



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR

Rapport d'activité 2012



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 2012

Sommaire

Page

4		Préambule
5		L'exercice 2012 en bref
7	1	Surveillance
7	1.1	Généralités
8	1.2	Statistique des inspections et des constats (2008–2012)
9	1.3	Inspections 2012
9	1.3.1	Généralités
9	1.3.2	Sondage IFIAR
10	1.3.3	Constats découlant du Firm Review
10	1.3.3.1	Règles éthiques et indépendance
11	1.3.3.2	Ressources humaines
11	1.3.3.3	Conformité à la législation suisse
12	1.3.4	Constats découlant du File Review
12	1.4	Procédures et enquêtes préalables
13	1.5	Indicateurs (Audit Quality Measures)
15	1.6	Coopération avec les autorités et les bourses suisses
16	1.7	Transfert de certaines compétences de la FINMA à l'ASR
17	1.8	Analyses
17	1.8.1	Propositions de l'UE sur la réforme de l'audit
18	1.8.2	Autres initiatives internationales
19	1.9	Normalisation
19	1.9.1	Normes d'audit suisses
19	1.9.2	Normes d'audit internationales
22	1.10	Transmission des rapports d'inspection aux comités d'audit
22	1.11	Critères d'inspection 2013
23	2	Affaires internationales
23	2.1	Généralités
23	2.2	Relations avec l'Union européenne
23	2.2.1	Equivalence du système suisse de surveillance
23	2.2.2	Déclaration d'intention avec les Pays-Bas
24	2.2.3	Déclaration d'intention avec la France
24	2.2.4	EAIG et Colleges of Supervisors
24	2.2.5	Agrément des entreprises de révision suisses au sein de l'UE
25	2.3	Collaboration avec les Etats-Unis
25	2.3.1	Statement of Protocol et Joint Inspections
25	2.3.2	Reliance
26	2.3.3	PCAOB Regulatory Institute
26	2.4	Relations avec d'autres Etats et organismes
26	2.5	International Forum of Independent Audit Regulators
27	2.6	Effets extraterritoriaux de la LSR

Page

29	3	Agrément
29	3.1	Généralités
29	3.2	Statistiques
29	3.2.1	Agréments
30	3.2.2	Evolution du nombre d'agréments
30	3.2.3	Affiliations aux associations professionnelles
31	3.3	Adaptation des bases légales
32	3.4	Transparence de l'assurance-qualité dans le registre ASR
32	3.5	Renouvellement de l'agrément
32	3.5.1	Généralités
34	3.5.2	Conditions liées aux personnes
34	3.5.3	Conditions liées à l'organisation
34	3.6	Nouveau système d'agrément
35	3.7	Personnes titulaires d'une formation étrangère
36	3.8	Indépendance de l'organe de révision
36	3.8.1	Généralités
36	3.8.2	Collaboration à la tenue de la comptabilité en parallèle au contrôle restreint
38	4	Jurisprudence
38	4.1	Introduction
38	4.2	Principaux arrêts
40	4.3	Liste complète des arrêts des Tribunaux
41		Annexes
41	1	Organisation de l'ASR
42	2	Abréviations
44	3	Agréments découlant de loi spéciales
45	4	Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat
46	5	Enregistrements d'entreprises suisses de révision au sein de l'UE
47	6	Liste des formations étrangères comparables
48	7	Comptes annuels de l'ASR
61	8	Rapport de l'organe de révision

Préambule

Opérationnelle depuis le 1^{er} septembre 2007, l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a déjà cinq ans de pratique, mais est loin de toute routine, car son environnement change rapidement, tant au niveau national qu'international.

Au niveau national d'abord, avec la réforme de la surveillance de la révision. En effet, le Conseil fédéral a pris le 15 juin 2012 une décision de principe accordant à l'ASR la compétence de surveiller seule les entreprises de révision, respectivement les sociétés d'audit. Ce processus est prévu en deux étapes. La première a déjà eu lieu le 1^{er} septembre 2012, la FINMA ayant transféré à l'ASR la surveillance de l'audit comptable des banques, des assurances et des placements collectifs de capitaux cotés en bourse.

Au niveau international ensuite, avec de nombreux projets réglementaires qui modifieront le futur paysage de l'audit. L'ASR suit de près ces dossiers, au premier rang desquels figure la réforme de l'audit engagée par la Commission européenne.

L'ASR a pour mission première d'assurer la qualité des prestations de révision requises par la loi. Elle a deux instruments pour remplir cette mission, à savoir le système d'agrément, et la surveillance directe des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, actuellement au nombre de 21. En cinq ans, l'activité de l'ASR s'est indéniablement traduite par des améliorations notoires en termes de qualité. Toutefois, le scepticisme fondamental de l'auditeur laisse encore à désirer dans de nombreux cas. Cela ressort des lacunes récurrentes constatées lors des contrôles. Le scepticisme fondamental de l'auditeur reste donc en point de mire pour l'ASR. Mais c'est aussi un défi pour les entreprises de révision, qui doivent encourager le scepticisme fondamental en créant des conditions favorables.

La qualité des prestations de révision est exposée à un autre risque lié en particulier aux sociétés ouvertes au public, à savoir: la pression sur les honoraires de révision. L'ASR a déjà tiré la sonnette d'alarme l'année dernière à propos des conséquences induites à long terme par le tassement des honoraires. Ces risques sont toujours d'actualité. Pour y remédier, il faudrait une réelle prise de conscience par rapport au fait que la révision n'est pas n'importe quelle prestation substituable à volonté en fonction du prix uniquement. La révision comptable d'une entreprise conditionnée par un contexte économique aux défis multiples, dynamiques et de plus en plus complexes est loin d'être facile. Il faut donc se garder de tout a-priori quant à la qualité de la révision.

Ces considérations montrent que les défis ne manquent pas, et l'ASR entend bien les relever. La concentration des compétences en matière de surveillance des entreprises de révision, respectivement des sociétés d'audits, au sein de l'ASR constitue à cet égard un pas important vers le renforcement de la surveillance de la révision. Par ailleurs, il faudra améliorer globalement la pertinence de l'expertise comptable. L'ASR voit dans les projets réglementaires en cours au niveau international une opportunité favorable en ce sens.

L'exercice sous revue a été marqué par la mise en œuvre de nombreux projets, par exemple l'intégration de certaines compétences de la FINMA ou la mise en place d'une nouvelle infrastructure informatique, des défis qui ont fortement mis à contribution les collaboratrices et collaborateurs de l'ASR. Nous souhaitons ici les remercier de leur inlassable fidélité pour la cause de l'ASR.

Berne, le 21 janvier 2013



Thomas Rufer
Président du conseil d'administration



Frank-Oliver Schneider
Directeur

L'exercice 2012 en bref

Collaboration internationale

Si 2011 avait amené une percée majeure dans la collaboration internationale, matérialisée par la signature d'un Statement of Protocol avec le PCAOB (autorité homologue américaine) et par une déclaration d'intention avec l'APAK (autorité homologue allemande), l'exercice sous revue n'est pas en retrait: l'ASR est parvenue à signer deux nouveaux accords internationaux de collaboration, le premier avec l'autorité néerlandaise de surveillance des marchés financiers (Authority for the Financial Markets, AFM), le second avec l'autorité homologue française (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, H3C). Ces accords avec les Pays-Bas et la France s'inscrivent dans le sillon tracé par une décision de la Commission européenne, concluant à l'équivalence de l'Autorité suisse de surveillance en matière de révision, ce qui a donné le feu vert aux négociations bilatérales. Ces accords se fondent sur le principe de la surveillance par l'Etat de domicile dans lequel l'entreprise a son siège – un allègement considérable pour les entreprises suisses d'envergure internationale.

Dans le cadre des relations avec les Etats-Unis, deux inspections conjointes ont eu lieu avec le PCAOB durant l'exercice sous revue. On note une évolution positive dans la collaboration entre les deux autorités suisse et américaine. L'ASR entend intensifier encore davantage la collaboration avec le PCAOB, le but étant que cette autorité reconnaisse dans une mesure aussi large que possible les travaux des autorités suisses. L'ASR et le PCAOB établissent leurs rapports d'inspection séparément l'un de l'autre. Jusqu'ici, le PCAOB n'a publié aucun rapport à propos des inspections conjointes en Suisse.

Bien que l'art. 8 LSR ne soit pas encore en vigueur, les effets extraterritoriaux de la surveillance suisse en matière de révision méritent une appréciation différenciée. En effet, il s'agit d'équilibrer d'un côté la protection des investisseurs et la surveillance efficace des entreprises de révision étrangères et, de l'autre, la compétitivité des marchés financiers suisses. Le Conseil fédéral a mis en consultation son projet de révision de l'art. 8 LSR le 20 décembre 2012.

Surveillance des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

Depuis le 1^{er} septembre 2012, l'ASR a étendu sa surveillance aux prestations de révision requises par la loi pour les banques, les assurances et les placements collectifs de capitaux cotés en bourse. Les spécialistes ont

été recrutés à temps pour permettre les premières revues de dossiers de révision dans le secteur banques et assurances durant l'exercice sous revue. L'ASR prend cette nouvelle tâche très au sérieux et tient compte des normes de surveillance internationalement reconnues en la matière. Ainsi, elle envisage de contrôler chaque année certaines prestations de révision des sociétés d'audit des deux grandes banques suisses, compte tenu du fait que ces deux grandes banques entrent dans la catégorie des établissements financiers d'importance systémique mondiale¹.

Outre les trois plus grandes entreprises de révision suisses, contrôlées chaque année, l'ASR a contrôlé dix autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Lors de ces contrôles, l'ASR parvient souvent à des constats de nature similaire. Ces constats récurrents ont fait l'objet d'une analyse comparative à l'échelon international, dans le cadre d'une enquête (IFIAR Survey). Selon cette étude, il s'avère que, dans de nombreux pays affiliés à l'IFIAR, bon nombre de constats récurrents sont les mêmes qu'en Suisse. Il faut donc considérer ces constats à l'échelle mondiale, et pas seulement nationale. Les membres de l'IFIAR misent en priorité sur les contacts avec les représentants des six réseaux d'audit d'envergure mondiale. De l'avis général des membres de l'IFIAR, les entreprises de révision d'envergure mondiale sont appelées à faire davantage d'efforts pour éliminer les lacunes constatées de manière récurrente en relation avec le scepticisme fondamental de l'auditeur, la révision des comptes consolidés, la détermination du chiffre d'affaires et la supervision des mandats (EQCR). L'origine de ces lacunes récurrentes mérite également une analyse approfondie.

Les entreprises de révision qui effectuent des révisions ordinaires sont seulement soumises à un contrôle d'assurance-qualité externe par le biais de la surveillance de l'ASR, pour autant qu'elles révisent des sociétés ouvertes au public ou qu'elles se soient assujetties volontairement à la surveillance de l'ASR. Une telle situation n'est plus adéquate si on tient compte de la complexité d'une révision ordinaire et des nouvelles valeurs seuils fixées. Elle fausse de surcroît le libre jeu de la concurrence. Le Conseil fédéral a intégré cet

¹ Les établissements financiers d'importance systémique mondiale (angl. Global Systemically Important Financial Institutions, G-SIFI) sont au nombre de 29. Ces entités ont été classées par les représentants du G20. Cf. à ce propos les «Policy Measures to Address Systemically Important Financial Institutions» du 4.11.2011 du Financial Stability Board (FSB), qui plaident pour une surveillance plus étroite des G-SIFI (cf. www.financialstabilityboard.org).

élément dans son projet de révision de la loi, qui a été mis en consultation le 20 décembre 2012. Selon ce projet de loi, toutes les entreprises de révision qui effectuent des révisions ordinaires seront à l'avenir assujetties à la surveillance étatique de l'ASR. Ce nouveau régime de surveillance est toutefois différencié. Les entreprises de révision qui n'ont aucun mandat de révision de sociétés ouvertes au public représentent moins de risques et un intérêt public proportionnellement moins aigu. Elles seront donc inspectées non pas tous les trois ans mais, en principe, seulement tous les cinq ans.

Agréments

L'agrément des entreprises de révision est limité à cinq ans, à la différence de l'agrément des personnes physiques, lequel est permanent. Les premiers agréments d'entreprise octroyés en 2008 doivent donc être renouvelés en 2013. L'exercice sous revue s'est par conséquent focalisé sur la mise en place des processus nécessaires au renouvellement de ces agréments et à la modernisation de la plateforme informatique servant à gérer les agréments. L'ASR entend optimiser le recours aux technologies d'information et de communication pour comprimer encore davantage à l'avenir la charge administrative et les coûts qui en découlent tant du côté des requérants que du côté de l'ASR. La communication avec l'ASR sera dans toute la mesure du possible traitée par des moyens informatiques, en concordance avec le principe de l'e-gouvernance.

Jurisprudence

Durant l'exercice, la pratique de l'ASR a fait l'objet de deux arrêts du Tribunal fédéral (contre 1 l'année précédente) et de neuf arrêts du Tribunal administratif fédéral (contre 16 l'année précédente). La jurisprudence des années précédentes a essentiellement permis de clarifier l'application de la LSR, notamment pour ce qui a trait aux conditions d'agrément, tandis que durant l'exercice sous revue, les décisions de l'ASR ont toutes été confirmées, à une exception près.

Annonces d'irrégularités présumées

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a reçu non moins de 35 annonces d'infractions présumées (contre 10 l'année précédente) à la loi ou aux règles professionnelles. En nette augmentation, ces annonces ont pratiquement dans tous les cas motivé une intervention de l'ASR. Dans certains cas, l'ASR a même contrôlé des notes de révision concernant des sociétés non ouvertes au public. Ces interventions ont conduit à la constatation et au sanctionnement de diverses infractions, notamment en relation avec des révisions effectuées sans l'agrément requis ou des entorses aux règles d'indépendance.

«L'ASR entend intensifier encore davantage la collaboration avec le PCAOB, le but étant que cette autorité reconnaisse dans une mesure aussi large que possible les travaux des autorités suisses.»

1 Surveillance

1.1 Généralités

L'ASR surveille actuellement 21 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat², habilitées par conséquent à réviser les comptes des sociétés ouvertes au public. Les 10 plus grandes entreprises suisses de révision gèrent au total 23 648 mandats de révision (cf. figure 1). On rappellera pour mémoire que la surveillance de l'ASR s'étend actuellement aux prestations de révision fournies pour le compte des quelque 490 sociétés ouvertes au public³. La qualité des prestations de révision concernant les sociétés non ouvertes au public n'est examinée que dans des cas exceptionnels (p. ex. en cas d'annonce d'irrégularités).

Figure 1:

Nombre de mandats détenus par les 10 plus grandes entreprises suisses de révision, rapporté au nombre total des mandats de révision⁴

Entreprises de révision	Siège	Nombre de mandats de sociétés ouvertes au public	Nombre total de mandats de révision
PricewaterhouseCoopers AG (PwC)	Zurich	192	6'926
BDO AG	Zurich	28	4'631
Ernst & Young AG	Bâle	110	4'256
KPMG AG	Zurich	103	3'470
Deloitte AG	Zurich	23	1'117
OBT AG	St. Gall	3	1'050
Fiduciaire FIDAG SA	Martigny	1	722
Provida Wirtschaftsprüfung ⁵	St. Gall	0	662
Fidinter SA ⁶	Lausanne	0	426
T & R AG	Gümligen	1	388
Total		461	23'648

La révision des sociétés ouvertes au public reste un marché dominé par les trois plus grandes entreprises de révision PwC, Ernst & Young et KPMG (Big 3), dont la part cumulée s'élève à 88 % des mandats de révision des sociétés ouvertes au public (contre 85 % en 2011).

La surveillance de l'ASR a pour pivot principal les contrôles effectués en majeure partie sur le site des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. L'ASR organise et opère ses contrôles en fonction des risques encourus et sur la base d'un programme pluriannuel. La nature et l'étendue des contrôles sont modulées au cas par cas en fonction

² Cf. annexe 4, liste des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

³ Selon registre ASR (y compris les filiales importantes et les émetteurs d'emprunts obligataires cotés en bourse).

⁴ Source de la statistique des mandats de révision: site internet «www.wer-revidiert-wen.ch» de Credita AG, Baar, Schweiz (état août 2012)/source des données concernant les sociétés ouvertes au public: registre ASR, état au 30.11.2012.

⁵ Provida Wirtschaftsprüfung s'est assujettie volontairement à la surveillance étatique de l'ASR.

⁶ Fidinter S.A. Lausanne n'est pas soumise à la surveillance de l'Etat.

des risques et de la complexité caractérisant les entreprises de révision et les mandats de révision. Ces contrôles englobent à la fois des éléments formels et des éléments matériels. Dans le cadre du Firm Review, il est contrôlé si les conditions d'agrément sont respectées et si l'entreprise est dotée d'un système d'assurance-qualité interne à la fois approprié et opérationnel. Lors du File Review, la qualité des prestations fournies est contrôlée par échantillonnage⁷. L'ASR a précisé sa démarche dans son concept de surveillance⁸.

S'agissant du File Review, l'ASR note une amélioration de la documentation des révisions. Au niveau des constats matériels, aucune tendance univoque ne permet de déceler une amélioration positive de la qualité. Les différences de qualité des prestations de révision sont essentiellement imputables au facteur humain. Cette constatation explique pourquoi les revues de dossiers peuvent conduire à des résultats très différents au sein de la même entreprise soumise à la surveillance de l'Etat. La composition de l'équipe de révision joue un rôle essentiel pour la qualité de la révision.

1.2 Statistique des inspections et des constats (2008–2012)

L'ASR note une diminution du nombre de constats établis dans le cadre du Firm Review au cours de ces dernières années. Elle relève que le recours aux instruments d'assurance-qualité n'est pas toujours cohérent.

Figure 2:

Statistiques des contrôles et des constats de l'ASR

Catégories	Big 3 ⁹		Autres ¹⁰		Total	
	01.04.2008 – 31.12.2012 ¹¹	dont en 2012	01.04.2008 – 31.12.2012	dont en 2012	01.04.2008 – 31.12.2012	dont en 2012
Nombre de contrôles	16	3	34	10	50	13
Constats issus du Firm Review	56	8	192	31	248	39
Constats issus du File Review	229	19	245	32	474	51
Nombre de mandats contrôlés ¹²	62	9	33	9	95	18

⁷ Cf. ch. 1.4.1, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁸ Cf. <http://www.surveillance-de-la-revision.ch> (Documentation/ Concept de surveillance).

⁹ Ernst & Young SA, KPMG SA et PricewaterhouseCoopers SA.

¹⁰ 18 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat selon annexe 4.

¹¹ L'ASR est opérationnelle depuis le 1.4.2008.

¹² Pour chaque File Review, l'ASR sélectionne les notes de révision concernant les états financiers du groupe (y compris les états financiers de la société mère) ainsi que ceux d'une filiale importante.

1.3.2 Sondage IFIAR

L'ASR distingue deux catégories de constats, à savoir d'une part, ceux qui seront consignés dans ses commentaires d'inspection (Comment Form) et, d'autre part, les autres constats. Cette distinction permet d'alléger le processus de contrôle, et de montrer à l'entreprise contrôlée les lacunes essentielles sur lesquelles elle doit se concentrer dans l'ajustement de son système d'assurance-qualité. Le Comment Form répertorie les constats d'importance majeure qui seront transcrits dans le rapport d'inspection adressé à l'entreprise soumise à la surveillance de l'Etat. Les autres constats sont en revanche communiqués seulement par écrit et ne figurent pas dans le rapport d'inspection. L'entreprise de révision doit néanmoins en tenir compte dans le développement de son système d'assurance-qualité.

Chaque constat consigné sur le Comment Form est assorti de mesures concrètes convenues dont la mise en œuvre est vérifiée ultérieurement par l'ASR. L'ASR distingue les mesures touchant à l'entreprise et celles qui concernent les mandats. Dans le premier cas, il s'agit de mesures visant à améliorer le système d'assurance-qualité de l'entreprise. Les mesures relatives aux mandats influent directement sur le traitement desdits mandats (p. ex. modification de la composition de l'équipe de révision, recours à des spécialistes, etc.). Lorsque les éléments probants sont insuffisants, l'ASR exige que l'entreprise se procure a posteriori des éléments probants suffisants ou la documentation qui fait défaut. Lorsque la qualité des prestations de révision apparaît insuffisante aux yeux de l'ASR, celle-ci exige qu'une telle constatation influe substantiellement sur la rémunération de l'auditeur responsable et, le cas échéant, sur celle du superviseur (EQCR).

1.3 Inspections 2012

1.3.1 Généralités

L'ASR a effectué 13 inspections en 2012. Elle terminera le deuxième cycle d'inspection fin 2013, étant donné que toutes les entreprises soumises à la surveillance de l'Etat sont inspectées par l'ASR au moins tous les trois ans¹³. Quant aux «Big 3», 2012 était l'année de leur cinquième inspection annuelle, compte tenu du fait qu'elles traitent chacune plus de 50 mandats de révision émanant de sociétés ouvertes au public¹⁴.

La globalisation croissante de l'économie n'est pas sans effet sur les entreprises: autant les entreprises ouvertes au public que les entreprises de révision se mondialisent aussi. Les constats relevés par l'ASR dans le cadre des revues de dossiers et des revues d'entreprise ont été anonymisés dans l'optique d'une comparaison internationale des constats des différentes autorités de surveillance. Cette analyse comparative est d'autant plus importante que la révision des comptes consolidés d'une société multinationale ouverte au public se fonde sur l'utilisation des travaux de nombreux auditeurs des composantes nationales, ajoutant ainsi une dimension multinationale à la révision.

Le 18 décembre 2012, l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)¹⁵ a publié les résultats d'un sondage à grande échelle¹⁶. Ce sondage anonymisé a été réalisé dans les 44 Etats affiliés à l'IFIAR, dans le but de déterminer les constats communs relatifs aux six plus grands acteurs mondiaux de la révision¹⁷. Ce sondage visait en particulier les constats issus du Firm Review de sociétés ouvertes au public et d'établissements financiers d'importance systémique¹⁸. L'analyse qui en découle permettra ensuite de définir et, si possible, de coordonner des mesures à l'échelle mondiale pour améliorer la qualité de la révision.

Cette analyse comparative met d'emblée en évidence la similitude des constats posés par l'ASR et par ses homologues étrangers. Ces constats ont pour objet:

- le scepticisme fondamental de l'auditeur,
- la révision des comptes consolidés,
- le rôle et les fonctions du superviseur,
- les opérations visant à déterminer les éléments du chiffre d'affaires.

¹³ Cf. art. 16, al. 1, LSR.

¹⁴ Cf. ch. marg. 8, circ. 1/2010 ASR.

¹⁵ Cf. ch. 2.5.

¹⁶ Les résultats de l'enquête IFIAR «2012 summary report of inspection findings» ont été publiés le 18.12.2012 et sont téléchargeables sous le lien suivant: [https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/IFIAR-2012-Summary-Report-of-Members-Inspection-Findings-18-Dec-12-\(2\).pdf](https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/IFIAR-2012-Summary-Report-of-Members-Inspection-Findings-18-Dec-12-(2).pdf).

¹⁷ BDO, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG et PwC.

¹⁸ Cf. www.financialstabilityboard.org pour la définition des établissements financiers d'importance systémique (angl. Systemically Important Financial Institutions, SIFIs) et des établissements financiers d'importance systémique mondiale «EFISm, angl. Global Systemically Important Financial Institutions, (G-SIFIs)», entités qui faisaient l'objet du sondage.

Les Etats affiliés à l'IFIAR estiment qu'il relève de la responsabilité des réseaux d'audit de taille mondiale et des entreprises de révisions locales de multiplier et de coordonner les efforts visant à éliminer durablement les lacunes récurrentes touchant aux éléments susmentionnés. Les autorités de surveillance ayant participé au sondage constatent que les entreprises de révision doivent à cet effet revoir des éléments tels que la méthodologie d'audit, la formation du personnel, la supervision des mandats et le contrôle subséquent des dossiers. Mis à part les mesures précitées, il est absolument nécessaire que les directions de ces entreprises de révision globalisées prônent elles-mêmes la culture de la qualité et qu'elles en valorisent le principe.

Le sondage de l'IFIAR met par ailleurs en lumière que les constats les plus fréquents relatifs aux révisions des sociétés ouvertes au public ont trait aux éléments suivants:

- audit des estimations comptables (ISA 540),
- vérification des contrôles internes,
- participation du superviseur à la révision.

En ce qui concerne l'audit comptable des établissements financiers importants, les constats ont trait à l'estimation des placements financiers, des titres et de la détérioration de la valeur des prêts.

Le scepticisme fondamental appartient par essence à l'approche professionnelle de l'auditeur. En ce sens, il prédétermine le choix des opérations de révision et a donc une influence majeure sur la qualité de la révision. L'auditeur doit en tout temps garder un esprit critique face aux informations qu'il reçoit. Il doit rester sans cesse attentif au risque d'anomalie. Il doit développer cette sensibilité particulière qui l'amène à remettre en question certains éléments lorsqu'ils seraient susceptibles d'entraîner une restitution erronée des faits. Il lui appartient également de reconsidérer les éléments probants en fonction des risques qui en découlent¹⁹. Le manque de scepticisme fondamental est l'une des principales causes à l'origine des constats établis par les autorités de surveillance – et par l'ASR – dans les File Reviews. Le grand défi consiste à formuler les mesures nécessaires pour développer la sensibilité de l'auditeur de manière à ce qu'il atteigne le niveau de scepticisme requis.

Quant aux solutions envisageables, bon nombre d'autorités de surveillance préconisent une communication transparente des constats relevés dans les File Reviews. L'ASR est également d'avis qu'il faut communiquer clairement les constats au comité d'audit de la société ouverte au public concernée. Il s'agit là d'une mesure essentielle pour améliorer la qualité de la révision²⁰.

1.3.3 Constats découlant du Firm Review

Dans le cadre du Firm Review, l'ASR focalise son attention en particulier sur l'efficacité du système d'assurance-qualité. Il ne suffit pas de présenter un dispositif complet de manuels de procédures, de directives et de systèmes de contrôle pour être en conformité avec les règles en vigueur. Il faut encore s'assurer que les collaborateurs connaissent bien les instruments d'assurance-qualité et les appliquent. La direction d'entreprise doit elle aussi cultiver cet esprit d'assurance-qualité en communiquant clairement l'importance et l'application de ces instruments. Elle est bien sûr appelée à montrer l'exemple au quotidien.

Les 13 inspections qui ont eu lieu durant l'exercice sous revue se sont soldées par 39 constats. Les principaux constats sont présentés ci-après.

1.3.3.1 Règles éthiques et indépendance

Le respect des règles d'indépendance ne souffre aucune exception. C'est une condition essentielle pour assurer l'efficacité de la révision²¹. L'indépendance de l'auditeur revêt une importance capitale, raison pour laquelle l'ASR contrôle de très près cet élément.

¹⁹ Cf. ISA 200, ch. 13(l).

²⁰ Cf. ch. 1.10.

²¹ Cf. ch. 3.8.

a. Acceptation de prestations accessoires

L'acceptation des prestations accessoires est un processus à propos duquel l'ASR a constaté plusieurs insuffisances, aussi bien auprès des petites que des grandes entreprises de révision. En effet, il arrive régulièrement que des prestations accessoires soient fournies sans examen préalable des risques d'infraction aux règles d'indépendance. Les précautions nécessaires dans ce genre de cas n'ont pas fait l'objet d'un examen suffisant, ne sont pas documentées ou ne sont pas appliquées. Par ailleurs, il arrive souvent que les notes de révision ne précisent pas la nature et l'étendue des prestations accessoires. Dans certains cas, les prestations accessoires débutent avant même que l'auditeur responsable ait donné son accord. Le risque résultant d'une telle situation est significatif dans la mesure où l'acceptation de prestations accessoires peut entraîner une infraction aux règles d'indépendance.

L'ASR suit à ce propos une ligne univoque: les processus d'acceptation des prestations accessoires auprès de clients d'audit doivent être appliqués de manière rigoureuse, et les éventuelles infractions doivent faire l'objet de sanctions disciplinaires. Les entreprises de révision doivent en outre s'assurer que leur personnel soit suffisamment instruit par rapport aux processus à suivre et aux règles d'indépendance, dans toutes les divisions qui sont appelées à fournir des prestations accessoires.

b. Fonctions directoriales et décisionnelles

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a sanctionné formellement cinq collaborateurs d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat en raison de violations des règles d'indépendance. Dans trois cas, la sanction se limite à un avertissement. Dans les deux autres cas, l'agrément a été retiré pour une durée de deux ans. Dans ces deux derniers cas, un recours a été interjeté devant le Tribunal administratif fédéral. Les deux recourants avaient été pendant des périodes plus ou moins longues auditeurs responsables pour des sociétés alors qu'un directeur de l'entreprise de révision siégeait au conseil d'administration de ces sociétés. L'un des recourants avait même obtenu un prêt de la part dudit conseiller d'administration. Quant à l'autre recourant, il n'avait pas demandé à la FINMA l'agrément spécial requis par la loi pour la fonction qu'il exerçait.

1.3.3.2 Ressources humaines

Le respect des directives sur la formation continue de la Chambre fiduciaire par les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat est contrôlé par l'ASR. Dans certains cas, l'ASR a constaté que les budgets horaires de formation ne sont pas atteints. Elle a aussi constaté que la formation continue porte parfois sur des sujets sans pertinence par rapport aux fonctions de la personne concernée. Les personnes qui effectuent des révisions comptables selon les normes internationales doivent pouvoir justifier d'une formation dans ce domaine.

Par ailleurs, les entreprises de révision doivent impliquer tous leurs collaborateurs et leurs partenaires dans un programme d'évaluation des performances, quel que soit leur niveau hiérarchique. Comme les années précédentes, l'ASR a relevé que les objectifs de qualité sont insuffisamment fixés dans l'appréciation des performances individuelles²². La fourniture de prestations accessoires aux entreprises révisées est encore trop souvent considérée comme positive, alors que les règles internationales d'indépendance l'interdisent explicitement²³.

1.3.3.3 Conformité à la législation suisse

a. Agrément de l'auditeur responsable

L'auditeur responsable doit être agréé par l'ASR²⁴ et assume l'entière responsabilité du mandat de révision dont il est chargé²⁵. Une responsabilité purement formelle ne suffit pas: l'auditeur responsable doit être impliqué concrètement dans la conduite de la révision. Dans les entités révisées qui assument un rôle important pour les réseaux globalisés, l'attribution des responsabilités relatives à la direction du mandat n'est pas toujours claire.

²² Cf. ch. 1.4.3.3, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

²³ Cf. Code of Ethics for Professional Accountants (CoE) de l'International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), ch. 290.228.

²⁴ Cf. art. 6, al. 1, let. c, LSR et art. 29 OSRev.

²⁵ Cf. ISA 220, ch. 8.

b. Entreprises cotées en bourse opérant essentiellement à l'étranger

Certaines sociétés suisses cotées en bourse opèrent essentiellement à l'étranger. Dans ce genre de situation, l'administration du groupe peut se trouver à l'étranger. Il arrive donc souvent qu'une partie substantielle des opérations de révision des comptes consolidés ait lieu en dehors des frontières suisses. La responsabilité globale de la révision des comptes consolidés reste toutefois entièrement assumée par l'organe de révision suisse. Une telle constellation présuppose une organisation très claire des responsabilités par rapport à la révision et à l'assurance-qualité. Il faut clairement communiquer à l'entreprise révisée qui prend en charge la responsabilité globale de la révision. Il faut également préciser les modalités selon lesquelles l'entreprise de révision entend assurer la gestion des notes de révision en provenance de l'étranger. Cette gestion doit s'insérer dans un calendrier bien défini. Elle doit être suffisante et retraceable.

c. Assurance des risques de responsabilité

Les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat doivent être au bénéfice d'une assurance responsabilité suffisante²⁶. Dans certaines de ces entreprises de révision, la somme d'assurance inclut non seulement la personne agréée, mais aussi les autres sociétés du même groupe. Par ailleurs, la somme versée en cas de sinistre n'est pas toujours exclusivement consacrée à la couverture du risque de responsabilité des sociétés ouvertes au public. L'ASR est intervenue le cas échéant en exigeant l'adaptation des contrats d'assurance pour qu'ils soient conformes aux dispositions légales.

1.3.4 Constats découlant du File Review

En 2012, l'ASR a opéré au total 18 File Reviews, aboutissant à 51 constats au total.

Dans le cadre du File Review, l'ASR contrôle à chaque fois les notes de révision d'une société ouverte au public. Lorsqu'une entreprise de révision est assujettie volontairement à la surveillance de l'ASR, le File Review a logiquement trait à des sociétés non ouvertes au public²⁷. Sont réputées telles les sociétés qui ont des titres de participation cotés en bourse,

qui sont débitrices d'un emprunt obligataire ou qui sont considérées comme des filiales importantes²⁸. L'ASR a été consultée à diverses reprises sur la définition du terme «bourse». Elle a précisé cette notion dans le cadre des «Questions fréquentes» en octobre 2012²⁹. Elle a en particulier précisé que les sociétés domiciliées en Suisse tout en ayant leurs titres de participation cotés à l'«Entry Standard» de la Bourse de Francfort ou à l'AIM de la Bourse de Londres sont assimilées aux sociétés ouvertes au public. Ces sociétés doivent pas conséquent faire réviser leurs comptes par une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat³⁰.

L'ASR a pour la première fois contrôlé les dossiers de révision concernant des banques et des assurances. Elle a relevé des constats similaires à ceux auxquels aboutit le contrôle de la révision comptable dans les autres branches³¹. Les constats ayant trait à l'audit des comptes de groupe (ISA 600) et à l'audit des estimations comptables (ISA 540). Dans le cadre du File Review du secteur bancaire, l'ASR a en outre relevé plusieurs constats par rapport à l'audit des contrôles internes. Un échantillonnage insuffisant ou l'audit de contrôles inappropriés sont ainsi susceptibles de déboucher sur une évaluation incorrecte de l'étendue des opérations de révision nécessaires pour appuyer les conclusions du rapport de révision. L'auditeur risque ainsi de ne pas détecter des anomalies essentielles dans l'audit financier.

1.4 Procédures et enquêtes préalables

Outre les inspections de routine, l'ASR effectue un certain nombre d'enquêtes préalables et de procédures à l'encontre des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat lorsque des motifs valables l'exigent. Elle tient compte à cet égard des annonces qualifiées émanant de tiers (par ex. médias ou whistleblower).

²⁶ Cf. art. 9, let. c, LSR et art. 11 OSRev.

²⁷ Cf. art. 33 OSRev.

²⁸ Cf. art. 727, al. 1, ch. 1, CO.

²⁹ Cf. FAQ sur la définition de la société ouverte au public, du 9.10.2012.

³⁰ Cf. art. 7, al. 1, LSR.

³¹ Cf. constats selon sondage IFIAR (supra, ch. 1.3.2) et aussi au ch. 1.4.4, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

En ce qui concerne les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, l'ASR a enregistré huit annonces de tiers en 2012, dont la plupart ont été communiquées de manière anonyme via le portail web de l'ASR³².

Depuis l'entrée en vigueur du régime de surveillance en 2008, l'ASR a engagé 21 procédures au total dans le cadre de la surveillance des entreprises de révisions soumises à la surveillance de l'Etat³³:

- Six procédures visent des entreprises de révision. Dans trois cas, l'ASR a constaté des infractions aux règles d'indépendance. 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. Dans un cas, l'obligation légale d'annoncer³⁴ n'a pas été respectée.

- 15 procédures visent des personnes physiques agréées par l'ASR. Dans neuf cas, il s'agissait d'infractions aux règles d'indépendance. Six cas concernent une infraction au devoir de diligence par l'auditeur responsable.

S'agissant des infractions au devoir diligence, les constats de l'ASR sont notamment les suivants:

a. Responsabilité de la qualité des audits financiers

L'auditeur responsable de la mission doit assumer la responsabilité de la qualité globale de la mission d'audit attribuée³⁵. Il doit s'assurer que l'équipe de mission possède toutes les compétences et les capacités nécessaires pour remplir la mission d'audit³⁶. Il doit assumer la responsabilité de la direction, de la supervision et de la réalisation de la mission³⁷. Les infractions graves aux normes d'audit ou de présentation des comptes constatées par l'ASR s'expliquent par la défaillance partielle ou totale de l'auditeur responsable dans la direction de sa mission. L'ASR attend de l'auditeur responsable qu'il participe en particulier à l'examen des risques significatifs.

b. Compétences et capacités

L'entreprise de révision doit accepter un mandat seulement si elle en a les compétences³⁸. Elle est ainsi à même d'exécuter le mandat en conformité avec les normes applicables.

Dans le cadre du File Review, l'ASR a constaté des infractions aux règles élémentaires de présentation des comptes et aux normes d'audit (p. ex. lacunes substantielles dans le traitement des impôts latents, aucune présence lors de l'inventaire des stocks, aucun contrôle relatif à l'environnement informatique). La nature et la gravité de ces infractions montrent que l'équipe de révision ne disposait pas des compétences nécessaires pour assumer les mandats en question. Ce risque caractérise davantage les petites entreprises de révision qui opèrent relativement peu d'audits par rapport à certaines normes d'audit ou de présentation des comptes. Ces entreprises n'atteignent pas la taille critique nécessaire au développement et au maintien des compétences et des capacités requises.

1.5 Indicateurs (Audit Quality Measures)

Chaque année, l'ASR collecte des indicateurs auprès des principaux cabinets suisses d'audit relatifs à certains domaines relevant selon ISQC 1³⁹. 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.

³² Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (annonces de tiers concernant d'éventuelles anomalies).

³³ Ces procédures incluent les procédures terminées et les procédures en cours.

³⁴ Cf. art. 14, al. 2, LSR.

³⁵ Cf. ISA 220, ch. 8.

³⁶ Cf. ISA 220, ch. 14.

³⁷ Cf. ISA 220, ch. 15.

³⁸ Cf. ISQC 1, ch. 26.

³⁹ Le calcul des indicateurs se fonde en partie sur les données non vérifiées, voire simplifiées ou estimées dans certains cas. Cela limite l'analyse comparative de ces indicateurs, dont la pertinence n'est pas garantie.

Figure 3:

Indicateurs des cinq plus grandes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat dans le domaine de la révision comptable, comparés à l'exercice précédent⁴⁰

Indicateurs	2010		2011		2012	
	de	à	de	à	de	à
Chiffre d'affaires moyen par auditeur associé, en mio. de CHF	1.5	4.0	1.4	4.0	1.4	4.1
Nombre moyen d'heures facturables par auditeur associé	699	1'060	761	1'007	786	1'000
Ratio honoraires accessoires/honoraires de révision	0.1	0.7	0.1	0.5	0.1	0.6
Nombre de collaborateurs par auditeur associé	7.5	11.4	8	11.5	7.6	11.9
Taux de fluctuation, en %	15	27	16	23	16	28
Quote-part des «auditeurs non locaux» aux contrôles subséquents, en %	11	100	0	100	3	100
Nombre moyen d'heures EQCR par société ouverte au public	4	16	9	20	7	22

Que nous enseignent ces indicateurs?

– Le **chiffre d'affaires moyen par auditeur associé** dans le secteur de la révision comptable n'a pratiquement pas évolué par rapport à l'exercice précédent. Fondamentalement, la compression des honoraires de révision risque de favoriser la course aux objectifs financiers, au détriment des objectifs qualitatifs. Par ailleurs, la comparaison pluriannuelle révèle qu'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. Le chiffre d'affaires moyen dépend 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 augmenté 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'indépendance⁴¹.

⁴⁰ 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.

⁴¹ Cf. ch. 1.8.1 (Prestations accessoires).

– Le **nombre de collaborateurs par associé** a légèrement diminué 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. Cet indicateur reste assez modeste en comparaison avec l'étranger.

– Par rapport à l'exercice précédent, les **taux de fluctuation** ont légèrement varié pour quatre entreprises seulement. Une seule entreprise affiche une nette augmentation du taux de fluctuation, suite à des mesures extraordinaires (28 %). Après correction de cette variation extraordinaire, le taux de fluctuation le plus élevé atteint 22 % en 2012. Des taux de fluctuation élevés peuvent affecter la continuité des missions d'audit. Ce facteur a donc une influence directe sur la qualité de la révision.

– La **composition des équipes affectées aux contrôles subséquents**, dont le but est de préserver l'objectivité des révisions, présente de grandes différences. Une proportion élevée d'auditeurs non locaux (Non-local Reviewer)⁴² est par définition un avantage, puisque cela permet d'augmenter l'objectivité des contrôles subséquents. Plus la proportion d'auditeurs non locaux est élevée, plus les constats issus des contrôles subséquents ont tendance à être nombreux et pertinents, d'après l'expérience de l'ASR. Dans deux entreprises, la part des «auditeurs non locaux» est de 100 %.

– Le **nombre moyen d'heures EQCR**⁴³ **par société ouverte au public** est resté stable durant ces dernières années. Ce nombre d'heures est relativement bas, ce que l'ASR considère comme assez critique. Le superviseur EQCR assume des fonctions importantes en termes d'assurance-qualité. Des lacunes sont régulièrement constatées dans le domaine de la supervision des missions d'audit. Il y a lieu d'impliquer davantage l'EQCR dans cette supervision⁴⁴.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR n'a mené aucune procédure conjointe avec la FINMA. Toutefois, l'ASR a eu des échanges réguliers avec la FINMA. C'est bien sûr lié aux activités respectives de surveillance, assez proches de nature, et surtout à la reprise de certaines compétences de surveillance dévolues jusqu'ici à la FINMA⁴⁶.

La SIX Exchange Regulation (SER) est l'organe chargé de surveiller la conformité aux règles de présentation des comptes des sociétés cotées à la SIX Swiss Exchange. L'ASR et la SER coordonnent leurs activités pour éviter les redondances. L'ASR contrôle les modalités selon lesquelles les entreprises de révision opèrent leurs missions d'audit, tandis que la SER vérifie que les émetteurs respectent leurs obligations, son champ d'action étant délimité par le règlement de cotation.

Au cours de l'exercice sous revue, l'ASR a reçu trois annonces de la part de la SER. Ces annonces ont été suivies dans chaque cas d'une enquête préalable visant à évaluer le rôle de l'organe de révision. Dans ses observations, l'ASR s'attache essentiellement à déterminer dans quelle mesure l'auditeur agit de manière conforme aux dispositions légales et aux règles professionnelles. Elle ne procède pas à une nouvelle évaluation de la conformité aux règles de présentation des comptes.

Lorsque l'ASR constate des infractions présumées aux règles de présentation des comptes, elle l'annonce respectivement à la SER ou à la BX Berne eXchange. L'exercice sous revue a été marqué par une annonce de ce genre à la BX Berne eXchange.

⁴² 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.

⁴³ L'Engagement Quality Control Reviewer (EQCR) est un expert compétent chargé de la supervision de la mission d'audit dans le cadre de l'assurance-qualité (ISQC 1, ch. 35).

⁴⁴ Cf. ch. 1.3.2.

⁴⁵ Cf. art. 22 et 23, LSR.

⁴⁶ Cf. ch. 1.7.

1.6 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 bourse⁴⁵.

1.7 Transfert de certaines compétences de la FINMA à l'ASR

Le Conseil fédéral a pris le 15 juin 2012 une décision de principe accordant à l'ASR la compétence de surveiller seule les entreprises de révision, respectivement les sociétés d'audit. Une première étape a été franchie le 1^{er} septembre 2012, avec la reprise par l'ASR de la surveillance de l'audit comptable des banques, des assurances et des placements collectifs de capitaux cotés en bourse. Il s'agissait d'un transfert possible sans modifier la loi. L'ASR reprendra encore d'autres compétences jusqu'ici attribuées à la FINMA dans une deuxième étape, dès que le Parlement aura adopté les modifications légales nécessaires à cet effet. Cette démarche en deux temps permet d'assurer une transition harmonieuse. Le Conseil fédéral a chargé le Département fédéral de justice et police (DFJP) d'élaborer un message sur la révision de la loi sur la surveillance de la révision (LSR) et de la loi sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA). Ce message sera présenté aux Chambres selon toute prévision déjà durant le premier semestre 2013.

Cette restructuration a pour objectif de renforcer la vigueur de la surveillance des marchés financiers en Suisse en regroupant les forces à disposition. En concentrant la surveillance des entreprises de révision, respectivement des sociétés d'audit au sein d'une seule autorité, on élimine les faiblesses du système bipolaire tel qu'il existait jusqu'ici. A l'avenir, l'ASR sera exclusivement responsable de la surveillance des entreprises de révision (terminologie ASR) et des sociétés d'audit (terminologie FINMA). Les ressources humaines et le savoir-faire seront ainsi réunis au sein d'une seule entité, ce qui apportera un gain de professionnalisation en matière de surveillance pour tout le secteur de l'audit. Du même coup, la FINMA gagnera en indépendance par rapport aux sociétés d'audit, ce qui facilitera les échanges d'information entre les sociétés d'audit et la FINMA en cas de problème touchant les établissements financiers surveillés. Cette restructuration supprime par ailleurs certaines redondances administratives et apporte un gain d'efficacité pour les sociétés d'audit. Les conséquences de ce nouveau régime sont les suivantes:

Agrément:

L'ASR assume désormais la responsabilité exclusive de tous les types d'agrément et statue désormais également sur l'agrément des sociétés d'audit et des auditeurs actifs dont les activités concernent les marchés financiers, et dont l'agrément est requis par une loi particulière.

Surveillance:

L'ASR assume désormais la responsabilité exclusive de la surveillance des sociétés d'audit dans le domaine de l'audit financier (Financial Audit) et de l'audit prudentiel (Regulatory Audit). Ce nouveau régime s'applique à l'audit des banques, des négociants en valeurs mobilières, des assurances, des centrales d'émission de lettres de gage, des placements collectifs de capitaux, des gestionnaires de placements collectifs de capitaux, des caisses de pension et des intermédiaires financiers directement soumis à la surveillance de la FINMA.

Le transfert de la surveillance de l'audit à l'ASR a pour corollaire le transfert parallèle du pouvoir de sanction à l'encontre des sociétés d'audit et des auditeurs responsables.

Normes d'audit:

La FINMA fixe pour sa part les critères de contrôle et les normes d'audit applicables à l'audit prudentiel des établissements financiers. De son côté, l'ASR est compétente pour la reconnaissance des standards relatifs à la révision des comptes.

Assistance administrative:

L'ASR prend en charge l'assistance administrative internationale dans le domaine de la surveillance de l'audit. Cette attribution exclusive permet de proposer un interlocuteur unique ainsi qu'une procédure claire et efficace aux autorités étrangères de surveillance. Les demandes d'assistance administrative adressées à l'ASR ne sauraient toutefois servir à contourner la FINMA pour obtenir des informations ou des documents sur des établissements financiers alors que la FINMA n'est elle-même pas en mesure de les communiquer.

1.8 Analyses

1.8.1 Propositions de l'UE sur la réforme de l'audit

Après analyse des avis sur son Livre vert, la Commission européenne a publié le 30 novembre 2011 ses propositions en vue d'améliorer le marché de l'audit. Elle envisage concrètement d'instaurer un nouveau règlement sur les exigences spécifiques de l'audit financier des entreprises d'intérêt public et d'édicter une directive modifiant la 8^e directive européenne actuellement en vigueur.

Ces propositions appellent un certain nombre de commentaires⁴⁷.

Rotation de l'entreprise de révision

La Commission européenne propose que les entreprises de révision mandatées par les entreprises d'intérêt public remettent obligatoirement leur mandat après six ans maximum (rotation dite externe). S'ensuit un temps de carence de quatre ans avant que l'entreprise de révision ne puisse reprendre le même mandat. Dans le cas des audits conjoints (joint audits), la période maximale est portée à 9 ans. Cette période doit pouvoir être prolongée de deux, voire trois ans dans certains cas exceptionnels.

Lorsqu'une entreprise est révisée par le même organe de révision pendant une période assez longue, une relation de confiance a tendance à s'instaurer entre l'entreprise auditrice et l'entreprise auditée, respectivement entre les personnes qui agissent pour leur compte. Cette relation constitue un risque dans la mesure où elle peut obérer, du moins en apparence, l'indépendance et l'objectivité de l'auditeur. L'entreprise auditée et l'entreprise auditrice ont en soi intérêt à prolonger le plus longtemps possible leurs relations d'affaires, car la première révision est liée à un certain investissement initial de part et d'autre. Toutefois, plus les relations d'affaires se prolongent, plus le risque de perte d'indépendance s'accroît.

La rotation obligatoire de la société d'audit après une certaine période est une mesure propre à renforcer l'indépendance de l'auditeur, même si diverses études menées à ce sujet ont montré que la rotation externe de la société d'audit n'augmente pas forcément la qualité de la révision ni l'indépendance de l'auditeur. Ces mêmes études vont jusqu'à soutenir que la prolongation de la mission pourrait même avoir des effets positifs. Il est toutefois incontestable qu'après une mission de plusieurs dizaines d'années, l'indépendance de l'auditeur est fortement remise en question, à tout le moins en apparence. Au lieu

d'une règle fixe, on pourrait envisager d'autres solutions, par exemple l'instauration obligatoire d'un comité d'audit issu du conseil d'administration de l'entreprise auditée. Ce comité d'audit, doté du même statut que l'organe de révision, aurait pour fonction de traiter tous les aspects afférents à la révision. Ce comité pourrait être astreint par une charte d'audit (Audit Charter) à mettre au concours le mandat de révision tous les 9 à 12 ans. Cette solution offrirait une flexibilité bienvenue tout en sensibilisant l'entreprise auditée à la problématique de l'audit financier.

Mise au concours obligatoire du mandat de révision

La Commission européenne propose que le choix d'un nouvel auditeur financier soit réglé dans le cadre d'une mise au concours publique et transparente pour toutes les entreprises d'intérêt public. Le comité d'audit de l'entreprise auditée serait appelé à jouer un rôle prépondérant dans cette procédure de sélection. Selon les propositions de la Commission européenne, il aurait pour attribution de recommander à l'organe supérieur de direction ou d'administration de l'entreprise auditée au minimum deux candidatures, avec motifs à l'appui. Les critères de sélection seraient également prescrits en détail.

Il s'agirait donc de conférer au comité d'audit un nouveau rôle, beaucoup plus important que jusqu'ici – une évolution positive à notre sens. Le comité d'audit est essentiel pour le contrôle et la surveillance de l'audit financier. En Suisse, l'ASR soutient les initiatives visant à définir les obligations et à renforcer le rôle du comité d'audit. Il faudrait encore considérer dans quelle mesure les propositions de la Commission européenne sont applicables en Suisse. Mais il appert d'ores et déjà que cette visée va dans le bon sens.

⁴⁷ Pour une analyse exhaustive des propositions de la Commission européenne du 30 novembre 2011, voir Schneider/Widmer: «Unabhängigkeit der Revisionsstelle: Ausgewählte Aspekte des Grünbuchs der EU», in: Finanz- und Rechnungswesen Jahrbuch 2013.

Prestations accessoires

La Commission européenne propose de distinguer entre services connexes à l'audit et service parallèles, sans lien avec l'audit. Elle précise dans la foulée ces deux notions. Les sociétés chargées de l'audit financier des sociétés d'intérêt public auraient dorénavant l'interdiction de fournir à leurs clients (et aux sociétés qui leur sont liées) des services parallèles sans lien avec l'audit. De plus, les grandes sociétés d'audit devraient séparer les services d'audit et les services parallèles sans lien avec l'audit pour exclure les éventuels conflits d'intérêts. Il faudrait prévoir des restrictions supplémentaires dans le cas des sociétés d'audit qui encaissent plus d'un tiers de leurs honoraires d'audit annuels grâce au mandat d'un grande entreprise d'intérêt public, et qui appartiennent à un réseau d'audit dont les membres encaissent dans l'Union européenne plus de 1'500 millions d'euros à titre d'honoraires d'audit.

Les services de conseil que l'organe de révision peut fournir à son client ne sont en soi pas problématiques à tout le moins sous l'angle de l'indépendance dans les faits. La Suisse admet par conséquent le principe des services accessoires. Toutefois, l'indépendance économique de l'organe de révision peut être remise en question lorsque les honoraires accessoires atteignent une certaine importance par rapport aux honoraires d'audit. L'adjudication des services accessoires est souvent liée au mandat de révision, de sorte que la société d'audit peut avoir un intérêt majeur à maintenir le mandat de révision pour s'assurer les services accessoires. Son indépendance peut s'en trouver affectée. Or, l'acceptation d'un mandat de révision qui entraînerait une dépendance économique est incompatible avec les règles d'indépendance en Suisse. Selon la circulaire 1/2010, l'ASR considère qu'il y a un risque majeur de perte d'indépendance lorsque le rapport entre les honoraires d'audit et les honoraires accessoires dépasse le seuil de 1:3 pendant deux exercices consécutifs. Il est prévisible que cette limite soit encore abaissée au vu des tendances actuelles et des débats sur la question de l'indépendance.

La Suisse n'interdit pas les services accessoires, mais en limite l'importance. La restriction proposée par la Commission européenne aurait un impact minime en Suisse, du moins en ce qui concerne les sociétés enregistrées au SMI. D'après la statistique des honoraires d'audit et des honoraires accessoires dressée par l'ASR pour 2011, les honoraires accessoires des

organes de révision ne dépassent en aucun cas les 30 % des honoraires de révision auprès des sociétés enregistrées au SMI. Pour la majorité des sociétés du SMI (soit 13 entreprises au total), les honoraires accessoires sont même inférieurs à 10 %. Les grandes entreprises suisses semblent donc déjà avoir intégré le fait que l'indépendance de l'auditeur ne souffre aucune prise en considération d'autres services accessoires.

Au final, les propositions de la Commission européenne pour la réforme de l'audit financier vont nettement moins loin que le Livre vert ne laissait attendre. Les éléments principaux tels que la rotation externe de la société d'audit et l'interdiction ou au moins la réduction très importante des prestations parallèles resteront des questions assez controversées. Actuellement, on ne sait pas comment le Parlement européen et les Etats membres de l'UE réagiront à ces propositions. Au cours de ces dernières années, voire de ces dernières dizaines d'années, les exigences en matière d'indépendance et de qualité des prestations d'audit sont devenues de plus en plus contraignantes. Il faut donc s'attendre à ce qu'elles s'aiguisent encore davantage. Loin d'être négative, cette évolution offre l'opportunité de renforcer la pertinence de l'audit.

1.8.2 Autres initiatives internationales

La crise financière a eu pour effet de remettre en question la valeur et la pertinence de l'audit sur la scène internationale. Dans de nombreux pays, législateurs et organes de normalisation (standardsetter) ont analysé de manière approfondie la nécessité de modifier les règles en vigueur. Toutes les initiatives prises dans ce sens ont pour objectif de réduire l'écart entre le rôle actuel de l'audit et ce que l'opinion publique en attend. Les axes majeurs d'intervention sont les suivants:

- amélioration et développement du rapport d'audit (auditor's reporting model);
- renforcement du rôle du comité d'audit;
- amélioration de l'indépendance, de l'objectivité et du scepticisme fondamental de l'auditeur;
- amélioration de la transparence de l'audit;
- alternatives face à la concentration du marché aux mains des Big 4.

1.9 Normalisation

Les normes comptables et les normes d'audit ont été revues et développées au cours de ces dernières années. Pour les entreprises de révision, la modernisation des méthodologies et la formation interne des collaborateurs représentent un défi majeur. Elles doivent en effet réserver suffisamment de ressources internes et mettre en place les processus internes adéquats pour rester à la page. Pour sa part, l'ASR estime que le développement des normes d'audit constitue, tant au plan international que national, un facteur important pour l'amélioration qualitative de l'audit. Elle suit donc de près l'évolution de ces normes. L'ASR est en particulier affiliée à un groupe de travail international au sein duquel ont lieu des échanges réguliers sur les processus de normalisation en cours⁴⁸.

1.9.1 Normes d'audit suisses

A la lumière de l'évolution des normes d'audit internationales, la Chambre fiduciaire a révisé les Normes d'audit suisses (NAS) et en a mis l'édition 2013 en consultation. Les nouvelles NAS révisées sont applicables aux comptes annuels et de groupe des exercices clôturés le 15 décembre 2013 ou à une date ultérieure. L'édition 2013 des NAS remplace l'édition 2010 actuellement en vigueur. Les nouvelles NAS s'appliqueront comme jusqu'ici à la révision ordinaire des états financiers des sociétés et des groupes. L'ASR a rendu en octobre 2012 son avis à propos du projet de révision des NAS⁴⁹. Elle salue d'emblée l'adaptation des NAS aux nouvelles normes ISA clarifiées et à la norme d'assurance-qualité ISQC 1.

La nouvelle norme suisse d'assurance-qualité 1 (QS 1) développe les exigences du système d'assurance-qualité interne. Sur les 21 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, neuf ont encore un système d'assurance-qualité NAS 220. Dans le cadre de ses inspections, l'ASR surveillera la mise en œuvre appropriée des nouvelles NAS et de la QS1.

1.9.2 Normes d'audit internationales

La mise en vigueur des Clarified ISA modifie de manière substantielle la révision des comptes annuels et de groupe à partir de l'exercice 2010⁵⁰. En octobre 2012, l'IASB a reçu un avis conjoint de l'ASR et de plusieurs autres autorités européennes de surveillance en matière de révision⁵¹, avis relevant plusieurs faiblesses dans le dispositif des normes ISA actuellement en vigueur.

En 2012, l'ASR a également répondu à diverses propositions émanant de l'IAASB et de l'IESBA⁵². Que faut-il retenir pour l'essentiel de ces éléments?

- L'IAASB envisage d'améliorer à l'avenir les rapports d'audit. Elle a ouvert le débat («Invitation to Comment») en proposant un projet, assorti d'un avis consolidé émanant des autorités européennes de surveillance⁵³. L'ASR soutient les efforts de l'IAASB pour améliorer la transparence du rapport d'audit. Cette démarche vise à sensibiliser les destinataires du rapport de révision quant aux procédures de révision et à mieux comprendre les risques significatifs auxquels l'entreprise révisée est exposée.
- En ce qui concerne la révision de la norme sur l'utilisation des travaux des auditeurs internes par les auditeurs externes (ISA 610), l'ASR avait déjà émis une réponse en 2011⁵⁴. A l'instar d'autres autorités, l'ASR demeure très critique face à l'intégration directe de l'équipe de révision interne dans l'équipe de révision externe. On ne peut pas réviser les normes d'audit concernant la révision interne sans s'interroger sur la définition de l'équipe d'audit interne et sur l'applicabilité des règles d'indépendance. En juin 2012, l'ASR a donc transmis à l'IESBA un avis visant à définir ce qu'on entend par équipe d'audit⁵⁵.

⁴⁸ Cf. ch. 2.5. L'ASR est membre du Standard Coordination Working Group (SCWG) de l'IFIAR.

⁴⁹ Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (Documentation/Prises de positions de l'ASR/L'ASR présente son avis à la Chambre fiduciaire à propos de la procédure de consultation concernant les NAS, 8.10.2012).

⁵⁰ Cf. ch. 1.10.1a Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁵¹ Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (Documentation/Prises de position de l'ASR/L'ASR présente son avis à l'IAASB à propos de la mise en œuvre des «normes ISA clarifiées», 17.10.2012).

⁵² Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (Documentation/Prises de position de l'ASR).

⁵³ Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (Documentation/Prises de position de l'ASR/L'ASR présente son avis à l'IAASB à propos du rapport de l'organe de révision, 23.10.2012).

⁵⁴ Cf. ch. 1.10.1c Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁵⁵ Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (Documentation/Prises de position de l'ASR/L'ASR présente son avis à l'IESBA et à l'IAASB à propos de la définition de l'équipe d'audit, 1.6.2012).





1.10 Transmission des rapports d'inspection aux comités d'audit

Le conseil d'administration exerce un rôle important et intransmissible dans la mise en place de la comptabilité, du contrôle financier et du rapport annuel⁵⁶. Le comité d'audit doit se forger une opinion indépendante et acquérir une vision générale de la révision externe, de ses prestations, de son indépendance et des honoraires de l'organe de révision⁵⁷.

Les entreprises de révision doivent sans cesse améliorer la qualité de leurs prestations. Des mesures adjacentes sont donc nécessaires pour consolider le niveau de qualité, notamment le renforcement du rôle du comité d'audit⁵⁸. La participation active et responsable de ce dernier a des effets substantiels sur la qualité des prestations d'audit.

Aux yeux de l'ASR, il est donc essentiel que les sociétés ouvertes au public puissent prendre connaissance des résultats du File Review qui concernent leur mission d'audit. Cela permet de soutenir le comité d'audit dans sa tâche tendant à évaluer et à surveiller en permanence le travail de l'organe de révision. Cette requête correspond à ce que demandent les autres régulateurs et fait l'objet d'un débat dans le cadre des initiatives internationales pour le perfectionnement de la qualité de la révision. Liée par le secret de fonction, l'ASR ne peut effectuer elle-même ce transfert d'information. Elle recommande donc que les entreprises de révision transmettent leurs résultats aux comités d'audit⁵⁹.

- Audit des estimations comptables, y compris des estimations comptables en juste valeur et des informations afférentes (ISA 540);
- Aspects particuliers concernant les audits d'états financiers du groupe, y compris l'utilisation des travaux des auditeurs des composants du groupe (ISA 600);
- Examen en fonction des risques des opérations de révision qui n'apportent pas par elles-mêmes des éléments probants suffisants (p. ex. transactions de masses des banques et assurances; ISA 315.30);
- Evaluation des travaux du superviseur (EQCR);
- Evaluation du scepticisme fondamental.

L'analyse concrète de chaque File Review permet de filtrer les anomalies particulières en lien avec l'application des normes d'audit et des normes de présentation des comptes. L'ASR n'entend toutefois pas «réviser» les révisions. Elle se limite à certains aspects choisis.

⁵⁶ Cf. art. 716a, al. 1, ch. 3 et 6 CO.

⁵⁷ Cf. «swiss code of best practice for corporate governance» d'economiesuisse, ch. 23 ss.

⁵⁸ Cf. ch. 1.9.2 Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁵⁹ Cf. FAQ concernant la Communication des résultats des inspections de l'ASR aux sociétés ouvertes au public du 5.7.2012.

1.11 Critères d'inspection 2013

Dans le cadre de ses inspections 2013, l'ASR va traiter en priorité les critères suivants:

- Examen des processus visant à mettre en œuvre les nouvelles NAS édition 2013;
- Règles d'indépendance en relation avec les prestations accessoires;
- Responsabilité de l'auditeur en cas d'actes délictueux (ISA 240);

2 Affaires internationales

2.1 Généralités

Pour répondre à la globalisation croissante des marchés financiers et des réseaux d'audit, les autorités de surveillance n'ont pas d'autre option que d'intensifier la coopération internationale. Cette coopération est une prémisses indispensable pour garantir la qualité des prestations en matière de révision, renforcer la confiance du public dans les rapports d'audit et à améliorer la confiance des investisseurs envers les marchés financiers. Les instruments de coopération sont variés et incluent tant des accords bilatéraux que des accords multilatéraux⁶⁰.

Ces raisons ont amené l'ASR à intensifier ses activités internationales durant l'exercice sous revue. Etant donné les entreprises suisses cotées aux bourses étrangères et les entreprises étrangères cotées en Suisse, l'ASR entretient d'importantes relations avec ses partenaires homologues des Etats membres de l'UE et des Etats-Unis⁶¹. La future entrée en vigueur de l'article 8 LSR dynamisera cette collaboration internationale avec les autorités de surveillance d'un nombre croissant de nouveaux Etats⁶². L'ASR prépare le terrain en participant activement aux organisations et aux commissions internationales⁶³. Elle développe par ailleurs ses relations avec les partenaires potentiels. Enfin, la réglementation suisse de l'audit a été traduite en anglais afin de faciliter la compréhension du système suisse de l'audit⁶⁴.

2.2 Relations avec l'Union européenne

2.2.1 Equivalence du système suisse de surveillance

Depuis que le système suisse de surveillance a été reconnu équivalent par l'UE en janvier 2011, les autorités européennes de surveillance peuvent conclure des accords de coopération avec l'ASR. En octobre 2011, une première déclaration d'intention a été signée avec l'autorité homologue allemande (APAK). En 2012, l'ASR a ouvert des négociations en ce sens avec plusieurs autorités compétentes de l'UE et de la CEE. Les négociations avec les autorités française et néerlandaise ont pu être conclues en 2012, alors que les négociations avec d'autres autorités de surveillance se poursuivent et devraient aboutir en 2013.

2.2.2 Déclaration d'intention avec les Pays-Bas

En novembre 2011, l'ASR et l'Autorité néerlandaise de surveillance des marchés financiers (Authority for the Financial Markets, AFM) ont conclu une déclaration d'intention visant la supervision des entreprises de révision. Cette déclaration ne déploie pas les effets d'un contrat d'Etat, car elle n'implique aucune obligation légale.

La coopération internationale entre autorités 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'AFM 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 américaine de surveillance en matière de révision (PCAOB). Les procédures d'agrément doivent être simplifiées pour faciliter la tâche des entreprises issues de ces deux Etats.

⁶⁰ Cf. ch. 2.2.4.

⁶¹ Cf. ch. 2.2.2 ss. et 2.3.1.

⁶² Cf. ch. 2.6.

⁶³ Cf. ch. 2.3.3, 2.4 et 2.5.

⁶⁴ Documentation gratuite sous www.surveillance-de-la-revision.ch (Documentation).

2.2.3 Déclaration d'intention avec la France

Fin 2012, les autorités de surveillance française et suisse ont aussi conclu un protocole de coopération concrétisant le principe de la primauté de la surveillance par l'Etat d'origine. La France est ainsi le troisième pays de l'Union européenne (UE) avec lequel la Suisse a conclu un tel accord.

A l'instar des deux autres accords conclus et compte tenu de l'existence de réseaux d'audit d'envergure mondiale, ce protocole de coopération a pour objectif d'améliorer la qualité de l'audit, d'aider à renforcer la confiance du public dans les rapports d'audit et d'améliorer la confiance des investisseurs dans leurs marchés financiers respectifs. L'ASR et le H3C reconnaissent la nécessité d'une coopération réciproque dans laquelle ils peuvent faire confiance aux activités de supervision exercées dans leurs pays respectifs. Sur la base de ce protocole, les deux autorités renoncent à des inspections transfrontières et limitent, dans leurs pays respectifs, l'inscription des auditeurs légaux (personnes physiques et morales) aux informations utiles à leur identification. Cela constitue un allègement considérable pour les entreprises de révision sises en Suisse.

2.2.4 EAIG et Colleges of Supervisors

Depuis 2011, l'ASR participe aux réunions de l'European Audit Inspection Group (EAIG)⁶⁵. En novembre 2012, l'ASR a accueilli plus de 40 représentantes et représentants des autorités de surveillance européennes dans le cadre d'une réunion EAIG en Suisse. L'EAIG a pour fonction de reprendre les constats des autorités de surveillance sous forme anonymisée dans le but d'analyser les causes des lacunes constatées. Les analyses de l'EAIG sont ensuite reprises dans les débats avec les représentants de l'IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board) et de l'IESBA (International Ethics Standards Board of Accountants). L'ASR a par ailleurs élaboré des avis écrits avec d'autres membres de l'EAIG concernant les projets de réglementation de l'IAASB et de l'IESBA⁶⁶.

En 2007, les sociétés nationales de KPMG Allemagne, Suisse, Grande-Bretagne ont fusionné pour former l'entité KPMG Europe LLP (KPMG ELLP). KPMG ELLP est enregistrée à Londres, mais son siège principal est à Francfort-sur-le-Main. Cette entreprise ne fournit aucune prestation d'audit. Sa mission consiste à rationaliser les services d'audit et à veiller à l'appli-

cation rigoureuse des règles d'assurance-qualité et d'indépendance au niveau des réseaux régionaux. Les procédures d'assurance-qualité sont ainsi de plus en plus structurées au niveau européen, puis appliquées dans chaque réseau national. Ernst & Young a quant à elle fondé Ernst & Young Europe Co LLP (EY ELLP) également dans le but de renforcer les structures de ses réseaux au niveau européen.

La régionalisation des structures d'assurance-qualité a conduit les autorités de surveillance à coordonner leurs interventions face à des entités telles que KPMG ELLP et EY ELLP. Dans un premier temps, des interviews ont eu lieu avec les directions des deux ELLP. Dans un deuxième temps, les autorités envisagent de créer une plate-forme d'échange d'expériences sur la mise en œuvre régionale des procédures d'assurance-qualité. L'ASR encourage cette évolution et prend une part active aux deux Colleges. La collaboration multilatérale est la seule solution pour assurer une surveillance uniforme des réseaux d'audit qui étendent leur toile bien au-delà des frontières suisses.

2.2.5 Agrément des entreprises de révision suisses au sein de l'UE⁶⁷

Après la phase transitoire qui s'est terminée en juillet 2010, l'agrément des entreprises de révision étrangères est régi par des modalités très variables selon les Etats membres de l'UE. Certains Etats européens ont renoncé à tout agrément, même facilité. D'autres pays astreignent en revanche l'entreprise de révision étrangère à une procédure d'agrément complète, comme si elle avait son siège dans l'Etat membre de l'UE concerné⁶⁸.

La reconnaissance mutuelle des agréments est un sujet qui a porté à discussion dans le cadre des négociations pour les déclarations d'intention⁶⁹. La problématique vient du fait que ni la directive européenne applicable, ni les décisions de la Commission européenne se fondant sur cette directive n'obligent les Etats membres de l'UE à reconnaître intégralement les systèmes d'agrément et de surveil-

⁶⁵ Cf. ch. 1, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁶⁶ Cf. ch. 1.9.2.

⁶⁷ Cf. annexe 5, liste des entreprises suisses de révision enregistrées dans l'UE.

⁶⁸ Cf. ch. 2.2.3, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁶⁹ Cf. ch. 2.2.1.

lance d'Etats tiers et à renoncer à l'exercice de leurs compétences nationales. Le droit de certains Etats membres de l'UE prévoit la possibilité de renoncer à l'agrément des entreprises de révision suisses, tandis que cette possibilité n'est pas prévue dans d'autres Etats. Du point de vue de la Suisse, cette situation est insatisfaisante parce qu'elle peut conduire à des redondances indésirables au niveau de l'agrément. Si la reconnaissance mutuelle de l'agrément n'est pas possible à la lumière de la législation nationale, l'ASR négocie une clause dite du «Best Effort», selon laquelle l'agrément des entreprises suisses de révision dans l'Etat membre de l'UE concerné est réduit au minimum pour éviter les redondances.

2.3 Collaboration avec les Etats-Unis

2.3.1 Statement of Protocol et Joint Inspections

L'ASR et la FINMA ont signé en 2011 un Statement of Protocol (SoP) avec le PCAOB servant de cadre à la collaboration entre les trois autorités pour la surveillance des entreprises de révision⁷⁰. Ce SoP constitue également la base des inspections conjointes (Joint Inspections) auprès des entreprises de révision suisses. Cet accord a ainsi notamment permis aux entreprises de révision suisse de ne plus figurer sur la liste grise⁷¹ du PCAOB.

En 2011, le PCAOB a effectué deux inspections conjointes avec l'ASR et la FINMA. En 2012, le PCAOB a également réalisé deux inspections conjointes. Ces inspections représentent un travail assez important tant pour les autorités concernées que pour les entreprises de révision. Mais elles se sont déroulées sans grand problème. Les expériences de 2011 ont permis d'améliorer les procédures en 2012. L'actuel SoP prévoit encore une inspection conjointe en 2013. Il sera également renégocié en 2013 puisqu'il échoit en avril 2014.

2.3.2 Reliance

Le SoP signé avec le PCAOB échoit en avril 2014⁷². La reprise des travaux de l'ASR par le PCAOB (ce qu'on appelle la Reliance en anglais) sera une question centrale dans le cadre du renouvellement de cet accord. Le PCAOB a déjà publié une série de critères qu'il entend prendre en compte dans les modalités de la Reliance (adéquation, intégrité, indépendance, financement et transparence, prestations de

révision)⁷³. La reprise des travaux de l'ASR est décidée au cas par cas par le PCAOB («Sliding Scale»). Après évaluation des expériences réalisées jusqu'ici dans le cadre de ces inspections conjointes, on peut s'attendre à ce que le PCAOB envisage une reliance partielle dans le domaine des revues d'entreprise. En revanche, le PCAOB n'a encore jamais repris les travaux d'autorités étrangères dans le domaine des revues de dossier.

Pour l'ASR, la priorité à long terme est de voir le PCAOB se fonder autant que possible sur les travaux des autorités de surveillance suisses. Cet objectif passe par une intensification de la collaboration avec le PCAOB, ce que l'ASR n'a pas manqué de faire durant l'exercice sous revue. Ainsi, l'ASR a mis en place une collaboration encore plus étroite pour les inspections conjointes consacrées aux revues d'entreprise. L'ASR a par ailleurs initié le PCAOB à sa méthodologie et à ses procédures d'inspection. En 2013, l'ASR et le PCAOB iront encore plus loin dans cette collaboration, en inspectant ensemble et pour la première fois une mission d'audit. Les retours d'information du PCAOB quant à la qualité du système de surveillance de l'ASR sont positifs. Toutefois, le PCAOB a déjà signalé qu'il ne disposait pas en l'état des bases légales permettant de déléguer totalement la surveillance à des autorités étrangères. La marge de manœuvre du PCAOB sera donc limitée dans les négociations pour un nouveau SoP.

⁷⁰ Cf. ch. 1.4.2 et 2.3, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁷¹ Le 31.7.2009, le PCAOB avait publié pour la première fois une «liste grise» des entreprises de révision n'ayant pas pu être inspectées dans les délais. Depuis lors, cette liste est mise à jour tous les 6 mois.

⁷² Cf. ch. 2.3.1.

⁷³ Cf. PCAOB Rule 4012, Inspections for Foreign Registered Public Accounting Firms.

2.3.3 PCAOB Regulatory Institute

Les représentants des autorités de surveillance de la révision et d'autres autorités de 37 pays, dont la Suisse, ont participé en novembre 2012 au sixième PCAOB Regulatory Institute à Washington, D.C. Organisé sur trois jours, ce congrès avait pour objectif de faire le point sur les différents systèmes de surveillance et les techniques d'inspection, de mettre en discussion les questions d'intérêt commun et de favoriser les échanges d'expérience. Ce congrès a permis à l'ASR de nouer de nouveaux contacts avec des autorités de surveillance qui ne sont pas encore affiliées à l'IFIAR⁷⁴. Comme lors de l'édition précédente en 2011, l'ASR a été invitée à présenter son système de surveillance et ses procédures d'inspection et à faire le point sur les résultats des inspections conjointes avec le PCAOB.

2.4 Relations avec d'autres Etats et organismes

En juillet 2012, le Japon a publié les critères d'équivalence s'appliquant aux autorités de surveillance étrangères⁷⁵. Le Japon a également mis en vigueur un catalogue d'exigences concrètes pour la surveillance des entreprises de révision ayant leur siège à l'étranger. Dans ce cadre, l'évaluation du système de surveillance suisse qui avait débuté en 2009 a été mise à jour⁷⁶. Les négociations en vue d'une éventuelle collaboration ont aussi été poursuivies en 2012, toutefois sans résultat concret à ce jour.

En décembre 2012, l'ASR a invité les représentants des autorités de surveillance de Lettonie, de Pologne, de Slovénie et de la République tchèque à une réunion de deux jours pour leur présenter l'organisation et les procédures de l'ASR. Cette formation a été réalisée sur mandat de la Banque mondiale dans le cadre de son Financial Reporting Technical Assistance Programme (FRTAP) visant les nouveaux Etats membres de l'UE. Le FRTAP est financé par le biais du fonds de contribution de la Suisse à l'élargissement de l'UE, un fonds destiné à réduire les inégalités économiques et sociales au sein de l'Europe élargie.

2.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Créé en 2006, l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) comptait 44 membres à la fin de l'exercice sous revue. Le Financial Reporting Council (FRC), autorité britannique, et le 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 Busan (Corée du Sud) et à Londres, un Inspection Workshop à Abu Dhabi ainsi que, pour la première fois, un International Cooperation Workshop à Londres.

Les échanges réguliers avec les représentants des «Big-6» et du Global Public Policy Committee (GPPC) ont permis de faire le point sur les constats récurrents auxquels conduisent les inspections. Les membres de l'IFIAR ont identifié les éléments critiques à améliorer:

- le scepticisme fondamental de l'auditeur,
- la révision des comptes consolidés,
- le calcul du chiffre d'affaires,
- la supervision des missions d'audit,
- la vérification du système de contrôle interne,
- la vérification des estimations comptables,
- la prise en compte de la qualité dans la rémunération des auditeurs,
- l'indépendance de l'organe de révision,
- l'utilisation des travaux d'experts,
- l'application des ISA clarifiées.

⁷⁴ Cf. ch. 2.5.

⁷⁵ JFSA and CPAAOB Guidance for Assessing the Equivalency of Audit and Public Oversight System of Foreign Jurisdictions (téléchargement sous <http://www.fsa.go.jp/en/news/2012/20120710-1.html>).

⁷⁶ Cf. ch. 4.4, Rapport d'activité 2009 de l'ASR.

Parmi les autres thèmes importants abordés lors des IFIAR Plenary Meetings, on citera les échanges d'expérience avec les représentants des investisseurs, le développement des normes d'audit et les contacts réguliers qui en découlent avec l'IAASB et l'IESBA.

L'IFIAR demeure pour l'ASR une plate-forme très utile pour cultiver les contacts avec les autres autorités de surveillance et débattre des différentes stratégies de surveillance et de leur mise en œuvre dans un cadre international. Durant l'exercice sous revue, l'ASR s'est investie à plusieurs niveaux dans les activités de l'IFIAR:

- Etant membre de l'International Cooperation Working Group (ICWG), l'ASR a participé à l'organisation d'un séminaire d'un demi-jour sur les questions de collaboration internationale et a présenté les expériences de la Suisse lors des tables rondes «Overview of experiences with sharing audit inspection reports with other regulators and accessing audit workpapers in other jurisdictions, including limitations on, and barriers to, sharing of information between regulators» et «Regional supervisory colleges».
- L'ASR est également membre du Standard Coordination Working Group (SCWG). Ce groupe de travail a pour objectif de faire le point sur le développement de normes d'audit internationales et de rendre accessibles à l'IAASB et à l'IESBA les expériences des autorités de surveillance dans le contrôle de l'application des normes actuelles. En 2012, le SCWG a traité les sujets principaux suivants:
 - Improving the Auditor's Report;
 - ISA 720 «the auditor's responsibilities relating to other information in documents containing audited financial statements»;
 - ISA Implementation Project;
 - Auditor Rotation;
 - IAASB Audit Quality Project;
 - IESBA – «Breach of a Requirement of the Code»;
 - IESBA Strategy and Work Plan;
 - IESBA – «Proposed changes to the code of ethics for professional accountants addressing conflicts of interest»;
 - IESBA – «Proposed changes to the Code of Ethics Definition of Engagement Team»;
 - IESBA – «Illegal Acts»;

- Professional Scepticism ainsi que
- Préparation des séances de l'IFIAR avec le président de l'IAASB.

- L'Inspection Workshop a essentiellement traité les défis qui se posent en termes de régulation lorsqu'il s'agit d'améliorer l'efficacité de l'audit, l'indépendance de l'auditeur et la pression des honoraires sur la qualité de l'audit. De nombreux groupes de travail, dont certains ont été animés par l'ASR, ont analysé et débattu des questions techniques d'audit posées par les différents groupes de travail IFIAR. Le cercle des participants se limite en particulier aux inspecteurs qui exercent la surveillance des entreprises de révision. Les débats sont par conséquent très spécialisés, ce qui permet à l'ASR d'affiner encore son dispositif de contrôle. Le prochain Inspection Workshop aura lieu en 2013 et sera organisé par l'ASR en Suisse.

2.6 Effets extraterritoriaux de la LSR

La LSR 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 suisse des capitaux. De la sorte, le champ d'application de la surveillance des auditeurs (art. 727, al. 1, ch. 1, CO) est étendu par analogie aux sociétés qui opèrent sur le plan international. L'art. 8 LSR, qui constitue la base légale de l'application extraterritoriale de la LSR, n'est pas encore en vigueur.

Le champ d'application extraterritorial de la LSR implique que l'organe de révision d'un groupe d'entrevue 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 obligataire est garanti par une société qui dispose d'une entreprise de révision assujettie à la surveillance de l'ASR ou à celle d'une autorité de surveillance reconnue par la Suisse (art. 8, al. 3, LSR)⁷⁷.

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).

Comme indiqué plus haut, l'art. 8 LSR n'est pas encore en vigueur. Les expériences pratiques des cinq dernières années montrent que les systèmes de surveillance sont très hétérogènes selon les Etats. Les autorités de surveillance de certains Etats ne pourront pas être reconnues par la Suisse. En effet, certains Etats n'ont pas de surveillance de l'audit, tandis que d'autres ont des systèmes de surveillance dont la reconnaissance est fortement remise en doute. Il faut donc s'attendre à ce que les entreprises de révision étrangères ne pouvant bénéficier des clauses d'exception (art. 8, al. 2 et 3, LSR) seront bien plus nombreuses que les estimations du législateur. Ces entreprises sont dès lors assujetties à la surveillance directe de l'ASR. L'exercice extraterritorial de la surveillance se heurte toutefois à des difficultés d'ordre politique, juridique et pratique (p. ex. la maîtrise des langues). L'agrément des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat et la conduite d'une inspection par l'ASR à l'étranger représentent une certaine charge pour l'organe de révision étranger et pour la cotation des actions et des emprunts en Suisse. Cette situation peut certes nuire à l'attractivité du marché suisse des capitaux. A l'inverse, les investisseurs qui s'engagent sur ce marché doivent aussi pouvoir compter sur une révision conforme aux normes internationales lorsque l'entreprise dans laquelle ils investissent a son siège à l'étranger.

La protection des investisseurs, l'efficacité de la surveillance et la compétitivité du marché suisse des capitaux sont des éléments contradictoires dont il faut tenir compte de manière différenciée au niveau de la surveillance de l'audit.

L'ASR a étudié plusieurs solutions par voie d'ordonnance, mais après concertation avec l'Office fédéral de la justice, responsable du dossier, elle est arrivée à la conclusion qu'une réglementation claire des effets extraterritoriaux de la LSR nécessitait une révision partielle de la loi. La révision partielle de l'art. 8 LSR portera sur les éléments suivants:

- suppression de la surveillance des entreprises de révision des filiales importantes des sociétés ouvertes au public dont le siège est à l'étranger;
- réglementation claire du fait que les émetteurs d'emprunts non cotés ne doivent pas confier leur révision à une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat;
- agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat lorsque cette entreprise remplit des conditions d'agrément équivalentes à l'étranger;
- introduction d'une procédure d'agrément provisoire pour les entreprises de révision dont le siège est à l'étranger;
- option limitant la surveillance des entreprises de révision étrangères aux revues de dossiers, et plus exactement aux mandats de révision pertinents pour le marché suisse des capitaux.

La révision de l'art. 8 LSR est de la compétence de l'Office fédéral de la justice. Elle sera intégrée dans le cadre d'un autre projet législatif visant à moderniser le registre du commerce. Ce projet de loi a été mis en consultation du 19 décembre 2012 au 31 mars 2013.

⁷⁷ Les emprunts obligataires étrangers émanent souvent d'émetteurs établis dans des Etats «off-shore», mais sont garantis par une société mère ayant son siège dans un Etat «on-shore». Les investisseurs ne sont ainsi pas désavantagés, parce que l'emprunt obligataire est entièrement garanti par la société mère, dont l'organe de révision est surveillé: cf. message du 23.6.2004 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 3841.

3 Agrément

3.1 Généralités

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a reçu 507 nouvelles demandes d'agrément. On observe une recrudescence des demandes – comme les années précédentes – à la fin des sessions d'examen qui donnent accès à un agrément ASR.

Dans le secteur agrément, l'effort essentiel se situe au niveau des préparatifs en vue du renouvellement de l'agrément des entreprises de révision.

3.2 Statistiques

3.2.1 Agréments

Figure 4:

Personnes physiques et entreprises de révision agréées au 31 décembre 2012⁷⁸

Catégories d'agrément	Réviseurs	Experts réviseurs	Total au 31.12.2012	Total au 31.12.2011
Personnes physiques	2'271	5'737	8'008	7'696
Entreprises individuelles	385	463	848	854
Entreprises de révision	900	1'866	2'766	2'707
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ⁷⁹	–	21	21	21
Nombre total d'agréments	3'556	8'087	11'643	11'278

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a refusé 25 demandes. 12 requérants ont par ailleurs retiré leur demande. L'entrée en matière a été refusée dans sept dossiers incomplets. L'ASR a en outre prononcé 23 retraits d'agrément et a émis six avertissements.

A la fin de l'exercice sous revue, le nombre d'agréments provisoires se montait encore à trois pour les personnes physiques et à huit pour les entreprises de révision. Ces cas sont directement ou indirectement liés à des procédures en cours devant le Tribunal administratif fédéral ou le Tribunal fédéral. Ils seront traités ou liquidés lorsqu'une décision sera rendue. Les autres dossiers concernent des personnes au bénéfice d'une formation étrangère, dont l'évaluation est assez longue (cf. ch. 3.7). En revanche, deux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat qui étaient encore agréées provisoirement l'année précédente ont obtenu l'agrément définitif. Désormais, toutes les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont titulaires d'un agrément définitif.

⁷⁸ Les statistiques se rapportent aux procédures conclues par une décision entrée en force. Les pendants ne sont pas considérés. Le critère déterminant est le statut de la procédure d'agrément fin 2012.

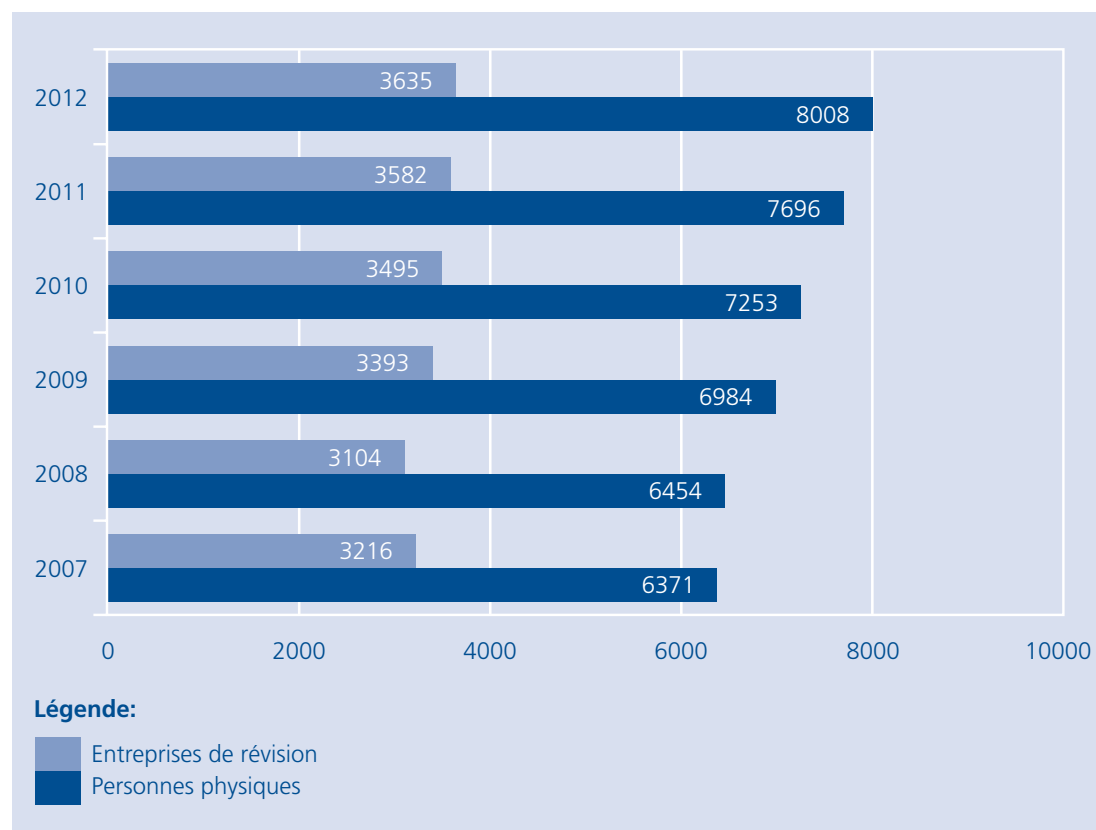
⁷⁹ Cf. annexe 4.

3.2.2 Evolution du nombre d'agrément

La statistique des agréments pour les personnes physiques et les entreprises de révision montre l'évolution suivante depuis le début des activités opérationnelles de l'ASR au 1^{er} septembre 2007:

Figure 5:

Etat au 31 décembre 2012



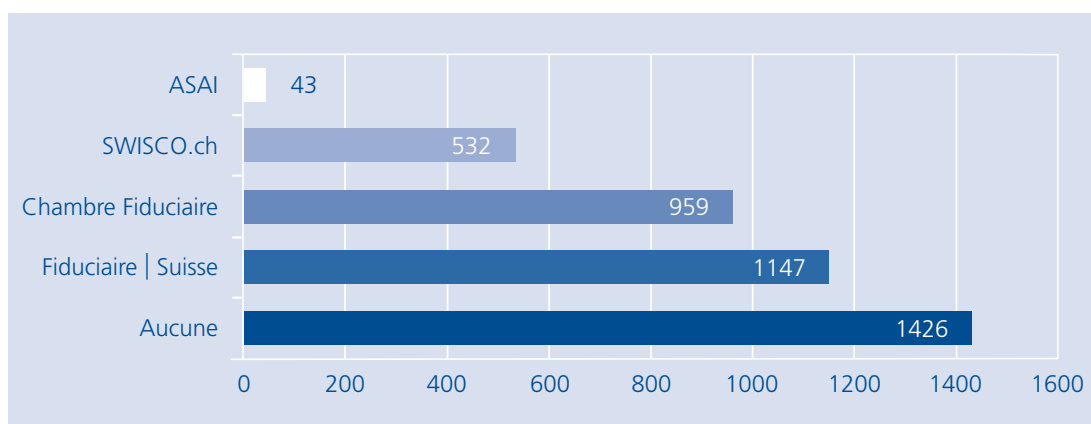
3.2.3 Affiliations aux associations professionnelles

Les entreprises de révision agréées indiquent leurs affiliations aux associations professionnelles dans leur enregistrement en ligne. Les affiliations sont publiées dans le registre public de l'ASR. Nombreuses sont les entreprises de révision qui sont affiliées à deux associations. On notera un nombre relativement élevé d'entreprises de révision (1'426) qui ne sont affiliées à aucune association et qui échappent par conséquent au contrôle de la formation continue tel qu'il a été mis en place par les associations.

Cette auto-déclaration mène à la représentation statistique suivante:

Figure 6:

Etat au 31 décembre 2012



3.3 Adaptation des bases légales

Le nouveau système d'agrément⁸⁰ a impliqué l'adaptation des bases légales figurant dans l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev) et la circulaire 1/2007.

Le Conseil fédéral a mis en vigueur la modification de l'ordonnance sur la surveillance de la révision (OSRev) au 1^{er} décembre 2012⁸¹. Cette modification porte en particulier sur les dispositions s'appliquant au système d'assurance-qualité interne. Les entreprises de révision sont obligées par la loi de garantir la qualité de leur travail grâce à un système interne d'assurance-qualité⁸². Le net relèvement des valeurs seuils qui différencient le contrôle restreint (révision plus légère pour les PME) et la révision ordinaire⁸³ appelle une réponse différenciée à propos de la valeur de l'assurance-qualité.

Compte tenu de la taille et de la complexité des mandats de révision et de l'importance économique des sociétés auditées, les allègements du système d'assurance-qualité interne ne sont objectivement plus justifiés en-dessus des valeurs seuils. Par conséquent, toutes les entreprises de révision qui opèrent des révisions ordinaires doivent se doter d'ici au 15 décembre 2013 d'un système d'assurance-qualité interne conforme aux règles professionnelles. Cette échéance correspond à l'entrée en vigueur de la réforme des règles professionnelles de la Chambre fiduciaire⁸⁴.

⁸⁰ Cf. ch. 3.6.

⁸¹ Cf. Recueil officiel du droit fédéral, n° 47 du 20.11.2012, p. 6071 ss.

⁸² Cf. art. 6, al. 1, let. d, LSR.

⁸³ Les valeurs seuils différenciant le contrôle restreint du contrôle ordinaire ont passé au 1^{er} janvier 2012 de 10 à 20 millions de francs pour la somme au bilan, de 20 à 40 millions de francs pour le chiffre d'affaires et de 50 à 250 emplois à plein temps en moyenne annuelle.

⁸⁴ Cf. ch. 1.9.

3.5 Renouvellement de l'agrément

3.5.1 Généralités

Les entreprises de révision comptant une seule personne agréée et limitant leur activité au contrôle restreint restent exemptées de l'obligation d'instaurer un système d'assurance-qualité interne jusqu'au 1^{er} septembre 2016. Dans l'intervalle, le législateur créera les bases légales nécessaires pour la mise en place d'un système de revue par des pairs ou supprimera définitivement toute obligation en la matière pour les entreprises limitant leurs activités aux contrôles restreints. Les dispositions correspondantes font partie du dossier mis en consultation du 19 décembre 2012 au 31 mars 2013.

D'autres modifications visant essentiellement à rendre l'application du droit plus claire, plus efficace et plus flexible. Par exemple, le nouvel art. 21a OSRev règle les cas dans lesquels un transfert de l'agrément est possible. Le nouvel art. 22a OSRev règle la procédure en cas de rectification du registre, lorsque les données du registre ne correspondent plus aux faits ou à la situation juridique et que la personne ou l'entreprise de révision n'a pas procédé par elle-même à la rectification ou n'a pas procédé aux annonces requises.

La circulaire 1/2007 a été adaptée aux modifications commentées ci-dessus de l'ordonnance sur la surveillance de la révision et au nouveau système d'agrément⁸⁵. Elle a été mise en vigueur le 1^{er} décembre 2012 par le conseil d'administration de l'ASR.

3.4 Transparence de l'assurance-qualité dans le registre ASR

Parmi les modifications de l'ordonnance sur la surveillance de la révision en vigueur depuis le 1^{er} décembre 2012, les dispositions concernant le registre ASR ont été revues. A l'avenir, il appartiendra au marché de trancher la question de l'assurance-qualité interne ou externe. L'enregistrement des entreprises de révision a été complété en conséquence. Il précise désormais les normes de référence sur lesquelles se fondent les systèmes d'assurance-qualité internes et, dans le cas d'une assurance-qualité externe, le type de système mis en place. Une mention appropriée s'affiche si l'entreprise n'a pas de système interne d'assurance-qualité. De la sorte, toute personne intéressée peut s'informer selon quelles modalités une entreprise de révision garantit la qualité de son travail.

En vertu de la loi sur la surveillance de la révision (LSR), les entreprises de révision sont agréées pour une durée de cinq ans (art. 3, al. 2, LSR). A l'issue de cette durée, les agréments échoient automatiquement. Il incombe donc à chaque entreprise de révision de demander assez tôt le renouvellement de son agrément. L'ASR contactera les entreprises concernées environ six mois avant l'échéance de leur agrément. La participation active des entreprises de révision joue un rôle essentiel pour garantir un traitement efficace des demandes dans les temps impartis. L'ASR a tenu plusieurs conférences à ce sujet en Suisse et a publié un article dans les revues spécialisées L'Expert-Comptable Suisse et Trex⁸⁶ pour préparer en amont les entreprises à cette échéance.

Début 2008, l'ASR a octroyé les premiers agréments définitifs aux entreprises de révision début 2008. Ces agréments seront donc échus début 2013. Les premières entreprises concernées ont déjà été averties par l'ASR avant fin 2012. Dans le cadre de cette procédure de renouvellement, les entreprises de révision sont invitées à saisir les données requises via le système d'agrément en ligne. Elles doivent également envoyer les documents requis si elles souhaitent renouveler leur agrément. Si une entreprise renonce à renouveler son agrément et qu'elle renonce par conséquent à effectuer des révisions prescrites par la loi, elle est invitée à communiquer à l'ASR pour éviter les démarches inutiles. Dans ce cas, l'agrément devient caduc au terme des cinq ans. Si l'agrément est renouvelé avant terme, la période de cinq ans court à partir de l'échéance de la période précédente.

⁸⁵ Cf. ch. 3.6.

⁸⁶ Cf. Schneider/Derada, Renouvellement de l'agrément des entreprises de révision – Objectif: répondre aux exigences légales, in: L'Expert Comptable Suisse 2011, 794 ss. (version française) et 790 ss. (version allemande), et TREX, L'Expert Fiduciaire, 5/11, 288 ss. (version française) et 284 ss. (version allemande).

Figure 7:

Statistique des agréments des entreprises de révision par année d'échéance (les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ne sont pas prises en compte), état au 31 décembre 2012

Echéance	Agréments de réviseur	Agréments d'expert-réviseur	Total
2013	132	352	484
2014	699	1307	2006
2015	304	482	786
2016	95	119	214
2017	53	63	116

L'agrément des entreprises de révision est réglé à l'art. 6 LSR. Les conditions légales d'agrément s'appliquent indifféremment du fait qu'il s'agisse d'un nouvel agrément ou d'un agrément à renouveler. Ces conditions s'appliquent aux personnes (let. a–c) et à l'organisation de l'entreprise de révision (let. d).

L'intensité de l'examen des demandes intervient en fonction des risques encourus. Grâce à cette approche proportionnelle, l'ASR peut cibler ses activités de manière efficace et rationnelle. Une révision ordinaire est en général beaucoup plus complexe qu'un contrôle restreint. La densité des règles professionnelles et le risque d'erreur inhérent sont donc nettement plus grands dans le cas de la révision ordinaire. Par ailleurs, la révision ordinaire présente un intérêt public plus grand, puisqu'en cas de défaillance de l'audit financier, les conséquences économiques sont plus graves dans la mesure où elles touchent des sociétés dépassant les valeurs seuils. Modulant son approche selon les risques, l'ASR soumettra par principe à un examen plus approfondi les données des entreprises de révision qui effectuent des révisions ordinaires.

3.5.2 Conditions liées aux personnes

Les quorums requis⁸⁷ sont contrôlés en premier lieu par le système d'agrément en ligne, en fonction des données enregistrées. L'ASR vérifie le respect des quorums d'une manière accrue par échantillonnage. Elle accentuera ces contrôles en cas de détournement présumé de la loi – une situation qui devrait rester assez rare. On pense ici notamment aux entreprises de révision qui engageraient fictivement des personnes agréées uniquement pour atteindre les quorums.

3.5.3 Conditions liées à l'organisation

Le renouvellement des agréments touche un élément essentiel, à savoir le système d'assurance-qualité interne, raison pour laquelle la vérification de sa conformité occupe une place majeure dans la procédure de renouvellement. Le système interne d'assurance-qualité a deux finalités, l'amélioration constante de la qualité des services d'audit d'une part, et la réduction des risques de responsabilité civile d'autre part. L'ASR s'attachera à vérifier la plausibilité des données sur le système d'assurance-qualité et exigera des compléments d'informations ou de documents en cas d'imprécision ou de contradiction. Parmi les autres aspects également importants, l'ASR vérifiera avec attention les aspects relatifs à l'indépendance, à la formation continue et au contrôle subséquent interne.

3.6 Nouveau système d'agrément

L'ASR avait créé en 2007, dans des délais très brefs, un système d'agrément en ligne qui lui avait permis de gérer avec efficacité l'afflux des demandes d'agrément. Depuis lors, cette plate-forme d'administration en ligne a fait l'objet de nombreuses petites retouches dictées par la pratique. De ce fait et de part l'expérience acquise, l'ASR a pris le parti de moderniser son portail web en vue de la vague de renouvellement des agréments des entreprises de révision. Le nouveau système sera mis en service selon toute prévision avant mi-2013.

Quelles sont les nouvelles fonctionnalités proposées par le nouveau système?

- Toutes les prestations de l'ASR, externes et internes, ont été transposées sous forme de procédures en ligne et peuvent ainsi être proposées, utilisées et traitées via le portail web de l'ASR, dont la structure est conviviale, simple et claire.
- La mise à disposition de documents – des requérants à l'ASR et vice et versa – sera facilitée par une fonction de téléchargement (upload/download), permettant une traçabilité complète de l'historique des transactions d'envoi et de réception des documents.
- Le guide de l'utilisateur est directement intégré dans l'interface d'enregistrement, de sorte que l'aide contextuelle s'affiche en même temps que les formulaires de saisie.
- Le système fonctionne sur le principe d'une base de données: une donnée ne doit être saisie qu'une fois. Si la personne requérante doit encore envoyer des documents supplémentaires (p. ex. le justificatif de sa pratique professionnelle), les données déjà saisies (p. ex. nom, prénom, etc.) sont directement reprises à l'ouverture du formulaire correspondant (PDF intelligents).
- Une passerelle vers le Registre IDE⁸⁸ permet à l'utilisateur d'importer directement dans les formulaires adéquats les données figurant déjà dans l'IDE lorsqu'elles sont aussi requises par l'ASR.
- La personne ou l'entreprise peut en tout temps prendre connaissance de l'avancement de son dossier et voit les coordonnées de la personne qui s'occupe de son dossier au sein de l'ASR.

⁸⁷ Cf. art. 6, al. 1, let. a–c, LSR.

⁸⁸ Numéro d'identification des entreprises (IDE); cf. www.uid.admin.ch.

3.7 Personnes titulaires d'une formation étrangère

Le nouveau portail web apporte en outre une amélioration essentielle au niveau de l'enregistrement des fonctions des personnes travaillant dans l'entreprise de révision. Jusqu'ici, les fonctions étaient saisies dans les enregistrements des personnes physiques et étaient mises en relation avec les entreprises. Ces relations n'étaient pas toujours adaptées dans les délais, en particulier en cas de départ. L'entreprise ne pouvait toutefois consulter ces relations et encore moins les mettre à jour. Comme indiqué au ch. 3.5.2, l'entreprise de révision doit remplir certaines conditions visant son personnel. Elle ne peut évidemment assumer cette responsabilité que si elle a les informations et les compétences nécessaires à cet effet. Dans le nouveau système d'agrément en ligne, la mise en lien des fonctions avec les entreprises n'incombe plus aux personnes physiques, mais aux entreprises. Les relations existantes seront migrées dans le nouveau système, de sorte que chaque entreprise de révision devra seulement en vérifier l'exactitude ou les compléter le cas échéant. Le nouveau système apporte donc un véritable gain de confort, tant pour les clients que pour les collaboratrices et collaborateurs de l'ASR.

Comme évoqué l'ASR contactera les entreprises de révision environ six mois avant l'échéance de leur agrément en les invitant à déposer leur demande, accompagnée de toutes les informations et documents nécessaires. Etant donné que l'échéance des premiers renouvellements interviendra en mars 2013 déjà, et que le nouveau système d'agrément sera mis en service au printemps 2013, les premières procédures de renouvellement seront probablement traitées et examinées au moyen de l'ancien système. Les informations qui ne sont pas incluses dans l'ancien système (notamment les questions d'assurance-qualité, ainsi que les coordonnées et fonctions des personnes actives au sein de l'entreprise) sont récoltées sous forme de documents. Les données et les documents enregistrés dans l'ancien système seront intégralement migrés sur la nouvelle plate-forme. Il sera donc possible de poursuivre leur traitement dans le nouvel environnement sans aucune perte. Les entreprises de révision concernées n'en subiront donc aucun surcroît de travail.

L'examen des demandes d'agrément émanantes de personnes titulaires d'une formation étrangère requiert un travail beaucoup plus important que d'ordinaire⁸⁹. Parmi les questions épineuses à résoudre, on retiendra en particulier celle de la comparabilité entre formations suisses et étrangères, ou encore celle de la reconnaissance réciproque dans l'Etat d'où provient le diplôme considéré.

Il revient en définitive à l'ASR d'apprécier si une filière de formation étrangère est comparable à une formation suisse. Sa liberté d'appréciation se limite toutefois à une seule considération, à savoir si cette formation étrangère correspond ou non à l'une des formations suisses énumérées dans le catalogue exhaustif de l'art. 4, al. 2, LSR. Le catalogue des formations reconnues est par conséquent aussi exhaustif lorsqu'on considère les formations étrangères comparables.

En vertu du principe de réciprocité, règle fondamentale du droit international, un Etat peut subordonner son comportement envers un autre Etat à la condition que celui-ci en fasse de même dans le même domaine⁹⁰. La réciprocité vise en premier lieu à consolider la liberté d'établissement des titulaires de diplômes suisses à l'étranger. Elle relève par-là de la politique économique, à la différence des autres conditions d'agrément stipulées par la LSR, qui ont trait à la police du commerce. On signalera à ce propos l'arrêt du Tribunal fédéral consacrant le fait que les Etats-Unis n'accordent pas la réciprocité à la Suisse en ce qui concerne l'agrément des experts-réviseurs⁹¹.

L'ASR a encore complété la liste des formations étrangères comparables et a donc agréé les requérants concernés. Cette liste figure à l'annexe 6.

⁸⁹ Une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation, si elle est titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue aux formations suisses reconnues (cf. art. 4, al. 2, let. a–c, LSR), justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoit ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité (art. 4, al. 2, let. d, LSR).

⁹⁰ Cf. ATF 109 Ib 168, E. 5.

⁹¹ Cf. ATF 2C_895/2011 du 10.4.2012, E. 2.2, et infra ch. 4.2.

3.8 Indépendance de l'organe de révision

3.8.1 Généralités

L'indépendance de l'organe de révision forme l'un des piliers de la gouvernance d'entreprise («Corporate Governance»). Elle est dévouée non seulement à la protection des investisseurs, mais aussi à la protection de l'intérêt public, des détenteurs de participations minoritaires et des créanciers. L'indépendance est un préalable fondamental tant du point de vue de la surveillance de la révision que du point de vue des normes professionnelles et des règles déontologiques⁹².

Comme nous dit la loi, l'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité. Son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits, ni en apparence (art. 728, al. 1 et 729, al. 1, CO). Les infractions au principe d'indépendance en apparence doivent être jugées à la même aune que les infractions au principe d'indépendance effective⁹³. Dans le domaine de la révision ordinaire comme dans celui du contrôle restreint, l'indépendance de l'organe de révision est un critère éminemment pertinent lorsqu'il s'agit d'apprécier la réputation irréprochable du réviseur ou de l'expert-réviseur dans le cadre de l'examen des conditions d'agrément. Elle garantit l'objectivité de la révision.

Qu'il s'agisse d'une révision ordinaire ou d'un contrôle restreint, les conditions d'indépendance de l'organe de révision sont identiques. Toutefois, dans le cadre du contrôle restreint, le législateur a aménagé une dérogation pour la collaboration à la tenue de la comptabilité ainsi que pour la fourniture d'autres prestations (art. 729, al. 2, CO)⁹⁴ et a assoupli l'obligation de rotation de l'auditeur responsable (art. 730a, al. 2, CO).

A l'instar des années précédentes⁹⁵, l'ASR a relevé plusieurs infractions à l'indépendance durant l'exercice sous revue⁹⁶. Elle contrôlera avec une attention soutenue le respect de l'indépendance en 2013 également, consciente de l'importance essentielle que revêt ce facteur dans la branche de la révision.

3.8.2 Collaboration à la tenue de la comptabilité en parallèle au contrôle restreint

L'indépendance est fortement remise en question dès lors qu'une même entreprise de révision collabore à la tenue de la comptabilité en parallèle au contrôle restreint. Les entreprises de révision qui assument ce genre de mandats parallèles⁹⁷ doivent donc prendre les précautions qui s'imposent pour pouvoir garantir en tout temps un contrôle fiable.

En juillet 2011, l'ASR a repris cette thématique dans une FAQ⁹⁸ publiée qui fait le point sur les mesures préventives à prendre dans le cadre des mandats parallèles. En l'occurrence et selon cette FAQ, la collaboration à la tenue de la comptabilité est compatible avec le contrôle restreint pour autant que l'entreprise de révision puisse garantir la fiabilité de l'audit grâce à des mesures appropriées sur le plan de l'organisation et du personnel. Par ailleurs, l'entreprise de révision doit garantir qu'elle collabore seulement à titre auxiliaire à l'établissement des comptes annuels et que tous les éléments sensibles des comptes annuels restent obligatoirement du ressort du conseil d'administration de l'entreprise auditée.

Le débat sur cette question s'est poursuivi en 2012. L'ASR a présenté plusieurs cas d'espèce dans le cadre de conférences et de séminaires, en mettant en exergue les principes à observer en situation de mandats parallèles et les solutions possibles en pratique. Que faut-il retenir des débats consécutifs à ces allocutions? Tout d'abord, qu'il est relativement facile de confier les mandats parallèles à des personnes différentes. Ensuite, qu'il est beaucoup plus difficile de séparer ces mêmes mandats au niveau organisationnel: en effet, comment l'entreprise de révision peut-elle garantir qu'il n'y ait pas de relation de subordination entre les personnes qui collaborent à la tenue de la comptabilité et les personnes affectées au contrôle restreint? La question a été tirée au clair au niveau déontologique par la branche de l'audit, qui propose désormais un règlement standard réglant cet aspect⁹⁹. Enfin, les débats ont également porté sur la question de savoir si la séparation au niveau des personnes et de l'organisation doit avoir lieu au niveau des missions d'audit ou de l'entreprise.

⁹² ATAF n° B-5065/2011 du 3.5.2012, E. 3.5.

⁹³ ATF n° 2C_9272807 du 8.5.2012, E. 3.2.2; ATAF n° B-739/2011 du 6.9.2012, E. 3.3.4.

⁹⁴ Cf. FAQ concernant l'Indépendance de l'organe de révision dans le cadre du contrôle restreint du 18.7.2011 et Rapport d'activité 2011 de l'ASR, p. 40.

⁹⁵ Cf. Rapport d'activité 2011 de l'ASR, p. 39 ss.

⁹⁶ Cf. aussi ch. 4.2.

⁹⁷ Collaboration à la tenue de la comptabilité en parallèle au contrôle restreint par la même entreprise de révision ou le même groupe d'entreprises.

⁹⁸ Cf. FAQ concernant l'Indépendance de l'organe de révision dans le cadre du contrôle restreint du 18.7.2011.

⁹⁹ Cf. Règlement pour la séparation organisationnelle de la révision, de la tenue de la comptabilité et de la fourniture d'autres prestations, de l'Institut suisse pour le contrôle restreint (Fiduciaire I Suisse).

L'ASR a publié dans ce domaine une autre FAQ¹⁰⁰, laquelle précise que les dispositions relatives à l'indépendance s'étendent également aux sociétés qui sont réunies sous une direction unique avec la société auditée ou avec l'organe de révision (groupe; art. 728, al. 6, CO). La collaboration à la tenue de la comptabilité est ainsi dans tous les cas inconciliable avec l'indépendance de l'organe de révision mandaté pour la révision ordinaire. Les dispositions précitées ne s'appliquent pas uniquement à la société-mère du groupe, mais aussi à toutes les sociétés réunies sous une direction unique, que ce soit du côté du groupe audité ou du côté de l'organe de révision. Les règles d'indépendance s'opposent donc à ce qu'une entreprise de révision collabore à la tenue de la comptabilité d'une filiale d'un groupe alors qu'elle audite, dans le cadre d'un contrôle ordinaire, les comptes dudit groupe. Cette règle s'applique indépendamment du fait que cette filiale soit une société significative ou non au sein du groupe, qu'elle soit soumise à la révision ordinaire ou seulement au contrôle restreint, voire à aucune révision (opting-out).

Dans le cadre de sa surveillance des entreprises soumises à la surveillance de l'Etat, l'ASR a relevé deux cas d'infraction liés à la question des mandats parallèles. Dans le premier cas, l'ASR a constaté que l'entreprise de révision n'a pas respecté les limites qui s'imposent quant à la collaboration à la tenue de la comptabilité de la société auditée et qu'elle a même

réalisé des parties importantes des comptes annuels de ladite société. Par ailleurs, la société auditée n'a pas été suffisamment informée des risques liés aux mandats parallèles. Dans le second cas, l'ASR a constaté que les règlements internes de l'entreprise de révision n'intégraient pas de manière adéquate les principes de collaboration à la tenue de la comptabilité en parallèle au contrôle restreint. Enfin, l'ASR a retiré durant l'année 2012 l'agrément d'une personne physique suite à une annonce de tiers, parce que cette personne a enfreint le devoir d'annonce en cas de surendettement évident et qu'elle n'a pas suffisamment garanti la séparation organisationnelle des mandats parallèles.

Dans le cadre du renouvellement des agréments dès 2013, l'ASR exigera des entreprises de révision qu'elles lui communiquent si elles effectuent des mandats parallèles et, le cas échéant, quelles mesures de précaution elles ont prises. Ces réponses permettront à l'ASR de déterminer si les exigences concernant la collaboration à la tenue de la comptabilité en parallèle au contrôle restreint sont suffisamment prises en compte dans le système d'assurance-qualité de l'entreprise de révision concernée¹⁰¹.

¹⁰⁰ Cf. FAQ concernant les Prestations de révision et collaboration à la comptabilité au sein d'un groupe du 6.6.2012.

¹⁰¹ Cf. aussi ch. 3.5.3.



4 Jurisprudence

4.1 Introduction

Durant l'année 2012, les tribunaux fédéraux (Tribunal administratif fédéral [TAF] et Tribunal fédéral [TF]) ont surtout jugé des cas où la condition de la réputation irréprochable n'était pas ou plus donnée. Sept arrêts ont été rendus à ce titre et tous confirment la position de l'ASR. Quatre d'entre eux portent sur l'absence d'indépendance de l'auditeur, deux sont en lien avec des rapports de révision établis sans l'agrément requis et un concerne l'absence de stabilité économique suffisante.

Le TAF a également été appelé à se déterminer sur la condition relative à la preuve des connaissances du droit suisse ainsi, qu'à deux reprises, sur l'application de la clause de rigueur. Enfin, le TF a confirmé et précisé sa jurisprudence relative à la condition de la réciprocité applicable au demandeur d'agrément possédant un diplôme étranger.

Sous le point 4.2 ci-dessous, il sera uniquement exposé les principales considérations des tribunaux fédéraux relatives à l'interprétation des conditions d'agrément. Une liste complète des arrêts rendus est établie au point 4.3 avec indication du sujet traité et de la conclusion des Tribunaux.

4.2 Principaux arrêts

Selon le TAF, le fait de réviser durant plus de dix ans les comptes d'une société pour laquelle l'auditeur travaille et dans laquelle son épouse fonctionne en qualité d'administratrice unique constitue une violation des règles d'indépendance. De telles violations remettent en cause la réputation irréprochable même si, à compter de l'entrée en vigueur des nouvelles dispositions du droit de la révision, la situation a été régularisée à la suite d'un opting-out. Dans un tel cas, l'ASR est en droit de refuser l'octroi de l'agrément et de considérer que celui-ci ne pourra être octroyé avant l'échéance d'un délai de deux ans dès l'entrée en force de la décision rendue¹⁰².

Cette instance judiciaire est parvenue à la même conclusion dans le cas d'une demanderesse d'agrément qui, durant plusieurs années, a révisé les comptes d'une société pour laquelle elle effectuait des travaux en sous-traitance. Elle avait ensuite renoncé à la révision des comptes de cette société mais en était devenue administratrice alors que le superviseur de son activité de révision audite les comptes

de cette société. Dans cet arrêt¹⁰³, le TAF a précisé que l'acceptation de mandats entraînant une dépendance économique ne se limite pas aux mandats de révision mais comprend d'autres relations susceptibles de fonder une dépendance économique. Bien que le montant des honoraires admissibles ne soit précisé que pour les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (10 %, cf. art. 11 al. 1 let. a LSR), il peut aussi être pris en compte pour les autres entreprises de révision (dans le cas particulier, en moyenne 13.2 %). Il a par ailleurs retenu que pour ce qui touche à l'indépendance, les allègements prévus dans le cadre du contrôle restreint se limitent au cas de l'article 729 alinéa 2 (collaboration à la comptabilité et mesures appropriées pour éviter de contrôler son propre travail) et à l'absence d'une limitation de la durée de fonction (art. 730a al. 2 CO). Hormis ces deux exceptions, la notion d'indépendance s'interprète de la même manière indépendamment du type de contrôle (ordinaire ou restreint) effectué¹⁰⁴.¹⁰⁵ La taille de l'entreprise révisée n'est pas déterminante et il n'y a pas lieu de relativiser l'impact sur la réputation irréprochable du seul fait que seule une violation en apparence a été constatée. Enfin, le TAF a souligné que la réputation irréprochable ne peut être examinée qu'en fonction d'un cas d'espèce de sorte que la comparaison avec d'autres cas précédemment jugés n'est que peu significative¹⁰⁶.

¹⁰² ATAF B-5065/2011 du 3.5.2012 consid. 4.

¹⁰³ ATAF B-739/2011 du 6.9.2012 consid. 3.3.1.

¹⁰⁴ ATAF B-739/2011 du 6.9.2012 consid. 3.2.3.

¹⁰⁵ ATF 2C_927/2011 du 8.5.2012 consid. 3.5.1.

¹⁰⁶ ATAF B-739/2011 du 6.9.2012 consid. 3.3.4.

Il a aussi confirmé le refus par l'ASR d'octroyer un agrément dans un cas où le demandeur faisait l'objet de poursuites portant sur une valeur supérieure à 4 millions de francs dont des comminations de faillite pour plus de 220'000 francs et des saisies de ressources en relation avec des créances de plus de 228'000 francs. Il a retenu que le manque de stabilité financière et la perspective d'une faillite mettaient en doute la capacité du demandeur à assurer des services de révision de manière constante et durable. En outre, toujours selon le TAF, l'existence de dettes aussi importantes par rapport aux ressources financières du demandeur amoindries par les saisies laissait entrevoir, pour les tiers, la possibilité qu'il accepte des mandats et les exécute sans faire preuve de toute la diligence et le sérieux que l'on serait en droit d'attendre de lui¹⁰⁷. Il a considéré, suivant l'opinion de l'ASR, qu'un éventuel agrément futur ne pourrait être octroyé que dans quatre ans à compter de l'entrée en force de la décision pour autant que sa situation financière s'améliore¹⁰⁸.

Le TAF a également considéré que le retrait de l'agrément pour une année était proportionné dans le cas d'une personne exerçant simultanément des fonctions décisionnelles aussi bien au sein de la société de révision que de la société révisée et ce même s'il n'avait pas établi personnellement les rapports de révision. Une telle situation est manifestement incompatible avec le devoir d'indépendance de l'organe de révision. En vertu de l'article 728 al. 3 CO, cette exigence doit aussi être remplie par le recourant personnellement en sa qualité de membre du conseil d'administration ou de la direction¹⁰⁹. Le Tribunal a aussi précisé que la loi ne prévoit pas d'exception autorisant l'exercice simultané de fonctions décisionnelles dans la société révisée et son organe de révision à condition d'adopter une structure particulière ou d'en informer les personnes concernées¹¹⁰.

Le retrait de l'agrément pour une durée d'une année a également été confirmé par le TAF dans le cas d'un titulaire d'agrément de réviseur ayant révisé les comptes d'une fondation patronale dont l'audit requerrait un agrément d'expert-réviseur. Il a considéré que l'article 40 alinéa 1 lettre a LSR¹¹¹ ne vise pas uniquement les cas de révision sans agrément aucun, mais également ceux dans lesquels la personne concernée bénéficie bien d'un agrément, mais pas de celui que la loi exige pour effectuer une tâche déterminée, notamment lorsque des réviseurs exercent

des fonctions réservées à des experts-réviseurs. Le Tribunal a par ailleurs précisé, dans ce cas, que les réviseurs doivent également suivre l'évolution des normes régissant leur métier; une révision récente de la législation pertinente n'excuse pas la faute commise. Le fait qu'une situation conforme à la loi ait été rétablie et que la Fondation patronale ait, selon les allégations du titulaire de l'agrément, maintenu sa confiance à son égard n'est pas pertinent¹¹².

Enfin, appelé à se prononcer sur la question de la réciprocité au sens de l'article 4 alinéa 2 lettre d LSR¹¹³, le TF a confirmé que les Etats-Unis d'Amérique n'accordent pas la réciprocité et qu'il n'existe pas de traité international sur ce point. Il a ajouté que la clause de rigueur au sens des articles 43 alinéa 6 LSR et 50 OSRev n'est d'aucun secours; ces dispositions se référant uniquement à la pratique professionnelle¹¹⁴.

¹⁰⁷ ATAF B-8823/2010 du 13.6.2012 consid. 5.4.2.

¹⁰⁸ ATAF B-8823/2010 du 13.6.2012 consid. 5.6.

¹⁰⁹ ATAF B-853/2011 du 27.7.2012 consid. 4.3.1.

¹¹⁰ ATAF B-853/2011 du 27.7.2012 consid. 4.3.2.

¹¹¹ Selon cette disposition, est puni d'une peine privative de liberté de trois ans au plus ou d'une peine pécuniaire quiconque fournit une prestation en matière de révision sans l'agrément requis ou en dépit de l'interdiction d'exercer son activité.

¹¹² ATAF B-1723/2011 du 24.10.2012 consid. 4.3 et 5.2.

¹¹³ Selon cette disposition, une personne physique satisfait aux exigences en matière de formation et de pratique professionnelle si elle est titulaire d'un diplôme étranger attestant une formation analogue à celles qui sont énumérées aux lett. a, b ou c de l'art. 4 al. 2 LSR, justifie d'une pratique professionnelle équivalente à celle qui est exigée et peut prouver qu'elle a les connaissances du droit suisse requises, pour autant qu'un traité avec l'Etat d'origine le prévoit ou que l'Etat d'origine accorde la réciprocité.

¹¹⁴ ATF 2C-895/2011 du 10.4.2012 consid. 2.2 et 2.3.

4.3 Liste complète des arrêts des Tribunaux

Comme exposé sous point 4.1 ci-avant, l'ASR juge utile de fournir une liste exhaustive des arrêts rendus par les tribunaux fédéraux relatifs à l'interprétation des conditions d'agrément. Les arrêts sont mentionnés par ordre chronologique avec une brève référence au sujet traité et à la conclusion des tribunaux.

- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1872/2011 du 27 février 2012 : Pas de discrimination du fait que l'Académie de la Chambre Fiduciaire SA ne dispense qu'en anglais les cours de formation non obligatoires en vue de l'examen des connaissances du droit suisse. Rejet du recours par le TAF.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-6714/2010 du 13 mars 2012: Cas d'application de la clause de rigueur. Admission du recours par le TAF et octroi de l'agrément d'expert-réviseur.
- Arrêt du Tribunal fédéral 2C_895/2011 du 10 avril 2012: Absence de réciprocité avec les Etats-Unis d'Amérique. Clause de rigueur pas applicable s'agissant du titre de formation. Rejet du recours par le TF.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5065/2011 du 3 mai 2012: Violation des règles d'indépendance (révision d'une entreprise dans laquelle l'épouse de l'auditeur est administratrice unique). Rejet de la demande d'agrément. Rejet du recours par le TAF.
- Arrêt du Tribunal fédéral 2C_927/2011 du 8 mai 2012: Violation des règles d'indépendance (détention directe et indirecte de participations de la société auditée et relation étroite avec membre du conseil d'administration et actionnaire prépondérant de la société auditée). Retrait de l'agrément pour une durée de trois ans. Rejet du recours par le TF.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-8823/2010 du 13 juin 2012: Instabilité financière et révision sans que l'entreprise de révision ne dispose d'un agrément. Rejet de la demande d'agrément. Rejet du recours par le TAF.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5113/2011 du 28 juin 2012: Révision sans que l'auditeur ne dispose de l'agrément. Rejet de la demande d'agrément. Rejet du recours.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-853/2011 du 27 juillet 2012: Violation des règles d'indépendance (fonctions décisionnelles simultanées au sein de l'entreprise de révision et de l'entreprise révisée). Retrait de l'agrément pour une durée d'une année. Rejet du recours.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-739/2011 du 6 septembre 2012: Violation des règles d'indépendance (dépendance économique, relation étroite). Rejet de la demande d'agrément. Rejet du recours par le TAF.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-1723/2011 du 24 octobre 2012: Révision d'une fondation patronale requérant un agrément d'expert-réviseur par un auditeur titulaire d'un agrément de réviseur. Retrait de l'agrément pour une durée d'une année. Rejet du recours par le TAF.
- Arrêt du Tribunal administratif fédéral B-5830/2011 du 31 décembre 2012: Absence de pratique professionnelle suffisante en vue de l'octroi d'un agrément d'expert-réviseur. Révision LBA non assimilée à la révision comptable. Conditions d'application de la clause de rigueur pas satisfaites. Agrément en qualité de réviseur. Rejet du recours par le TAF.

Annexes

1 Organisation de l'ASR

Forme juridique	Établissement de droit public doté de la personnalité juridique	
Relation avec 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	Thomas Rufer (président) , économiste d'entreprise HES, expert-comptable dipl.
		Sabine Kilgus (vice-présidente) , dr en droit, privat-docent, avocate
		Renato Fassbind , dr oec. publ., dipl. américain CPA
		Conrad Meyer , dr oec. publ., prof.
		Daniel Oyon , dr ès sc. éco., prof. Pour en savoir davantage, consultez la page web de l'ASR.
	Direction	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	26 personnes, 20 équivalents plein temps (état 31.12.2012). Fin 2011: 25 personnes, 18,4 équivalents plein temps.	
Financement	Via les émoluments et les redevances de surveillance. Aucun financement par le biais des recettes fiscales. L'ASR tient une comptabilité indépendante des finances fédérales.	
Mandat légal	Garantir une exécution régulière et la qualité des prestations en matière de révision.	
Compétences	Analyse des demandes d'agrément, surveillance des organes de révision des sociétés ouvertes au public, entraide administrative internationale.	
Indépendance/surveillance	L'ASR exerce sa surveillance en toute indépendance, toutefois sous la surveillance du Conseil fédéral. Elle adresse chaque année un rapport d'activité au Conseil fédéral et à l'Assemblée fédérale.	

2 Abréviations

AFM	Authority for the Financial Markets
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
ATAF	Arrêt du Tribunal administratif fédéral
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
CFMJ	Commission fédérale des maisons de jeu
ch. marg.	chiffre marginal
CHS PP	Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle
CO	Code des obligations du 30 mars 1911 (RS 220)
DFJP	Département fédéral de justice et police
EAIG	European Audit Inspection Group
en rel. avec	en relation avec
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
FF	Feuille fédérale
FINMA	Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers
FRC	Financial Reporting Council
FRTAP	Financial Reporting Technical Assistance Programme
FSB	Financial Stability Boards
G-SIFIs	Global Systemically Important Financial Institutions
H3C	Commissariat aux Comptes
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICWG	International Cooperation Working Group
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
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)
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
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
SCWG	Standard Coordination Working Group
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SER	SIX Exchange Regulation
SIFIs	Systemically Important Financial Institutions
SoP	Statement of Protocol
TAF	Tribunal administratif fédéral
TF	Tribunal fédéral
UE	Union Européenne

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: 31.12.2012):

Révision / contrôle dans les secteurs suivants	Agrément LSR: entreprises de révision	Agrément LSR: auditeur responsable	Autorité de surveillance spéciale	Exigences supplémentaires
Banques ¹¹⁵	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA ¹¹⁶ , art. 3 OA-FINMA ¹¹⁷
Négociants en valeurs mobilières ¹¹⁸	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Placements collectifs de capitaux ¹¹⁹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat ¹²⁰	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Assurances ¹²¹	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Lutte contre le blanchiment d'argent ¹²²	réviseur	réviseur	FINMA	art. 19b LBA ¹²³
Centrales d'émissions de lettres de gage ¹²⁴	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Institutions de prévoyance ¹²⁵	expert-réviseur ¹²⁶	expert-réviseur	(CHS PP) ¹²⁷	–
Caisses-maladie ¹²⁸	expert-réviseur	expert-réviseur	(OFSP)	–
Maisons de jeu ¹²⁹	expert-réviseur	expert-réviseur	CFMJ	art. 75 OLMJ ¹³⁰

¹¹⁵ Loi fédérale du 8 novembre 1934 sur les banques (LB; RS 952.0).

¹¹⁶ Loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers (LFINMA; RS 956.1).

¹¹⁷ Ordonnance du 15 octobre 2008 sur les audits des marchés financiers (OA-FINMA; RS 956.161).

¹¹⁸ Loi du 24 mars 1995 sur les bourses (LBVM; RS 954.1).

¹¹⁹ Loi du 23 juin 2006 sur les placements collectifs (LPCC; RS 951.31).

¹²⁰ 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).

¹²¹ Loi du 17 décembre 2004 sur la surveillance des assurances (LSA; RS 961.01).

¹²² Loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (LBA; RS 955.0).

¹²³ 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.

¹²⁴ Loi du 25 juin 1930 sur l'émission de lettres de gage (LLG; RS 211.423.4).

¹²⁵ Loi fédérale du 25 juin 1982 sur la prévoyance professionnelle vieillesse, survivants et invalidité (LPP; RS 831.40).

¹²⁶ 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. 9 ordonnance du 22 juin 2011 sur les fondations de placement, OFP; RS 831.403.2).

¹²⁷ Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle.

¹²⁸ Loi fédérale du 18 mars 1994 sur l'assurance-maladie (LAMal; RS 832.10) et ordonnance du 27 juin 1995 sur l'assurance-maladie (OAMal; RS 832.102).

¹²⁹ Loi du 18 décembre 1998 sur les maisons de jeu (LMJ; RS 935.52).

¹³⁰ 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 2012

Agréments définitifs

500003	PricewaterhouseCoopers SA	Zurich
500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zurich
500149	OBT AG	St-Gall
500241	Mazars Coresa	Genève
500420	Deloitte AG	Zurich
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zurich
500505	Treuhand- und Revisionsges. Mattig-Suter	Schwyz
500646	Ernst & Young SA	Bâle
500705	BDO AG	Zurich
500762	Balmer-Etienne AG	Lucerne
500770	Intercontrol AG	Zurich
500959	BDO Visura International AG	Zurich
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St-Gall
501382	Berney & Associés SA	Genève
501403	KPMG SA	Zurich
501470	Ferax Treuhand AG	Zurich
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zurich
502658	Treureva AG	Zurich

5 Enregistrement d'entreprises suisses de révision au sein de l'UE¹³¹

Etat: 31 décembre 2012

Pays	Entreprises suisses de révision enregistrées
Allemagne (AbschlussPrüferAufsichtskommission)	En vertu de la déclaration d'intention conclue entre l'Allemagne et la Suisse, l'obligation d'enregistrement est supprimée en Allemagne.
Grande-Bretagne (Professional Oversight Board, FRC)	Deloitte SA, Ernst & Young SA, KPMG SA, PwC SA (4)
Finlande (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)	Ernst & Young SA (1)
France (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)	Ernst & Young SA, KPMG SA, PwC SA (3)
Irlande (Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority)	Ernst & Young SA, KPMG SA, PwC SA (3)
Italie (CONSOB)	Ernst & Young SA, KPMG SA, PwC SA (3)
Liechtenstein (Finanzmarktaufsicht FMA)	Ernst & Young SA, KPMG SA, PwC SA (3)
Luxembourg (Commission de Surveillance du Secteur Financier)	Deloitte SA, Ernst & Young SA, KPMG SA, PwC SA (4)
Pays-Bas (Netherlands Authority for the Financial Markets)	Ernst & Young SA (1)
Espagne (Accounting and Auditing Institute ICAC)	PwC SA (1)
Suède (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young SA, KPMG SA, PwC SA (3)

¹³¹ 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). Il n'y a pas de distinction entre enregistrement provisoire et enregistrement définitif. Le critère déterminant est la faculté pour les entreprises suisses de révision de fournir dans ces pays les prestations de révision requises par la loi.

6 Liste des formations étrangères comparables

Etat: 31 décembre 2012

Pays	Formations étrangères comparables
Allemagne	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
France	Diplôme d'études supérieures comptables et financières und Diplôme d'expertise comptable
Grande-Bretagne	Chartered/Certified Accountant Memberships bei: ICAEW, ICAS, ICAI, ACCA, AIA
Irlande	Chartered/Certified Accountant Memberships bei: ICAEW, ICAS, ICAI, ACCA, ICPAI, IIPA + Audit permission
Italie	Dottore commercialista (Ragioniere e perito commerciale; Laurea/Dottore in economia e commercio; Dottore in economia aziendale; Dottore in economia delle istituzioni e dei mercati finanziari; Laurea in economia e professione)
Inde	Chartered Accountant
Pays-Bas	Registeraccountant
Norvège	Studiet i revisjon (registered auditor, state authorised auditor)
Autriche	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Philippines	Certified Public Accountant (CPA)
Suède	Approved/Authorised public accountant
Turquie	Certified Public Accountant

7 Comptes annuels de l'ASR

Bilan

en CHF

	Annexe	31.12.2012	31.12.2011
Liquidités	5	4'618'090	5'943'113
Créances	6	183'084	176'192
Travaux en cours	7	290'000	314'000
Actifs transitoires	8	24'666	70'288
Actifs circulants		5'115'840	6'503'593
Immobilisations corporelles	9	403'310	307'807
Immobilisations incorporelles	10	311'276	63'036
Placements financiers	11	93'887	71'236
Actifs immobilisés		808'472	442'079
Total des actifs		5'924'312	6'945'672
Engagements à court terme résultants de prestations		165'585	116'698
Engagements envers les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	12	54'193	723'440
Engagements envers les assurances sociales		67'541	19'903
Provisions à court terme	13	205'000	157'500
Passifs transitoires	14	310'913	273'591
Régularisation des émoluments d'agrément	16	369'800	615'060
Engagements à court terme		1'173'032	1'906'192
Régularisation des émoluments d'agrément	16	251'280	539'480
Engagements à long terme		251'280	539'480
Réserves	17	4'500'000	4'500'000
Fonds propre		4'500'000	4'500'000
Total des passifs		5'924'312	6'945'672

Compte de résultat

en CHF

	Annexe	01.01.2012 –31.12.2012	01.01.2011 –31.12.2011
Redevances de surveillance	2.12	2'748'307	2'036'560
Emoluments d'inspection	2.12	1'231'064	1'202'203
Emoluments d'agrément	18, 2.12	521'200	585'200
Commissions de paiement via internet	2.12	-31'525	-34'276
Remboursement d'émoluments d'agrément	2.12	-30'600	-41'600
Constitution du compte de régularisation des émoluments	16	-81'600	-100'800
Dissolution du compte de régularisation des émoluments des années précédentes	16	615'060	1'831'940
Autres recettes		32'578	66'737
Total recettes		5'004'484	5'545'964
Charges de personnel	19	-4'116'666	-3'781'867
Charges d'exploitation	15, 20	-762'324	-660'388
Amortissements	9, 10	-140'654	-147'773
Résultat d'exploitation		-15'161	955'936
Revenus financiers		15'399	55'283
Charges financières		-238	-326
Résultat financier		15'161	54'957
Constitution des réserves (net)	17	–	-1'010'893
Bénéfice / Perte		–	–

Tableau de financement

(en CHF)

	Annexe	01.01.2012 – 31.12.2012	01.01.2011 – 31.12.2011
Attribution aux réserves	17	–	1'010'893
Amortissements sur immobilisations	9, 10	140'654	147'773
Dissolution des émoluments d'agrément (à long terme)	16	-288'200	-513'960
Augmentation/diminution des créances	6	-6'893	2'712
Augmentation/diminution des travaux en cours	7	24'000	-158'643
Augmentation/diminution des actifs transitoires	8	45'622	-4'331
Augmentation/diminution des engagements		-620'360	765'653
Augmentation/diminution des engagements envers les assurances sociales		47'640	–
Augmentation/diminution des provisions à court terme	13	47'500	-42'520
Augmentation/diminution des passifs transitoires	14	37'322	35'277
Augmentation/diminution du compte de régularisation des émoluments d'agrément (à court terme)	16	-245'260	-1'217'180
Flux de trésorerie provenant d'opérations d'exploitation		-817'974	25'674
Investissements sur immobilisations corporelles	9	-180'768	-78'235
Investissements sur immobilisations incorporelles	10	-303'629	-20'481
Investissements sur immobilisations financières	11	-22'653	-146
Flux de trésorerie provenant d'opérations d'investissements		-507'049	-98'862
Variation des liquidités		-1'325'023	-73'188
Liquidités au 1 ^{er} janvier	5	5'943'113	6'016'301
Liquidités au 31 décembre	5	4'618'090	5'943'113

Tableau des fonds propres

(en CHF)

	01.01.2012 – 31.12.2012	01.01.2011 – 31.12.2011
Etat au 1 ^{er} janvier	4'500'000	3'489'107
Attribution aux réserves	0	1'010'893
Etat au 31 décembre	4'500'000	4'500'000

Annexe aux comptes annuels 2012

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 de révision qui fournissent des prestations en matière de révision à 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.

Le Conseil fédéral a pris le 15 juin 2012 une décision de principe visant à transférer en deux étapes la surveillance des sociétés d'audit actives sur les marchés financiers de la FINMA à l'ASR. Suite à cette décision, la surveillance de l'audit comptable des banques, des assurances et des placements collectifs de capitaux cotés en bourse a été transférée à l'ASR au 1^{er} septembre 2012.

L'ASR comptait au 31 décembre 2012 26 collaborateurs se partageant 20 postes à plein temps (contre 25 collaborateurs se partageant 18.4 postes à plein temps en 2011).

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 – 663b du Code des obligations (conformément à l'art. 35, al. 2, LSR).

Le Conseil d'administration a approuvé les présents comptes annuels en date du 25 février 2013. Les comptes annuels de l'ASR se rapportent à l'exercice 2012, clos au 31 décembre 2012 (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 comptabilisées dans l'exercice où elles sont échues.

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 travail 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 équipement	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.

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

La valeur d'une immobilisation corporelle aliénée est sortie du bilan lors de sa 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 inscrites 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 incorporelle et sa valeur recouvrable est porté en déduction du résultat d'exercice.

Les survaleurs générées en interne ne sont pas actives.

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 sera adaptée périodiquement en fonction du budget annuel. Pour mémoire, 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, contrôles, 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. 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.

3 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 17 décembre 2012 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 au risque financier énuméré 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.

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

(en CHF)

	2012	2011
Caisse	383	260
Comptes postaux	449'439	89'397
Compte de placement Administration fédérale des finances (AFF)	4'168'268	5'853'456
Liquidités	4'618'090	5'943'113

6 Créances

	2012	2011
Créances résultants d'émoluments	126'570	103'038
Créances sur Yellowpay	50'962	72'939
Autres créances	5'552	215
Créances sur prestations	183'084	176'192

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

7 Travaux en cours

	2012	2011
Travaux en cours	290'000	314'000
Total des travaux en cours	290'000	314'000

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

8 Actifs transitoires

	2012	2011
Actifs transitoires	24'666	70'288
Total des actifs transitoires	24'666	70'288

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

9 Immobilisations corporelles

(en CHF)

	Mobilier et équipements	Bureautique matériel informatique	Equipements et installations fixes	Total 2012	Total 2011
Coûts d'acquisition					
Etat au 1 ^{er} janvier	298'379	76'221	149'173	523'773	487'985
Entrées	60'588	5'969	114'211	180'768	78'235
Sorties	-1'795	-4'217	–	-6'012	-42'447
Etat au 31 décembre	357'172	77'973	263'384	698'529	523'773
Amortissements cumulés					
Etat au 1 ^{er} janvier	-128'392	-35'579	-51'955	-215'966	-188'260
Entrées	-36'615	-22'312	-26'388	-85'265	-70'153
Sorties	1'795	4'217	–	6'012	42'447
Etat au 31 décembre	-163'212	-53'674	-78'333	-295'219	-215'966
Valeur comptable nette	193'960	24'299	185'051	403'310	307'807

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

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

Le poste «Equipements et installations fixes» affiche pour 2012 une augmentation des coûts d'acquisition à hauteur de CHF 114'211, laquelle s'explique par la rénovation des plafonds des locaux sis à la Bundesgasse 18 à Berne. Le poste «Mobilier et équipements» affiche pour 2012 une augmentation des coûts d'acquisition à hauteur de CHF 60'588, laquelle correspond essentiellement à l'achat de mobilier supplémentaire pour les nouveaux locaux sis à la Hufgasse 11 à Zurich.

La valeur d'assurance-incendie au 31 décembre 2012 est de CHF 400'000 (comme en 2011). Il est prévu de relever cette couverture d'assurance à CHF 550'000 en 2013.

10 Immobilisations incorporelles

(en CHF)

	Logiciels, Registre et Administra- tion	Autres logiciels	Total 2012	Total 2011
Coûts d'acquisition				
Etat au 1 ^{er} janvier	343'741	100'926	444'667	437'559
Entrées	302'400	1'229	303'629	20'482
Sorties	–	–	–	-13'374
Etat au 31 décembre	646'141	102'155	748'296	444'667
Amortissements cumulés				
Etat au 1 ^{er} janvier	-294'359	-87'272	-381'631	-317'385
Entrées	-49'381	-6'008	-55'389	-77'620
Sorties	–	–	–	13'374
Etat au 31 décembre	-343'740	-93'280	-437'020	-381'631
Valeur comptable nette	302'401	8'875	311'276	63'036

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

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

Le poste «Logiciels, Registre et Administration» affiche une augmentation de CHF 302'400, imputable au renouvellement de l'environnement informatique (logiciels), prévu pour le premier semestre 2013. Les nouveaux logiciels seront amortis après leur mise en service.

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). Des acomptes sont perçus au début de chaque année civile. Les acomptes perçus en trop sont remboursés aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat au cours de l'exercice suivant. Ainsi, un montant de CHF 54'193 (année précédente CHF 723'440) sera restitué en 2013 aux entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

11 Immobilisations financières

L'ASR dispose de deux comptes de garantie de loyer dotés au total de CHF 93'887 en relation avec la location des locaux administratifs.

13 Provisions à court terme

(en CHF)

	2012	2011
Engagements à titre de charges de personnel	197'000	150'000
Provisions pour indemnisation des parties	8'000	7'500
Total Provisions à court terme	205'000	157'500

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

	2012	2011
Passifs transitoires divers	310'913	273'591
Passifs transitoires	310'913	273'591

Les passifs transitoires comprennent essentiellement des comptes de régularisation pour les charges salariales et les coûts relatifs au rapport d'activité 2012.

15 Contrat de location simple

	2012	2011
Versements minimum jusqu'à une année	10'740	10'740
Versements minimum 2 à 6 ans	42'960	52'805

Le contrat de location simple est un contrat pour des imprimantes multifonctions Triumph-Adler. La durée globale dudit contrat est de 6 ans (1.1.2012–1.1.2018).

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

16 Régularisation des émoluments d'agrément

	2012	2011
Régularisation des émoluments d'agrément à court terme	369'800	615'060
Régularisation des émoluments d'agrément à long terme	251'280	539'480
Total Régularisation des émoluments d'agrément	621'080	1'154'540

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

17 Réserves

(en CHF)

	2012	2011
Réserves	4'500'000	4'500'000
Total Réserves	4'500'000	4'500'000

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.

18 Emoluments d'agrément

	2012	2011
Emoluments d'agrément des personnes physiques	419'200	456'200
Emoluments d'agrément des entreprises de révision	102'000	129'000
Total des émoluments d'agrément	521'200	585'200

19 Charges de personnel

	2012	2011
Salaires/rémunération des conseillers d'administration	3'018'094	2'881'960
Contributions de l'employeur aux charges sociales	685'055	565'074
Autres charges de personnel	263'668	253'258
Rémunération de tiers	149'849	81'575
Total charges de personnel	4'116'666	3'781'867

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 (2011: 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 comprend les honoraires du service de traduction externe ainsi que les honoraires de conseil en relation avec le renouvellement de l'environnement informatique.

L'augmentation des charges de personnel s'explique en particulier par le transfert partiel de compétences de la FINMA à l'ASR au 1^{er} septembre 2012 (cf. ch. 1).

20 Charges d'exploitation

(en CHF)

	2012	2011
Loyer	189'242	177'040
Investissements mineurs, entretien des immobilisations corporelles et leasing	14'783	18'087
Frais d'administration	108'414	88'573
Informatique	227'989	199'575
Autres charges d'exploitation	221'896	177'113
Total Charges d'exploitation	762'324	660'388

L'augmentation des charges d'exploitation s'explique, d'une part, par l'utilisation de locaux supplémentaires à Zurich et, d'autre part, par des coûts plus élevés pour le rapport d'activité et la publication des comptes annuels en trois langues.

21 Passifs éventuels

A la date de clôture, l'ASR n'a comptabilisé aucun passif éventuel, ne devant faire face à aucune 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

	2012	2011
Conseil d'administration		
Honoraires du président	75	110
Honoraires du vice-président	38	75
Honoraires des conseillers d'administration	52	90
Cotisations sociales ¹	0	0
Rémunération des membres du conseil d'administration	165	275
Directeur et direction		
Salaire du directeur	250	247
Prestations annexes du directeur ²	37	32
Salaires des autres membres de la direction	323	326
Prestations annexes des autres membres	43	32
Cotisations sociales ³	107	107
Rémunération des membres de la direction	760	744

Des augmentations de salaire ont été accordées au mérite durant l'exercice sous revue. Aucune adaptation au renchérissement n'a été effectuée.

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

23 Evénements survenus après la date de clôture

Aucun événement susceptible de modifier la pertinence des comptes 2012 n'est survenu après la date de clôture au 31 décembre 2012.





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 2012.

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 4 Mars 2013

CONTROLE FEDERAL DES FINANCES

Walter Risler
 Expert-réviseur agréé

Paul Ackermann
 Expert réviseur agréé

Texte original Allemand

