'utilisation économique.

Immobilisations corporelles	Durée d'utilisation (ans)
Mobilier et équipements	10
Bureautique, matériel informatique	3
Equipements et installations fixes	10

La valeur résiduelle, la durée d'utilisation ainsi que le calcul de l'amortissement sont vérifiés et ajustés le cas échéant à chaque clôture du bilan.

Si la valeur comptable d'une immobilisation corporelle dépasse sa valeur recouvrable, la moins-value est déduite du résultat d'exercice.

La valeur d'une immobilisation corporelle aliénée est sortie du bilan en cas de cession. La plus-value éventuelle d'une cession est comptabilisée à part dans le compte de résultat.

2.6 Immobilisations incorporelles

Les immobilisations incorporelles sont portées au bilan à la valeur d'acquisition ou au coût de revient, déduction faite des correctifs de valeurs nécessaires. Elles font l'objet d'un amortissement linéaire sur la durée probable d'utilisation économique.

Immobilisations incorporelles	Durée d'utilisation (ans)
Logiciel de gestion du registre des agréments	5
Autres logiciels	3

La valeur résiduelle, la durée d'utilisation ainsi que le calcul de l'amortissement sont vérifiés et ajustés le cas échéant à chaque clôture du bilan.

L'éventuel écart de dépréciation entre la valeur comptable d'une immobilisation corporelle et sa valeur recouvrable est porté en déduction du résultat d'exercice.

Les survaleurs générées en interne ne sont pas activées.

2.7 Immobilisations financières

Les immobilisations financières sont évaluées à la valeur du marché.

2.8 Impôts

L'ASR est exemptée de tout impôt fédéral, cantonal ou communal.

2.9 Provisions

Les provisions sont destinées à couvrir en particulier les engagements à court terme à titre de charges de personnel.

2.10 Contrat de Location

Les engagements liés aux contrats de location simple non résiliables dans un délai d'une année font l'objet d'une mention à l'annexe.

2.11 Capital propre

L'ASR constitue les réserves nécessaires à l'exercice de ses activités, jusqu'à concurrence d'un budget annuel (art. 35, al. 3, LSR). La constitution desdites réserves a pris cinq ans et s'est terminée fin 2011. L'ASR n'a reçu aucun capital de dotation à sa création.

2.12 Recettes (émoluments et redevance de surveillance)

L'ASR perçoit des émoluments pour ses actes administratifs (décisions, inspections, autres prestations). Elle perçoit également une redevance annuelle auprès des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Cette redevance sert à financer les coûts non couverts par les émoluments. Les émoluments et la redevance de surveillance sont réglementés au chapitre 5 de l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev).

Les émoluments perçus pour l'agrément des entreprises de révision sont régularisés sur cinq ans. Les émoluments perçus pour l'agrément des personnes physiques sont directement comptabilisés depuis l'exercice 2011, et non plus régularisés sur cinq ans comme précédemment. Les remboursements d'émoluments sont directement imputés au compte de résultat.

La redevance de surveillance est intégralement enregistrée au titre de recette au moment de la facturation.

2.13 Résultat financier

Le résultat financier englobe les intérêts créditeurs et les intérêts débiteurs. Les intérêts sont régularisés d'après la période d'exercice. L'ASR ne détient aucun produit dérivé et n'effectue aucune opération de couverture.

2.14 Modifications des principes de comptabilisation

Les émoluments perçus pour l'agrément des personnes physiques ne seront désormais plus régularisés sur cinq ans mais comptabilisés comme recette au moment de leur paiement (cf. ch. 2.12)

3 Evaluation des risques (art. 663b CO)

3.1 Données concernant l'évaluation des risques

La direction est responsable du système de contrôle interne et, partant, de l'évaluation des risques. Elle a procédé à une telle analyse le 19 décembre 2011 et en a consigné les résultats. Il en est résulté aucune adaptation de la couverture d'assurance qui avait été déterminée par un expert externe. Le système de contrôle interne de l'ASR est régulièrement ajusté d'après les résultats de l'analyse des risques.

L'ASR attache une importance essentielle aux risques financiers énumérés ci-après.

3.2 Risque sur créances

L'ASR engrange ses recettes en percevant les émoluments et la redevance de surveillance auprès des prestataires de l'audit. En cas de demeure, l'ASR adresse un rappel au client. Si nécessaire, elle recourt aux voies de droit.

3.3 Risque de responsabilité

La loi ne prévoit aucune possibilité d'exclure le risque de responsabilité.

4 Incertitudes liées aux estimations

L'établissement des comptes annuels en conformité avec des principes comptables généralement reconnus implique le recours à des valeurs estimatives et à des hypothèses qui influent sur les montants des actifs et des engagements portés au bilan, sur la publication des créances et des engagements à la date de clôture, ainsi que sur les produits et charges comptabilisés. La direction effectue ces estimations de bonne foi, connaissant la situation actuelle et les mesures que l'ASR pourrait être amenée à prendre à l'avenir. Un différentiel entre les résultats effectivement atteints et les estimations est toutefois toujours possible.

Commentaires particuliers

5 Liquidités

	2011	2010
Caisse	260	206
Comptes postaux	89'397	245'414
Compte de placement Administration fédérale des finances (AFF)	5'853'456	5'770'681
Liquidités	5'943'113	6'016'301

6 Créances

	2011	2010
Créances sur émoluments	103'038	102'250
Créances sur Yellowpay	72'939	75'526
Autres créances	215	1'128
Créances sur prestations	176'192	178'904

Durant l'exercice sous revue, aucune perte sur débiteur n'a été comptabilisée et aucun ducroire n'a été constitué.

7 Travaux en cours

	2011	2010
Travaux en cours	314'000	155'357
Total des travaux en cours	314'000	155'357

Les travaux en cours comprennent les émoluments encore non facturés des contrôles.

8 Actifs transitoires

	2011	2010
Actifs transitoires	70'288	65'957
Total des actifs transitoires	70'288	65'957

Les actifs transitoires englobent les acomptes pour des prestations effectuées l'exercice suivant.

9 Immobilisations corporelles

	Mobilier équipements	Bureautique matériel informatique	Equipe- ments et installa- tions fixes	Total 2011	Total 2010
Coûts d'acquisition					
Etat au 1 ^{er} janvier	281'110	57'702	149'173	487'985	419'792
Entrées	17'269	60'966	–	78'235	68'193
Sorties	–	-42'447	–	-42'447	–
Etat au 31 décembre	298'379	76'221	149'173	523'773	487'985
Amortissements cumulés					
Etat au 1 ^{er} janvier	-98'554	-52'628	-37'078	-188'260	-131'694
Entrées	-29'838	-25'398	-14'917	-70'153	-56'566
Sorties	–	42'447	–	42'447	–
Etat au 31 décembre	-128'392	-35'579	-51'995	-215'966	-188'260
Valeur comptable nette	169'987	40'642	97'178	307'807	299'725

A la date de clôture, aucun indicateur ne laisse entrevoir une dépréciation des immobilisations corporelles.

Actuellement, aucune immobilisation corporelle ne fait l'objet de restrictions, de droits de disposition ni d'un nantissement.

La valeur d'assurance-incendie au 31 décembre 2011 est de CHF 400'000 (comme en 2010).

Le poste bureautique et matériel informatique affiche une augmentation de CHF 60'966, qui s'explique par l'achat de matériel informatique. Le matériel informatique déjà totalement amorti est décomptabilisé.

10 Immobilisations incorporelles

	Logiciels Registre Administra- tion	Autres logiciels	Total 2011	Total 2010
Coûts d'acquisition				
Etat au 1 ^{er} janvier	343'741	93'818	437'559	437'559
Entrées	–	20'482	20'482	–
Sorties	–	-13'374	-13'374	–
Etat au 31 décembre	343'741	100'926	444'667	437'559
Amortissements cumulés				
Etat au 1 ^{er} janvier	-225'611	-91'774	-317'385	-241'175
Entrées	-68'748	-8'872	-77'620	-76'210
Sorties	–	13'374	13'374	–
Etat au 31 décembre	-294'359	-87'272	-381'631	-317'385
Valeur comptable nette	49'381	13'654	63'036	120'174

A la date de clôture, aucun indicateur ne laisse entrevoir une dépréciation des immobilisations incorporelles.

Actuellement, aucune immobilisation incorporelle ne fait l'objet de restrictions, de droits de disposition ni d'un nantissement.

Le poste Autres logiciels affiche une augmentation de CHF 20'482, qui s'explique par l'achat de logiciels standards (Windows 7). Les logiciels déjà totalement amortis sont décomptabilisés.

11 Immobilisations financières

L'ASR a ouvert auprès de la Valiant Bank AG un compte de garantie de loyer doté de CHF 71'236 en relation avec la location des locaux à la Bundesgasse 18.

12 Engagements envers les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

L'ASR perçoit une redevance annuelle auprès des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (cf. ch. 2.12). Au début de chaque année civile, des acomptes sont perçus. Les acomptes perçus en trop sont remboursés aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat l'année suivante. En 2012, la somme de CHF 723'440 (année précédente CHF 0) a été restitué aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

13 Provisions à court terme

	2011	2010
Engagements à titre de charges de personnel	150'000	200'020
Provisions pour indemnisation des parties	7'500	–
Provisions à court terme	157'500	200'020

Les droits relatifs aux congés, aux horaires variables et aux heures supplémentaires sont déterminés et régularisés au 31 décembre, compte tenu des conditions salariales individuelles.

Des provisions pour l'indemnisation des parties ont été constituées en relation avec les recours interjetés par des tiers contre les décisions de l'ASR (en particulier dans les cas de refus de la demande d'agrément).

14 Passifs transitoires

	2011	2010
Passifs transitoires divers	273'591	238'314
Passifs transitoires	273'591	238'314

Les passifs transitoires comprennent essentiellement des comptes de régularisation pour les charges salariales et le rapport de gestion 2011.

15 Contrat de location simple

	2011	2010
Versements minimum jusqu'à une année	10'740	14'940
Versements minimum 2 à 6 ans	52'805	6'225

Le contrat de location simple comprend des contrats pour des imprimantes multifonctions Triumph-Adler. Les contrats arrivant à échéance durant l'exercice sous revue ont été renouvelés à des conditions sensiblement plus avantageuses. La durée globale des

contrats de leasing opérationnel est 6 ans (contre 5 ans l'année précédente).

L'ASR n'a conclu aucun contrat de location-financement.

16 Régularisation des émoluments d'agrément

	2011	2010
Régularisation des émoluments d'agrément à court terme	615'060	1'832'240
Régularisation des émoluments d'agrément à long terme	539'480	1'053'440
	1'154'540	2'885'680

Les émoluments perçus pour l'agrément des personnes morales ainsi que pour l'agrément des personnes physiques (2007-2010) sont régularisés sur 5 ans.

17 Réserves

	2011	2010
Réserves	4'500'000	3'489'107
Réserves	4'500'000	3'489'107

Conformément à l'art. 35, al. 3, LSR, l'ASR constitue les réserves nécessaires à l'exercice de sa surveillance, jusqu'à concurrence d'un budget annuel. Cette réserve a atteint la barre souhaitée des CHF 4,5 millions au 31 décembre 2011.

18 Emoluments d'admission

	2011	2010
Emoluments d'agrément des personnes physiques	456'200	506'400
Emoluments d'agrément des entreprises de révision	129'000	192'000
Recettes nettes	585'200	698'400

19 Charges de personnel

	2011	2010
Salaires et rémunération des conseillers d'administration	2'881'960	3'224'169
Contributions de l'employeur aux charges sociales	565'074	533'927
Autres charges de personnel	253'258	238'231
Rémunération de tiers	81'575	86'726
Charges de personnel	3'781'867	4'083'053

Les contributions de l'employeur comprennent les cotisations à l'AVS/AI/APG, la prévoyance professionnelle, la couverture SUVA et les assurances d'indemnités journalières. Ce poste comprend également un apport de CHF 25'000 (2010: CHF 25'000) à titre de réserve pour la part patronale de la caisse de retraite du personnel de l'ASR.

Pour l'exercice sous revue, la rémunération de tiers est essentiellement constituée par les honoraires du service de traduction externe.

20 Charges d'exploitation

	2011	2010
Loyer	177'040	175'002
Investissements mineurs, entretien des immobilisations corporelles et leasing	18'087	25'988
Frais d'administration	88'573	85'972
Informatique	199'575	244'853
Autres charges d'exploitation	177'439	210'345
Charges d'exploitation	660'714	742'160

Le recul des autres charges d'exploitation s'explique essentiellement par le fait qu'en 2010, le Séminaire ASR du 17 novembre 2010 avait coûté CHF 45'000, et qu'une telle dépense n'a pas eu lieu lors de l'exercice sous revue. Les recettes réalisées dans ce cadre se montent aussi à CHF 45'000 et ont été comptabilisées au poste «Autres revenus» en 2010. De même qu'en 2010, l'ASR a cotisé à hauteur de CHF 13'000 à l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR).

21 Passif éventuel

A la date de clôture, l'ASR n'a aucun engagement potentiel, en particulier pour faire face à une plainte en dommages-intérêts, ni en cours, ni en gestation.

22 Transactions avec des parties liées

22.1 Définition de la notion «partie liée»

Les parties liées sont des personnes – morales ou physiques – en mesure d'influencer l'ASR ou susceptibles d'être influencées par l'ASR. Dans le cadre de l'ASR, sont réputées parties liées les groupes suivants:

- L'Administration fédérale au sens de l'art. 6 de l'ordonnance sur l'organisation du gouvernement et de l'administration (OLOGA)
- Swisscom, La Poste, Chemins de fer fédéraux
- Membres du conseil d'administration
- Membres de la direction et de l'équipe directoriale

Toutes les transactions avec des parties liées ont été opérées sur la base de relations habituelles

entre fournisseurs et clients, aux mêmes conditions qu'avec des tiers non liés.

22.2 Relations avec la Confédération

L'ASR étant une institution de droit public dotée de la personnalité juridique, elle est administrativement rattachée à l'Administration fédérale. La Confédération peut donc influencer l'ASR à plusieurs niveaux:

- par la loi: la LSR, tout comme l'OSRev et les autres ordonnances afférentes sont promulguées par le Conseil fédéral.
- par le conseil d'administration: il appartient au Conseil fédéral d'élire les membres du conseil d'administration, son président et son vice-président, de fixer la rémunération des conseillers d'administration et d'entériner l'élection de la directrice ou du directeur.
- par l'organe de révision: cette fonction est dévolue à l'Administration fédérale des finances (AFF), qui assure la révision de l'ASR à la lumière de la loi sur le contrôle des finances (LCF).
- par la gestion des ressources financières: l'ASR a l'obligation de placer ses recettes excédentaires auprès de la Confédération, au taux d'intérêt du marché (art. 36, al. 1, LSR).

La Confédération accorde si nécessaire des prêts à l'ASR au taux d'intérêt du marché pour garantir sa solvabilité (art. 36, al. 2, LSR). L'ASR est par ailleurs exemptée de tout impôt fédéral, cantonal ou communal (art. 37 LSR).

22.3 Rémunération du conseil d'administration et de la direction

En milliers CHF

	2011	2010
Conseil d'administration		
Honoraires du président	110	110
Honoraires du vice-président	75	75
Honoraires des conseillers d'administration	90	90
Cotisations sociales ¹	0	0
Rémunération des conseillers d'administration	275	275
Directeur et direction		
Salaire du directeur	247	247
Autres rémunérations du directeur ²	32	27
Salaires des autres membres de la direction ³	326	338
Autres rémunérations des autres membres	32	36
Cotisations sociales ⁴	107	112
Rémunération des membres de la direction	744	760

Les salaires du personnel ont été majorés au 1er janvier 2012 de 1 % à titre de compensation du renchérissement. Par ailleurs, des augmentations de salaire ont été accordées au mérite.

23 Evénements postérieurs à la date de clôture

Aucun événement susceptible de modifier la pertinence des comptes 2011 n'est survenu après la date de clôture au 31 décembre 2011.

¹ L'entier des charges sociales (part patronale et part salariale) est assumé par les conseillers d'administration.

² Inclut des prestations salariales accessoires imposables telles que gratifications ou allocations familiales surobligatoires. Les chiffres de l'exercice précédent ont été adaptés par analogie.

³ Monsieur Sébastien Derada est membre de la direction de l'ASR depuis le 1er juin 2011.

⁴ Inclut les cotisations AVS/AI/APG, AC, AP/ANP, cotisation d'épargne et prime de risque LPP.



Rapport de l'organe de révision sur le contrôle restreint

au Conseil d'administration, de l'autorité fédérale de surveillance en matière de révision, Berne

En notre qualité d'organe de révision selon l'art. 32 de la Loi sur la surveillance de la révision (RS 221.302), nous avons contrôlé les comptes annuels (bilan, compte de pertes et profits, flux de trésorerie, l'attestation de la variation des fonds propres et annexe) de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) pour l'exercice arrêté au 31 décembre 2011.

La responsabilité de l'établissement des comptes annuels incombe à la Direction alors que notre mission consiste à contrôler ces comptes. L'indépendance du CDF est ancrée dans la Loi fédérale sur le Contrôle fédéral des finances (RS 614.0).

Notre contrôle a été effectué selon la Norme suisse relative au contrôle restreint. Cette norme requiert de planifier et de réaliser le contrôle de manière telle que des anomalies significatives dans les comptes annuels puissent être constatées. Un contrôle restreint englobe principalement des auditions, des opérations de contrôle analytiques ainsi que des vérifications détaillées appropriées des documents disponibles dans l'entreprise contrôlée. En revanche, des vérifications des flux d'exploitation et du système de contrôle interne ainsi que des auditions et d'autres opérations de contrôle destinées à détecter des fraudes ne font pas partie de ce contrôle.

Lors de notre contrôle, nous n'avons pas rencontré d'élément nous permettant de conclure que les comptes ne sont pas conformes à la loi et aux ordonnances.

Berne, le 1 Mars 2012

CONTRÔLE FÉDÉRAL DES FINANCES

Walter Rislé
 Expert-réviseur agréé

Peter Küpfer
 Expert réviseur agréé

Texte original Allemand

