



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Autorité fédérale de surveillance en matière de révision ASR

Rapport d'activité 2013



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 2013

Sommaire

Page

4		Préambule
6		L'exercice 2013 en bref
8	1	Développement de la réglementation
8	1.1	Procédures législatives en cours
8	1.1.1	Concentration de la surveillance des entreprises de révision et de la surveillance des sociétés d'audit
8	1.1.2	Modernisation du registre du commerce
10	1.2	Etudes sur les coûts de la réglementation
13	2	Surveillance
13	2.1	Généralités
13	2.2	Bilan des contrôles effectués de 2008 à 2013
13	2.2.1	Généralités
15	2.2.2	Evolution de l'assurance-qualité
15	2.2.2.1	Evaluation des résultats des revues d'entreprise (période 2008–2013)
16	2.2.3	Qualité des prestations de révision
17	2.2.3.1	Evaluation des constats issus des revues de dossier (période 2008–2013)
22	2.3	Inspections 2013
22	2.3.1	Résultats des revues d'entreprise
23	2.3.2	Résultats des revues de dossier
23	2.4	Procédures et enquêtes préalables
24	2.5	Indicateurs (Audit Quality Measures)
25	2.6	Coopération avec les autorités et les bourses suisses
25	2.7	Normalisation
26	2.7.1	Circulaires de l'ASR
26	2.7.1.1	Reconnaissance des normes de révision
26	2.7.1.2	Reporting à l'Autorité de surveillance
26	2.7.2	Normes d'audit suisses
27	2.7.3	Normes d'audit internationales
27	2.8	Critères d'inspection 2014
28	3	Affaires internationales
28	3.1	Généralités
28	3.2	Relations avec l'Union européenne
28	3.2.1	Equivalence du système suisse de surveillance
28	3.2.2	Déclarations d'intention
29	3.2.3	Enregistrement des entreprises suisses de révision
29	3.3	Coopération avec les Etats-Unis
29	3.3.1	Statement of Protocol
29	3.3.2	Inspections du PCAOB en Suisse
30	3.3.3	Inspections de l'ASR aux Etats-Unis
30	3.3.4	«Reliance» et perspectives de renégociation

Page

30	3.3.5	PCAOB Regulatory Institute
31	3.4	Relations avec d'autres Etats
31	3.5	Organismes multilatéraux
31	3.5.1	IFIAR
32	3.5.2	European Audit Inspection Group (EAIG)
33	3.5.3	Colleges of Supervisors
33	3.5.4	Fonds monétaire international (FMI)
33	3.6	Effets extraterritoriaux de la LSR
34	4	Agréments
34	4.1	Généralités
34	4.2	Obligations de communiquer et de collaborer
35	4.3	Statistiques
35	4.3.1	Agréments
35	4.3.2	Affiliations aux associations professionnelles
36	4.3.3	Normes d'assurance-qualité interne
37	4.4	Renouvellement des agréments
37	4.4.1	Généralités
37	4.4.2	Procédure
38	4.4.3	Statistiques des renouvellements d'agrément
38	4.4.4	Résultats de l'évaluation des questionnaires AQ
40	4.5	Indépendance de l'organe de révision
40	4.5.1	Généralités
41	4.5.2	Constats fréquents
43	5	Enforcement et jurisprudence
43	5.1	Enforcement
43	5.2	Jurisprudence
44		Annexes
44	1	Organisation de l'ASR
45	2	Abréviations
47	3	Agréments découlant de lois spéciales
48	4	Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat
49	5	Déclarations d'intention signées avec les autorités étrangères
50	6	Enregistrements d'entreprises suisses de révision dans l'UE
51	7	Liste complète des arrêts des Tribunaux 2013
52	8	Formations étrangères comparables
53	9	Comptes annuels de l'ASR
67	10	Rapport de l'organe de révision

Préambule

L'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR) a pour mission de contrôler et de promouvoir la qualité des prestations de révision par le biais de l'agrément et de la surveillance. Elle protège ainsi tous ceux à qui s'adressent les rapports de révision – investisseurs et autres – en renforçant la fiabilité et la crédibilité des rapports financiers.

L'ASR a transcrit ce mandat légal en objectifs concrets dans son programme stratégique 2012–2015. Ce programme étant arrivé à la mi-temps fin 2013, c'est l'occasion de tirer un bilan intermédiaire sur les avancées de l'ASR dans la mise en œuvre de son mandat.

Il convient de rappeler à ce propos que l'ASR joue avant tout le rôle d'autorité exécutive et qu'à ce titre, elle contrôle essentiellement l'application des normes d'audit, d'indépendance et d'assurance-qualité développées par la branche des auditeurs financiers. Les projets législatifs en cours n'ont pas pour intention de compléter les règles professionnelles, mais visent à rendre la surveillance de l'audit plus efficace et rationnelle et à expliciter le cas échéant l'application des règles professionnelles.

Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

Actuellement, l'ASR surveille 22 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, seules habilitées à réviser les sociétés ouvertes au public. Déjà perceptibles les années précédentes, les tendances de ce secteur se sont encore accentuées. Les grandes entreprises de révision réagissent par des stratégies très variées face à la saturation du marché de l'audit financier et à la stagnation du volume d'honoraires. Les unes cherchent à réduire leurs coûts en externalisant certaines opérations, en Suisse ou à l'étranger. D'autres cherchent à dynamiser leur croissance dans des secteurs connexes, par exemple en rachetant des sociétés de conseil financier. Vu le contexte, l'ASR doit rester attentive et éviter que ces développements aient à cours ou à moyen terme des répercussions négatives sur la qualité des révisions. Son principal instrument demeure le contrôle des entreprises, par le biais duquel elle surveille que les règles professionnelles soient appliquées avec rigueur et cohérence. Ces contrôles ont lieu toujours plus souvent en coopération avec les autorités partenaires suisses ou étrangères ainsi qu'avec les organismes internationaux, afin de renforcer la protection des investisseurs suisses et étrangers sur le marché suisse des capitaux.

Tant les régulateurs que les investisseurs sont devenus de plus en plus critiques face aux services additionnels que les entreprises de révision proposent aux sociétés qui les mandatent en qualité d'organe de révision. Forte de ce constat, l'ASR a réajusté au 1^{er} janvier 2014 le devoir d'annonce introduit en 2010 concernant le rapport entre honoraires de révision et honoraires additionnels, en abaissant la limite de 1:3 à 1:1. Cette mesure améliore la détection des risques en matière d'indépendance. L'interdiction absolue de certains services additionnels, telle que discutée actuellement au sein de l'Union européenne, n'est pas à l'ordre du jour en Suisse à fin 2013.

Comme le montre l'expérience de l'ASR, la qualité de la révision et, partant, son bénéfice sont bien meilleurs lorsque l'environnement de l'entreprise y est favorable. C'est ici qu'un comité d'audit professionnel prend toute son importance, car il veille activement à ce que l'auditeur puisse remplir sa mission en conservant tout son scepticisme professionnel, sans se heurter à des obstacles diminuant l'acuité de sa révision (seuils de matérialité, périmètre de révision, etc.). En la matière, l'ASR est d'avis que la réglementation des comités d'audit, bien qu'essentielle pour le marché suisse des capitaux, accuse un retard en comparaison internationale.

Indépendance: une priorité absolue

L'indépendance est incontestablement un principe fondamental du métier d'auditeur. Tant le législateur que l'opinion publique ont des attentes très élevées en la matière. Durant l'exercice sous revue, l'ASR déplore à nouveau de nombreuses entorses, parfois même graves, aux règles d'indépendance. Elle est décidée à sanctionner rigoureusement toute infraction en la matière.

Importance accrue du contrôle restreint

On ne pourrait plus imaginer l'audit en Suisse sans le contrôle restreint. Il a même gagné en importance depuis le 1^{er} janvier 2012, alors que les seuils le délimitant du contrôle ordinaire ont été relevés. Le standard sur le contrôle restreint avait été élaboré conjointement par la Chambre fiduciaire et FIDUCIAIREISUISSE sur la base des anciens seuils. En sus des cours de formation continue et des manuels de mise à niveau proposés par les associations professionnelles, l'ASR considère qu'il serait utile de repenser les règles du contrôle restreint. L'ASR n'ayant

aucune compétence normative dans ce domaine, il incombe aux associations professionnelles de moderniser le standard sur le contrôle restreint et de proposer un modèle qui en garantit l'application uniforme.

Pérenniser le succès du contrôle restreint, c'est aussi l'affaire des auditeurs qui appliquent cette procédure. En pratique, on observe ici ou là que certaines vérifications détaillées sont effectuées alors qu'elles ne sont demandées ni par les textes légaux, ni par les règles professionnelles. Le surcroît de certitude ainsi gagné va souvent au-delà de ce que le législateur exige. Il faudrait éviter une telle situation, contraire à l'idée du contrôle restreint.

Revue par des pairs

Suite à la consultation concernant la révision partielle de la loi sur la surveillance de la révision (LSR), aucune majorité ne s'est dégagée en faveur du remodelage proposé de l'assurance-qualité. D'un côté, cette révision aurait amené des allègements pour les entreprises de révision qui effectuent des contrôles restreints. De l'autre, la surveillance étatique des entreprises de révision qui opèrent des révisions ordinaires aurait été élargie, mais de manière assez limitée. Les expériences de l'ASR dans le cadre du renouvellement des agréments et du sanctionnement des révisions insuffisantes montrent bien la nécessité de contrôler les entreprises qui opèrent des révisions ordinaires pour garantir la qualité de la révision. L'ASR soutient par conséquent toute initiative allant dans ce sens (p. ex. l'introduction d'un système de revue par les pairs). L'ASR invite les associations concernées à formuler des propositions à ce propos.

Berne, 23 janvier 2014



Thomas Rufer
Président du Conseil d'administration



Frank-Oliver Schneider
Directeur

L'exercice 2013 en bref

Coopération internationale

Après la signature des déclarations d'intention avec les autorités homologues américaine (PCAOB), allemande et hollandaise, l'exercice sous revue n'est pas en retrait: l'ASR a signé des accords de coopération avec les autorités de surveillance française, liechtensteinoise et luxembourgeoise. Ces accords se fondent sur le principe de la surveillance des entreprises par l'Etat domiciliataire (c'est-à-dire l'Etat dans lequel elles ont leur siège) – un allègement considérable pour les entreprises suisses d'envergure internationale. D'autres accords analogues sont en vue pour 2014.

Dans le cadre des relations avec les Etats-Unis, le PCAOB a effectué une inspection conjointe en Suisse. En vertu de la réciprocité, l'ASR a elle aussi pu contrôler sur site (c'est-à-dire aux Etats-Unis) les travaux effectués par une entreprise de révision américaine pour le compte de la filiale d'un groupe suisse. On note une évolution positive et un approfondissement bienvenu de la collaboration entre les deux autorités américaine et suisse. L'ASR entend intensifier encore ses efforts à long terme de manière à ce que le PCAOB reconnaisse ses travaux de manière aussi large que possible (selon le principe de «reliance», angl.). Le Statement of Protocol signé avec le PCAOB était valable pour trois ans et arrive à échéance en avril 2014. Il faudra attendre début 2014 pour que le Board du PCAOB décide dans quelle mesure elle entend s'appuyer sur les contrôles effectués par l'ASR en Suisse. L'ASR réexaminera la situation, une fois cette décision connue.

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

En matière de surveillance, l'ASR maintient le cap: ses contrôles sont définis en fonction des risques et visent essentiellement à garantir l'application des dispositions légales et des règles professionnelles. Dans le cadre de ses revues auprès des 22 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat, l'ASR prête une attention toute particulière à deux facteurs fondamentaux: le scepticisme professionnel et l'observation absolue des règles d'indépendance.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a passé au total 6 entreprises en revue. Les trois principales entreprises de révision, qui dominent le marché avec plus de 50 mandats de sociétés ouvertes au public,

sont contrôlées chaque année (l'une de ces revues était bien avancée, mais pas encore achevée au 31.12.2013). Outre ces trois grandes enseignes, l'ASR a contrôlé quatre autres entreprises de la même catégorie. Dans le cadre de ces contrôles, l'ASR a effectué non seulement la revue des processus internes des entreprises (angl. Firm Review), mais aussi la revue de 16 mandats de révision concernant des sociétés ouvertes au public (angl. File Review).

Sur les 20 plus grandes sociétés suisses ouvertes au public dont les titres figurent à l'indice SMI (Swiss Market Index), 15 ont déjà fait l'objet d'une revue de l'ASR depuis l'entrée en vigueur de la loi sur la surveillance de la révision (LSR). Cela correspond à un taux de couverture de 75 %, et d'environ 60 % si on prend la capitalisation boursière comme référence. La qualité de l'audit financier des deux grandes banques suisses d'importance systémique (angl. G-SIFIS, Global Systemically Important Financial Institutions), à savoir UBS SA et Credit Suisse Group AG, est contrôlée par l'ASR depuis 2013. Comme indiqué dans le dernier rapport d'activité, l'ASR a pris en charge la surveillance de l'audit financier des établissements bancaires à partir du 1^{er} septembre 2012, en accord avec la FINMA.

Agrément

Si l'agrément des personnes physiques est à durée illimitée, les entreprises de révision sont au contraire appelées à renouveler leur agrément tous les cinq ans. Les premiers agréments octroyés aux entreprises de révision remontent à 2008, de sorte que la première vague de renouvellements s'est amorcée durant l'exercice sous revue. Dans le cadre des demandes de renouvellement, l'ASR examine en particulier la question du système interne d'assurance-qualité à la lumière des risques encourus. Les entreprises qui effectuent des révisions ordinaires font l'objet de contrôles plus approfondis parce qu'elles doivent répondre à des normes professionnelles plus exigeantes et parce qu'elles jouent un rôle plus important en termes d'intérêt public.

Chaque entreprise de révision doit inscrire au registre public ASR le référentiel d'assurance-qualité qu'elle applique. Cette mesure vise à instaurer la transparence à propos du type et des caractéristiques des systèmes d'assurance-qualité interne et externe mis

en œuvre par les entreprises de révision. Elle vise aussi à inciter les entreprises à se doter de systèmes d'assurance-qualité modernes.

Jurisprudence

La pratique de l'ASR a fait l'objet de six arrêts du Tribunal administratif fédéral et de trois arrêts du Tribunal fédéral au cours de l'exercice sous revue. Les décisions de l'ASR ont toutes été confirmées, dans un cas toutefois seulement en dernière instance devant le Tribunal fédéral.

Annonces d'irrégularités

Durant l'exercice écoulé, l'ASR a reçu 33 annonces d'infractions présumées à la loi ou aux règles professionnelles (contre 35 l'année précédente). Ses investigations l'ont amenée à constater et à sanctionner toute une série de négligences. Les entorses aux règles d'indépendance et les révisions effectuées sans l'agrément obligatoire ont à nouveau été les types d'infraction les plus fréquents.

«L'indépendance est incontestablement un principe fondamental du métier d'auditeur.»

1 Développement de la réglementation

1.1 Procédures législatives en cours

1.1.1 Concentration de la surveillance des entreprises de révision et de la surveillance des sociétés d'audit

Les entreprises de révision (terminologie de l'ASR) et les sociétés d'audit (terminologie de la FINMA) ont des missions différentes. Les premières ont essentiellement pour tâche de vérifier que les comptes annuels des sociétés révisées sont conformes aux règles de présentation des comptes. Les deuxièmes ont une toute autre vocation: elles constituent essentiellement un important instrument de surveillance pour la FINMA et, à ce titre, elles ont pour tâche de vérifier si les établissements financiers respectent les règles prudentielles. En vertu de la législation actuelle, la surveillance des entreprises de révision et la surveillance des sociétés d'audit sont (encore) exercées par deux autorités distinctes, à savoir:

- l'ASR, qui octroie l'agrément aux personnes physiques et aux entreprises qui entendent fournir des prestations de révision requises par la loi. Elle exerce par ailleurs la surveillance des entreprises de révision habilitées à réviser les comptes des sociétés ouvertes au public.
- la FINMA, qui exerce la surveillance des sociétés d'audit, c'est-à-dire des entreprises de révision chargées du contrôle prudentiel des établissements financiers. Par ailleurs, elle se fonde sur l'agrément octroyé par l'ASR pour délivrer les agréments requis en vertu des lois spéciales régissant la surveillance des marchés financiers¹.

Dans l'exercice de leurs mandats respectifs, la FINMA et l'ASR sont amenées à surveiller les mêmes entreprises lorsque celles-ci opèrent dans différents secteurs et qu'elles jouent de facto plusieurs rôles en matière de contrôle. Il appartient à ces deux autorités de coordonner leur surveillance de manière à éviter les doublons administratifs (art. 22 LSR, art. 28 LFINMA). Après cinq ans de pratique, le bilan de cette collaboration est certes agrémenté de quelques succès, mais il révèle aussi des faiblesses systémiques face auxquelles une simple coordination n'est d'aucun remède.

En concentrant toutes les compétences de surveillance au sein d'une seule autorité, les importantes faiblesses constatées disparaissent. Désormais, l'ASR entend exercer seule la surveillance des entreprises de révision et des sociétés d'audit. Le regroupement des ressources humaines et des compétences favorise une professionnalisation encore plus pointue de la surveillance de la révision financière. Cette restruc-

turation renforce par ailleurs l'indépendance de la FINMA vis-à-vis des sociétés d'audit, ce qui améliore les échanges entre les sociétés d'audit et la FINMA en cas de problème touchant aux établissements financiers assujettis. Enfin, elle supprime les doublons administratifs, ce qui représente un gain d'efficacité pour les sociétés d'audit.

Le Conseil fédéral a adopté le 28 août 2013 son message concernant la concentration de la surveillance des entreprises de révision et des sociétés d'audit et l'a transmis aux Chambres fédérales². Les débats parlementaires ont débuté le 24 octobre 2013. L'entrée en vigueur de la loi modifiée est escomptée au plus tôt pour 2015, selon le cours des débats.

1.1.2 Modernisation du registre du commerce

Le Conseil fédéral a mis en consultation du 19 décembre 2012 au 5 avril 2013 l'avant-projet de modification du Code des obligations (modernisation du registre du commerce). A l'annexe de cet avant-projet figurent les modifications du droit en vigueur, dont plusieurs touchent à deux domaines régis par la LSR, à savoir:

- l'assurance-qualité: selon le droit en vigueur, l'entreprise de révision a l'obligation de se doter d'un système d'assurance-qualité interne pour obtenir l'agrément (art. 6, al. 1, let. d, LSR et art. 9, al. 1, OSRev). Les règles professionnelles prévoient la même obligation. A cet effet, l'entreprise doit avoir dans ses rangs au minimum deux auditeurs agréés au même niveau qu'elle pour que son système d'assurance-qualité interne puisse fonctionner. Si elle ne dispose que d'un seul auditeur répondant à cette condition, elle ne peut faire évaluer les travaux de celui-ci par un second auditeur suffisamment qualifié. A titre substitutif, les entreprises de révision qui se trouvent dans cette situation ont la possibilité de s'affilier d'ici au 31 août 2016 à un système d'évaluation régulière de leur activité de révision par des professionnels de même rang (art. 9, al. 2, en rel. avec art. 49, al. 2, OSRev; système dit de revue par des pairs, angl. «Peer-Review» system).

¹ Cf. à ce propos, annexe 3.

² FF 2013, 6147 ss. (message) et 6197 ss. (projet).

Cette réglementation doit être réaménagée en raison des récents développements. En effet, le législateur a relevé au 1^{er} janvier 2012 les valeurs seuils séparant le contrôle restreint de la révision ordinaire: celles-ci ont passé de 10 millions de total du bilan, 20 millions de chiffre d'affaires et 50 employés à plein temps en moyenne annuelle («10-20-50») à respectivement 20 millions, 40 millions et 250 employés («20-40-250», art. 727, al. 1, ch. 2, CO). Cette nouvelle donne remet en question le fait que les entreprises de révision se limitant au contrôle restreint et comptant un seul auditeur agréé doivent s'affilier à un système d'assurance-qualité externe, alors que les mandats pris en charge par les entreprises opérant des révisions ordinaires sont nettement plus importants en terme de taille et de complexité et que ces entreprises échappent à tout contrôle d'assurance-qualité externe.

Pour cette raison, l'avant-projet propose d'élargir la surveillance de l'ASR à toutes les entreprises de révision qui opèrent des révisions ordinaires. En contrepartie, il envisage de supprimer l'obligation légale d'instaurer un système d'assurance-qualité interne pour les entreprises opérant uniquement des contrôles restreints. On retiendra à ce propos que, depuis un certain temps déjà, le registre ASR indique clairement quelles sont les entreprises qui disposent d'un système d'assurance-qualité interne et selon quel référentiel celui-ci est organisé. La qualité des révisions est ainsi devenue transparente pour les acteurs du marché. En ce qui concerne les entreprises de révision qui n'effectuent pas de révision ordinaire pour le compte de sociétés ouvertes au public ou d'établissements financiers, la surveillance est moins sévère uniquement dans la mesure où les contrôles ont lieu tous les cinq ans, et non tous les trois ans comme pour les autres entreprises de révision. L'avant-projet prévoit même de supprimer l'obligation de renouveler l'agrément tous les cinq ans. Par ailleurs, on tiendra compte du fait que l'ASR effectue des contrôles en fonction des risques encourus, c'est-à-dire qu'elle définit l'étendue et le degré de détail de ses contrôles en fonction de la taille et de la complexité des mandats pris en charge. Autrement dit, elle investit davantage de ressources sur les mandats de révision concernant les sociétés ouvertes au public et les établissements financiers que sur les autres mandats.

Les participants à la procédure de consultation ont, dans leur grande majorité, accueilli favorablement les allègements proposés à l'endroit des entreprises de révision opérant uniquement des contrôles restreints. Une association professionnelle critique toutefois cette proposition, invoquant le fait qu'elle risquait de favoriser le retour à la révision «de profane», phénomène justement éliminé par la mise en vigueur de la LSR. En revanche, l'élargissement limité de la surveillance étatique aux entreprises de révision opérant des révisions ordinaires a suscité des avis contrastés. Si les uns saluent explicitement ou implicitement cette option, d'autres la critiquent, avant tout pour des questions de coûts. Bien que l'avant-projet se soit limité à présenter une vision globale du sujet, de nombreux participants se sont focalisés sur des aspects de détail. Les avis de consultation forment ainsi un tableau assez hétérogène.

Considérant ces résultats, le Conseil fédéral est parvenu le 23 octobre 2013 à la conclusion qu'il n'y avait pas encore de majorité claire à propos de la réorganisation de l'assurance-qualité des entreprises de révision et que cette question devait être séparée du projet sur la modernisation du registre du commerce. Il s'agit donc d'élaborer en collaboration avec les associations professionnelles dans les mois à venir une nouvelle proposition en la matière, en étudiant en particulier si une procédure de revue par des pairs pouvait entrer en ligne de compte pour garantir la qualité des travaux de révision dans le cadre de l'autorégulation de la branche.

- les effets extraterritoriaux de la LSR: la LSR déploie de tels effets dans la mesure où elle vise à protéger les investisseurs participant au marché suisse des capitaux, en conformité avec les législations étrangères analogues. C'est la raison pour laquelle les entreprises de révision étrangères sont légalement assujetties à la surveillance de l'ASR lorsqu'elles révisent les comptes de sociétés étrangères qui font appel au marché suisse des capitaux. La surveillance des auditeurs s'applique par conséquent de manière symétrique de part et d'autre des frontières suisses. L'art. 8 LSR, qui constitue la base de l'application extraterritoriale de la LSR, n'est pas encore en vigueur, attendu que l'ASR doit au préalable passer des déclarations d'intention et de reconnaissance réciproque avec les autorités homologues des principaux pays partenaires.

Les effets extraterritoriaux de la LSR impliquent que l'organe de révision d'une société multinationale est assujéti à la surveillance de plusieurs Etats. Soucieux d'éviter les redondances, le législateur a prévu deux dérogations au régime de l'agrément, à savoir lorsque l'entreprise de révision étrangère est placée sous la surveillance d'une autorité étrangère reconnue par le Conseil fédéral (art. 8, al. 2, LSR) d'une part, et lorsqu'un emprunt obligataire est garanti par une société qui dispose d'une entreprise de révision assujéti à la surveillance de l'ASR ou à celle d'une autorité de surveillance étrangère reconnue par le Conseil fédéral (art. 8, al. 3, LSR) d'autre part.

Toutefois, la pratique des cinq dernières années montre que les systèmes de surveillance sont très hétérogènes selon les Etats. Les autorités de surveillance de certains Etats ne pourront vraisemblablement pas être reconnues par la Suisse, soit que ces Etats n'ont tout simplement aucun système de surveillance, soit que la possibilité d'une reconnaissance de leur système de surveillance est très hypothétique.

On peut donc s'attendre à ce que les entreprises de révision étrangères ne pouvant bénéficier des clauses d'exception précitées (art. 8, al. 2 et 3, LSR) soient bien plus nombreuses que prévu historiquement par le législateur. Elles tombent logiquement sous le coup de la surveillance directe de l'ASR. Or, l'exercice extraterritorial de la surveillance se heurte à des difficultés d'ordre politique, juridique et pratique (p. ex. la maîtrise des langues). L'agrément des entreprises de révision étrangères soumises à la surveillance de l'Etat et les inspections opérées par l'ASR à l'étranger représentent une certaine charge pour les organes de révision étrangers, ce qui, indirectement, n'est pas sans répercussions sur la cotation des actions et des emprunts en Suisse. Il faut donc mettre en balance ici la protection des investisseurs, l'efficacité de la surveillance et la compétitivité du marché suisse des capitaux.

L'avant-projet vise une déréglementation mesurée des modalités d'application extraterritoriale de la LSR, en particulier à l'endroit des filiales importantes et des émetteurs d'emprunts non cotés, sans pour autant affaiblir inutilement la protection des investisseurs. Tous les intervenants ont salué la déréglementation proposée. En revanche, ils estiment en majorité que les exigences s'appliquant aux organes de révision d'émetteurs étran-

gers d'obligations cotées vont trop loin, craignant l'exode du marché des obligations en francs suisses vers l'étranger. Selon eux, les investisseurs devraient être informés de manière appropriée (via le prospectus de cotation ou la page d'accueil de la bourse) lorsque la révision d'un émetteur d'emprunt n'a pas été effectuée par une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat.

En ce qui concerne la surveillance des organes de révision étrangers, le Conseil fédéral a décidé d'explorer la possibilité d'une démarche différenciée en fonction des risques selon qu'il s'agit de titres de participations ou d'emprunts. Le message correspondant est attendu pour l'été 2014. En parallèle, il y a lieu d'étudier d'ici à l'été 2014 dans quelle mesure certaines dispositions de l'art. 8 LSR (p. ex. art. 8, al. 1, let. a, LSR) s'appliquant aux organes de révision d'émetteurs d'actions régies par le droit étranger devraient être mises en vigueur préalablement de manière à renforcer de manière ciblée la protection des investisseurs et à récolter des premières expériences pratiques.

1.2 Etudes sur les coûts de la réglementation

Les entreprises créent des emplois et génèrent de la valeur ajoutée. Elles sont tributaires de conditions cadres attrayantes. Or, l'un des facteurs qui font l'attrait et la dynamique d'une place économique est la faible charge que les réglementations étatiques font peser sur les entreprises, eu égard à l'objectif visé. Le Conseil fédéral s'efforce en permanence de limiter autant que possible l'impact financier de la réglementation sur les entreprises. Dans ce cadre, et suite à l'acceptation par le Parlement des postulats Fournier et Zuppiger³, il a lancé un vaste projet d'analyse sur les coûts de la réglementation dans différents domaines.

Dans son rapport du 13 décembre 2013 sur les coûts de la réglementation⁴, le Conseil fédéral récapitule les conclusions des 13 études menées dans 15 domaines différents. L'étude des incidences financières du droit comptable, du droit de la révision et du droit de la surveillance de la révision a été confiée à l'Institut d'administration publique de la Haute école des sciences appliquées de Zurich (ZHAW), sur mandat de l'Office fédéral de la justice. Elle tient compte du

³ Cf. postulats 10.3429 et 10.3592

⁴ Cf. rapport du Conseil fédéral sur les coûts de la réglementation, à l'adresse: <http://www.seco.admin.ch/themen/02860/04913/04914/index.html?lang=fr>.

relèvement des valeurs seuils de la révision ordinaire au 1^{er} janvier 2012 (20 - 40 - 250) et du nouveau droit comptable en vigueur depuis le 1^{er} janvier 2013.

L'étude de la ZHAW commence par rappeler le but et l'utilité de la présentation et de la révision des comptes, soulignant en particulier le fait que la tenue et la présentation des comptes sont considérées depuis des siècles comme des tâches essentielles de la direction de l'entreprise. Il ne s'agit donc pas d'une «invention» du législateur, mais d'une nécessité relevant de la gestion d'entreprise. Aussi la comptabilité remplit-elle une série de fonctions importantes, que ce soit pour l'élimination d'asymétries de l'information, pour l'analyse des performances de l'entreprise ou pour la gestion des ressources. Par ailleurs, bon nombre de branches du droit ont un lien direct avec le droit comptable, comme le droit de la famille, le droit des successions, le droit des assurances sociales, le droit fiscal, le droit des subventions, le droit de la surveillance et le droit pénal. Ainsi, le droit fiscal s'appuie sur les comptes annuels établis selon le droit commercial (principe de matérialité), ce qui rend superflue l'adoption de dispositions spécifiques (hormis quelques exceptions). Le droit de la révision vise plusieurs objectifs de protection: dans les sociétés ouvertes au public et les entreprises importantes, la révision des comptes annuels et des comptes de groupe sert avant tout à protéger les investisseurs. Dans toutes les autres entreprises ayant un certain poids économique, ce sont les intérêts publics qui exigent une révision comptable. Dans les sociétés de droit privé, la protection des actionnaires minoritaires peut aussi nécessiter une révision. Pour les formes juridiques qui limitent la responsabilité civile à la fortune sociale, la révision sert à protéger les créanciers.

Globalement, les coûts annuels imputables au droit comptable et au droit de la révision sont estimés à 12,4 milliards de francs en termes bruts. Ces coûts sont en grande partie considérés comme inhérents à l'activité normale des entreprises, de sorte que les coûts nets imputables à la réglementation sont nettement moindres, avoisinant seulement 1,66 milliard de francs.

– Les coûts en question sont en majorité imputables au droit comptable. En termes bruts, ils se situent autour de 11,5 milliards de francs. Toutefois, environ 90 % de ces frais sont jugés inhérents à l'activité normale des entreprises, si bien que les coûts imputables à la réglementation s'élèvent à environ 1 milliard de francs. L'analyse confirme que

le droit comptable se caractérise par un volume relativement faible de dispositions légales et qu'il a été développé en fonction des besoins des PME. Le nouveau droit comptable (entré en vigueur le 1^{er} janvier 2013) allège encore davantage la charge pesant sur ces dernières. Compte tenu des coûts relativement bas de la réglementation, de la faible densité législative et des allègements administratifs dont profiteront les PME à l'avenir, le droit comptable n'offre pas de potentiel d'amélioration.

– Les coûts bruts du droit de la révision ont été estimés à quelque 800 millions de francs; une part déterminante est imputable aux honoraires des réviseurs externes (727 millions de francs). Environ un quart des coûts ont été identifiés comme inhérents à l'activité normale des entreprises, puisque nul ne conteste que la révision fait office d'assurance-qualité. Toutefois, le nombre important d'opting-outs indique que les PME sont nombreuses à renoncer à la révision pour des raisons financières. La révision implique une pesée d'intérêts entre les frais qu'elle engendre pour l'entreprise contrôlée et son utilité pour celle-ci et pour la société en général. Les valeurs seuils délimitant actuellement le contrôle restreint de la révision ordinaire, assez élevées en comparaison internationale, en tiennent compte puisqu'elles sont définies en fonction du poids économique des entreprises. En effet, les PME assujetties à la révision comptable font en majorité l'objet d'un contrôle restreint. Les frais résultant d'un contrôle restreint sont nettement plus faibles que ceux d'une révision ordinaire, mais ils sont néanmoins jugés importants par certaines entreprises. Ils semblent toutefois acceptables au regard de la protection des groupes concernés et de l'utilité globale pour la société. S'agissant des sociétés moyennes à grandes, il faudrait à tout le moins que le conseil d'administration et la direction, s'ils décident de renoncer à la révision, mettent en place un important dispositif interne de contrôle pour s'acquitter de leurs responsabilités. Relever davantage les valeurs seuils ne paraît pas indiqué au vu de cette pesée des intérêts.

– Les coûts annuels résultant du droit de la surveillance de la révision ont été estimés à quelque 5,8 millions de francs (surveillance: 4,6 millions, agrément: 1,2 million); ils sont imputables en grande partie aux émoluments annuels de surveillance et d'inspection perçus par l'Autorité de surveillance en matière de révision (3,9 millions). La surveillance de la révision n'est pas contestée par les en-

entreprises de révision participant à l'étude. Elle est reconnue comme une conséquence de la nécessaire indépendance des réviseurs, tout comme le fait que la révision génère des coûts. Les frais liés à l'agrément des personnes physiques et des entreprises de révision, qui résultent principalement des émoluments d'agrément, sont acceptables. Les émoluments et les frais internes générés par l'agrément, l'inspection et la satisfaction des exigences de qualité des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat sont importants pour ces dernières, mais ils sont acceptés comme une conséquence de la réglementation. Enfin, il faut relever que des coûts élevés sont occasionnés aux cinq principales entreprises suisses de révision soumises à la surveillance de l'Etat par l'organe de régulation et de surveillance des Etats-Unis (PCAOB), qui intervient directement dans certaines circonstances. La reconnaissance de la surveillance suisse par le régulateur américain entraînerait en l'espèce des économies appréciables, mais elle n'est pas du ressort du législateur suisse.

Les études sous-jacentes au rapport fédéral cité plus haut ne se bornent pas à évaluer l'impact financier de la réglementation, mais proposent également des mesures pour réduire les coûts en question. Concrètement, l'étude consacrée au droit comptable et au droit de la révision propose de revoir la présentation des comptes consolidés aux valeurs comptables dans le cas des groupes non cotés en bourse, mais de taille assez importante (art. 963b, al. 3, CO) et d'exiger la présentation des comptes selon un référentiel reconnu (présentation fidèle), le cas échéant en relevant encore les valeurs seuils correspondantes, ou encore de supprimer la consolidation des comptes à la valeur comptable. Cette question sera reprise selon toute probabilité dans le projet de révision 2014 du droit des sociétés.



2 Surveillance

2.1 Généralités

L'ASR surveille actuellement 22 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat et habilitées par conséquent à réviser les comptes des sociétés ouvertes au public⁵. Cela correspond à une augmentation d'une entité par rapport à l'année précédente. A la fin de l'année sous revue, deux demandes d'agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat sont en cours d'examen. C'est la première augmentation depuis le début de l'activité opérationnelle de l'ASR en 2007. Elle s'explique par l'évolution de la réglementation touchant la FINMA⁶.

La répartition du marché entre les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ne s'est pratiquement pas modifiée en 2013. Les trois principales entreprises suisses de cette catégorie – Ernst & Young SA, KPMG SA et PricewaterhouseCoopers SA – se taillent la part du lion: elles gèrent la très grande majorité des mandats de révision des sociétés ouvertes au public et cotées en Suisse⁷, soit une part d'environ 84 pour cent, rapporté au nombre total d'entreprises, et même de 95 pour cent, rapporté à la capitalisation boursière. Les deux entreprises suisses de révision de taille moyenne – Deloitte SA et BDO SA – gèrent 10 pour cent des sociétés (rapporté au nombre total). Six sociétés se sont placées sous la surveillance de l'ASR, à titre volontaire ou en vertu de lois spéciales.

L'ASR révisé continuellement ses processus de contrôle afin d'en garantir l'efficacité et la rationalité. En la matière, elle s'oriente en fonction des résultats de ses contrôles et des informations qui lui parviennent par le biais de ses activités au sein des organes internationaux⁸. Durant l'exercice sous revue, l'ASR a pour la première fois pris contact avec divers membres des comités d'audit de certaines sociétés ouvertes au public. Ces entretiens avaient pour but d'évaluer l'application des dispositions légales et des règles professionnelles⁹ régissant la communication de l'organe de révision avec les personnes responsables de la direction et de l'assurance-qualité interne de l'entreprise révisée.

2.2 Bilan des contrôles effectués de 2008 à 2013

2.2.1 Généralités

Les procédures de contrôle effectuées en 2013 marquent la fin du deuxième cycle triennal de contrôle (période 2008–2013). A ce stade, les trois principales enseignes de la révision ont été contrôlées pour la sixième fois en 2013. Les autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (ERSE) ont été contrôlées en général deux fois chacune durant cette période, voire davantage dans les cas où les risques l'exigeaient.

⁵ Cf. annexe 4, liste des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

⁶ Les sociétés d'audit qui révisent les gestionnaires de placements collectifs (art. 126, al. 1, let. e, LPCC; RS 951.31) doivent être au bénéfice d'un agrément en qualité d'entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat d'ici au 28 février 2014.

⁷ 482 sociétés ouvertes au public selon registre ASR (état au 16.12.2013) (y compris les filiales importantes et les émetteurs d'emprunts obligataires cotés en bourse).

⁸ Cf. ch. 3.5.

⁹ Normes d'audit suisses (NAS) de la Chambre fiduciaire; Standards du PCAOB et de l'American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

Figure 1:

Statistique des contrôles et des constats de l'ASR
(période 2008–2013).

Catégories	Les 3 grandes enseignes		Autres ERSE ¹⁰		Total	
	01.04.2008 – 31.12.2013 ¹¹	Part 2013	01.04.2008 – 31.12.2013	Part 2013	01.04.2008 – 31.12.2013	Part 2013
Nombres de contrôles	18	2 ¹²	38	4	56	6
Nombre de constats issus des revues d'entreprise	55	2	202	12	257	14
Nombre de constats issus des revues de dossier	263	26	257	17	520	43
Nombre de revues de dossier ¹³	73	11	38	5	111	16

De 2008 à fin 2013, l'ASR a effectué 56 contrôles au total. Les dossiers passés en revue ont été sélectionnés sur la base d'une échelle de risques. Parmi les critères de sélection figure notamment la capitalisation boursière des sociétés ouvertes au public. Au 31 décembre 2013, l'ASR a passé en revue les dossiers de révision de 15 sociétés sur les 20 faisant partie du SMI¹⁴, ce qui correspond à une couverture de 60 pour cent, rapportée à la capitalisation boursière du SMI. Depuis 2013, la qualité de l'audit financier des deux banques suisses d'importance systémique mondiale (G-SIB¹⁵), UBS SA et Credit Suisse Group AG, sera évaluée annuellement selon la procédure des revues de dossier. L'ASR a en effet repris la surveillance de ce domaine au 1^{er} septembre 2012, en concertation avec la FINMA¹⁶.

L'ASR a relaté en détail les constats issus des revues d'entreprise et de dossier dans ses rapports d'activité 2007 à 2012. Il s'agit ici de tirer le bilan des six derniers exercices.

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

¹¹ L'ASR a commencé ses activités opérationnelles en date du 01.04.2008.

¹² Le contrôle de la troisième grande enseigne de la révision est certes bien avancé à fin 2013, mais les constats finals n'ont pas encore été communiqués.

¹³ L'ASR sélectionne, pour une revue de dossier, les notes de révision sur la révision des comptes consolidés (y compris les états financiers du groupe) et sur la révision d'une filiale d'importance majeure.

¹⁴ Le SMI est l'indice d'actions le plus important de Suisse et comprend les 20 principaux titres du SPI. Ses valeurs vedettes représentent 85 % de la capitalisation boursière du marché suisse des actions (cf. <http://www.six-swiss-exchange.com>).

¹⁵ Cf. www.financialstabilityboard.org pour la définition des banques d'importance systémique mondiale («Global Systemically Important Banks», G-SIB). Les G-SIB et les assurances d'importance systémique mondiale («Global Systemically Important Insurers», G-SII) sont des sous-catégories d'établissement financier d'importance systémique mondiale (Global Systemically Important Financial Institutions, G-SIFI).

¹⁶ Cf. ch. 1, Rapport d'activité 2012 de l'ASR.

2.2.2 Evolution de l'assurance-qualité

Dans l'ensemble, les cinq plus grandes enseignes de la révision en Suisse ont un système d'assurance-qualité très résistant. Par rapport au premier cycle de contrôle (2008–2010), les constats se font rares. Des améliorations sont encore possibles ici ou là, au niveau de l'application et de l'efficacité des exigences régissant le système d'assurance-qualité.

Les autres entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ont encore des systèmes d'assurance-qualité très variables en termes de qualité et d'efficacité. L'ASR observe de près l'entretien et l'évolution de ces systèmes. Certaines des entreprises en question doivent encore allouer davantage de ressources humaines et de budgets temps à l'assurance-qualité.

Au niveau des cinq premières entreprises de révision, le critère d'**indépendance** est celui qui, de manière générale, revient le plus souvent dans les constats de l'ASR. Il s'agit d'un critère essentiel dans l'évaluation des revues d'entreprise. L'ASR a relevé des lacunes en particulier au niveau des processus et des contrôles internes visant à garantir l'indépendance de l'auditeur par rapport à l'acceptation et au maintien des mandats.

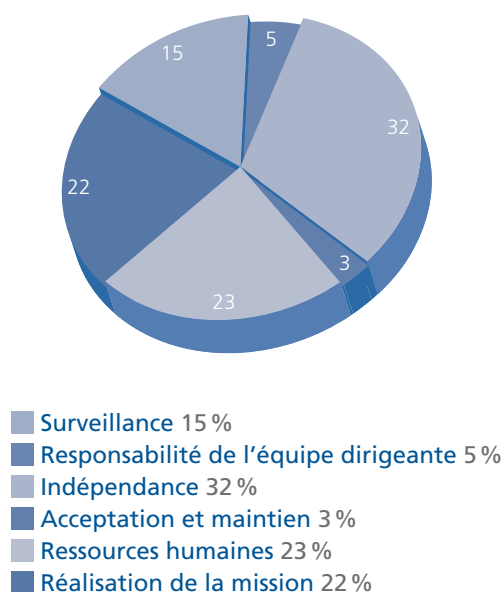
Le critère des **ressources humaines** a également fait l'objet de constats récurrents durant la période sous revue, notamment par rapport aux conventions d'objectifs et à l'évaluation des performances des collaborateurs et des partenaires. La prise en compte de la qualité des travaux effectués est en partie insuffisante.

2.2.2.1 Evaluation des résultats des revues d'entreprise (période 2008–2013)

Compte tenu des constats issus des revues d'entreprise effectuées jusqu'ici, les critères constitutifs du système d'assurance-qualité selon ISQC 1¹⁷ et les conditions légales d'agrément donnent lieu à l'évaluation globale suivante:

Figure 2:

Répartition des constats par critères d'évaluation pour les cinq premières entreprises de révision (total: 108 constats).



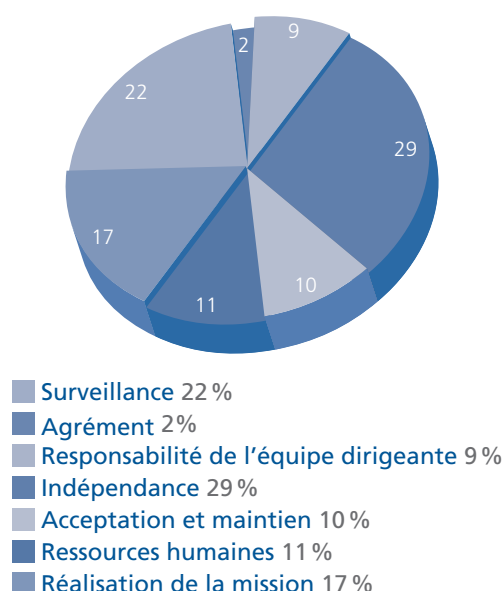
La réalisation de la mission appelle un certain nombre de constats à propos de l'organisation des processus et de l'efficacité des contrôles internes visant l'archivage, la conservation et, surtout, la consultation des dossiers de révision. Ce dernier élément mérite davantage d'attention en ce qui concerne la façon, le calendrier des consultations et des responsabilités. L'ASR a par ailleurs constaté de manière récurrente des insuffisances au niveau de l'objectivité et des compétences professionnelles de l'EQCR des sociétés ouvertes au public.

En matière de **surveillance interne**, l'ASR a souvent constaté que l'étendue de la surveillance interne n'est pas cohérent et que les résultats de la surveillance interne ne sont pas répercutés de manière adéquate dans l'évaluation des prestations des collaborateurs.

¹⁷ Référentiel d'assurance-qualité pour les entreprises de révision, édité par l'International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), applicable aux audits financiers et aux revues de comptes annuels ainsi qu'à d'autres contrôles de gestion d'entreprise et à divers mandats accessoires.

Figure 3:

Répartition des constats par critères d'évaluation pour les petites et moyennes ERSE¹⁸ (total: 149 constats).



Les petites et moyennes entreprises de révision font l'objet de contrôles moins étendus que les cinq plus grandes enseignes de la révision, attendu que les processus d'assurance-qualité sont moins complexes.

Les constats relatifs à la **responsabilité de l'équipe dirigeante par rapport au niveau de qualité de l'entreprise de révision** sont presque deux fois plus nombreux que dans le groupe des cinq premières entreprises de révision. Par-delà les objectifs commerciaux, la direction d'entreprise n'accorde pas toujours l'attention nécessaire à la qualité des travaux de révision. L'ASR relève également un manque partiel de thématisme et de communication par rapport aux facteurs de qualité.

Comme pour les cinq premières entreprises de révision, le critère d'**indépendance** fait l'objet du plus grand nombre de constats. Mais la quote-part des lacunes de nature formelle ou conceptionnelle touchant aux processus d'indépendance est nettement plus élevée. De plus, l'ASR relève bon nombre d'insuffisances dans le domaine de la conception et de l'application des processus d'acceptation et de maintien des mandats.

Les constats ayant trait à la **surveillance interne** affichent une quote-part élevée. Les contrôles visant à évaluer l'efficacité du système d'assurance-qualité font défaut ou sont insuffisants. Le contrôle subsé-

quent des résultats de révision souffre souvent de lacunes par rapport à la sélection des missions à contrôler, à l'étendue des contrôles ou à la composition des équipes de révision. Dans certains cas, la surveillance interne se borne essentiellement à vérifier des aspects formels tels que l'existence de listes de contrôle, mais fait abstraction de tout aspect matériel.

Les petites et moyennes entreprises de révision ont recours à des programmes d'audit et autres outils de travail souvent insuffisants pour répondre intégralement aux exigences des normes d'audit. Ces moyens inadaptés sont à l'origine de fréquentes lacunes au niveau de la **réalisation des missions**. Contrairement aux attentes, ces entreprises ont tendance à ne pas consulter ni à demander l'assistance d'un spécialiste; elles mettent souvent en place une supervision insuffisante des missions en cours et les dossiers de révision sont souvent lacunaires (p. ex. au niveau de l'archivage et de la conservation).

2.2.3 Qualité des prestations de révision

L'évaluation des dossiers de révision des cinq premières entreprises de révision met en évidence une amélioration constante de la qualité des prestations de révision au cours de ces six dernières années. Des variations parfois assez importantes subsistent néanmoins au sein de certaines entreprises. Elles traduisent une corrélation assez étroite entre la qualité de la révision et la composition des équipes de révision. Les entreprises de révision devraient privilégier davantage la constance de la qualité de la révision. Quant aux petites et moyennes entreprises de révision, elles présentent un tableau différent en la matière.

Dans l'ensemble, les constats établis en 2013 trahissent une évolution peu réjouissante, quelle que soit la catégorie d'entreprise. Les paramètres qui avaient donné lieu à de nombreux constats dans les premières années de surveillance de l'ASR, par exemple les procédures d'audit en cas de fraude, avaient été nettement améliorés au cours des années suivantes. En 2013, l'ASR a néanmoins enregistré une recrudescence des constats dans ce domaine. Il s'agit ici de mettre en œuvre des mesures appropriées pour garantir que les mesures d'amélioration convenues aient des effets pérennes sur la qualité de la révision.

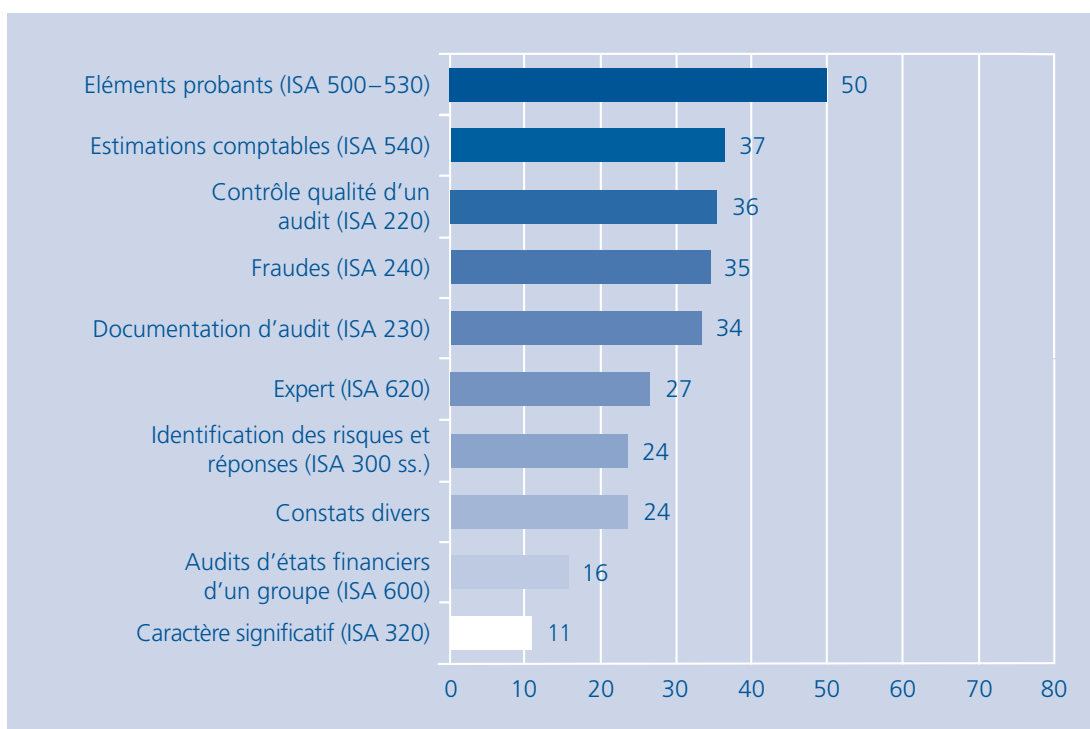
¹⁸ Cette catégorie comprend au 31 décembre 2013 les 17 entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat qui ne font pas partie des grandes enseignes de la révision selon annexe 4.

2.2.3.1 Evaluation des constats issus des revues de dossier (période 2008–2013)

Les constats issus des revues de dossier ont été ventilés en fonction des différents critères d'évaluation¹⁹.

Figure 4:

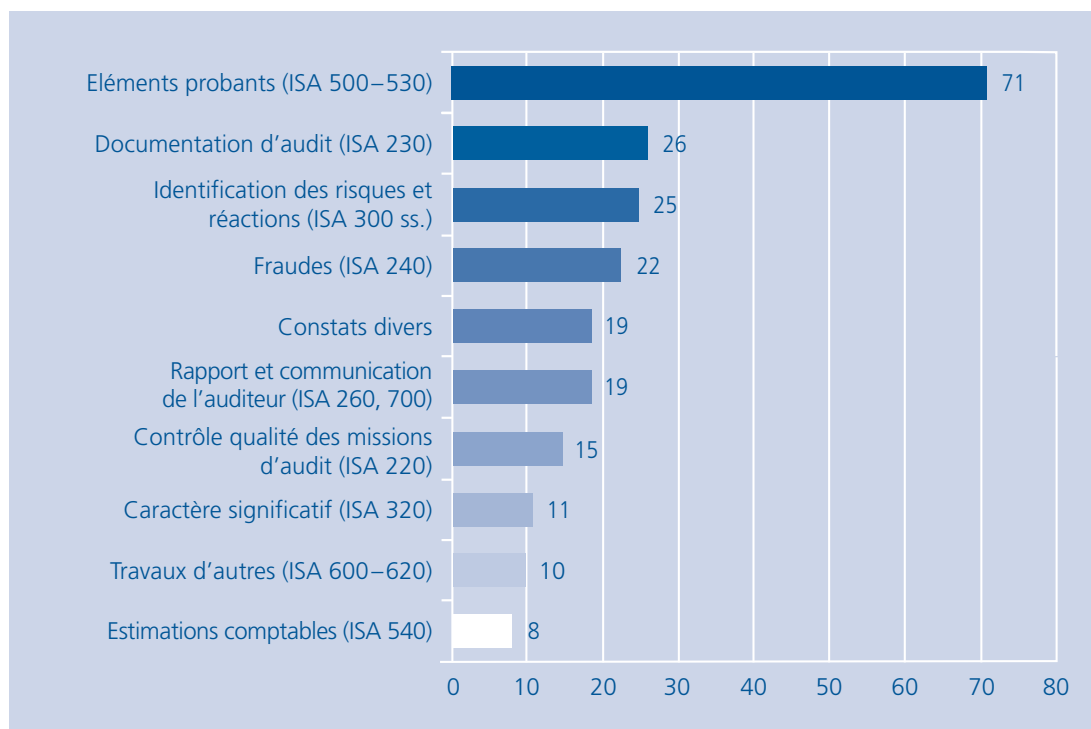
Répartition des constats par critères d'évaluation (période 2008–2013) pour les cinq premières entreprises de révision (total: 294 constats issus des revues de dossier).



¹⁹ Pour faciliter la comparaison, les statistiques des fig. 4 et 5 expriment les constats selon les normes d'audit suisses et les constats selon les normes d'audit américaines par assimilation aux critères d'évaluation identiques ou équivalents selon les normes ISA 200, 210, 260, 550–570, 610 et 700.

Figure 5:

Répartition des constats par critères d'évaluation (période 2008–2013) pour les petites et moyennes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (total: 226 constats issus des revues de dossier).



Les constats les plus fréquents ont trait aux éléments probants (ISA 500–530), ce type de constat étant nettement plus fréquent dans la catégorie des petites et moyennes entreprises de révision. L'auditeur fonde souvent son jugement sur des conclusions pour lesquelles les éléments probants sont insuffisants ou inappropriés.

Des lacunes touchant à la documentation d'audit (ISA 230) et aux procédures d'audit en cas de fraude (ISA 240) ont été relevées de manière récurrente, aussi bien chez les grandes entreprises de révision que chez les petites et moyennes entreprises de révision. Concernant la documentation d'audit, l'ASR a néanmoins observé une nette diminution des constats au cours des dernières années. Selon les normes internationales, la règle est stricte: «what is not documented is not done». En ce qui concerne les contrôles relevant de la responsabilité de l'auditeur en cas de fraude, l'ASR parvient à des constats

toujours aussi nombreux. Ils ont trait d'une part aux contrôles nécessaires à l'évaluation des risques significatifs de fraude, et d'autre part à la réaction à ces risques. On citera par exemple l'insuffisance des entretiens avec la direction de l'entreprise révisée, ou la vérification insuffisante des écritures comptables enregistrées dans le grand livre («Journal Entries Testing»).

Les constats visant le contrôle qualité des missions d'audit (ISA 220) sont plus fréquents dans le cas des grandes entreprises de révision que dans celui des petites et moyennes entreprises de révision. Cela s'explique en particulier par la complexité accrue des missions et par la taille supérieure des équipes de révision. Les exigences inhérentes à la réalisation de la mission, comme p. ex. les instructions, le suivi, la consultation et la supervision des missions en cours sont plus difficiles à mettre en œuvre dans de telles conditions, le risque d'erreur étant plus grand. De même, les constats visant les estimations comptables (ISA 540) sont plus fréquents du côté des grandes entreprises de révision. Cela s'explique par le fait que les grandes sociétés ouvertes au public sélectionnent souvent des paramètres d'analyse plus complexes, intégrant des valeurs estimées (p. ex. instruments financiers, immobilisations incorporelles, provisions).

Du côté des petites et moyennes entreprises de révision, la part des constats relatifs à l'identification des risques et aux réponses à ces risques (ISA 300, 315, 330) est pourcentuellement plus élevée. Les lacunes fondamentales sont récurrentes en ce qui concerne l'approche axée sur les risques. Du côté des grandes entreprises de révision, les constats ont généralement trait aux lacunes constatées par rapport à la vérification des contrôles IT généraux ou par rapport à la prise en compte inadéquate de contrôles testés visant à réduire les contrôles de substances nécessaires pour appuyer les conclusions du rapport de révision.

Comme le montrent les figures 4 et 5, les constats sont également fréquents en ce qui concerne l'audit des états financiers des groupes (ISA 600), l'utilisation des travaux d'expert (ISA 620) et le caractère significatif (ISA 320). L'audit des états financiers des groupes et le caractère significatif constituent les critères d'évaluation prioritaires du programme de surveillance 2014²⁰.

Les éléments suivants sont souvent relevés dans les constats de l'ASR (analyse des causes fondamentales, angl. «root cause analysis»):

– Esprit critique²¹

L'esprit critique de l'auditeur fait partie des fondamentaux de l'audit. Il a des incidences sur bon nombre de paramètres de l'audit, traduisant la démarche intellectuelle fondamentale de l'auditeur. Les constats de l'ASR répertoriés aux figures 4 et 5 concernent souvent des domaines dans lesquels l'esprit critique est particulièrement significatif. Il est donc essentiel que les entreprises de révision accentuent et ciblent les mesures visant à promouvoir l'esprit critique des auditeurs.

– Répartition des rôles au sein de l'équipe de révision

L'ASR a relevé plusieurs cas de participation insuffisante ou retardataire de l'auditeur responsable et du superviseur chargé de suivre les missions en cours (EQCR). Ce genre de situation devient critique lorsque l'équipe de révision se compose de collaborateurs insuffisamment qualifiés. Le manque d'expérience dans une branche donnée peut avoir des incidences négatives sur la qualité de la révision, en particulier lorsqu'il s'agit de branches réglementées.

– Formation professionnelle et formation continue

Le manque de connaissances en rapport avec les normes d'audit et les règles de présentation des comptes est à l'origine de fréquents constats de l'ASR. L'accès des collaborateurs à la formation professionnelle et à la formation continue en phase avec les besoins et les exigences pratiques est une condition fondamentale pour une révision de haut niveau. La taille de l'entreprise de révision et le portefeuille de mandats ont un poids souvent décisif en la matière.

– Politiques et procédures

Les politiques et les procédures (p. ex. directives, instructions et programmes de révision) doivent garantir la mise en œuvre des dispositions légales et des règles professionnelles. Si elles sont contradictoires, confuses ou insuffisantes, elles peuvent avoir des incidences négatives sur la qualité de la révision.

²⁰ Cf. ch. 2.8.

²¹ Cf. ch. 1.4.4.1, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.





2.3 Inspections 2013

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a mené à bien six inspections. Au 31 décembre 2013, cinq procédures n'étaient pas totalement achevées, ce qui explique le recul par rapport à l'année précédente (2012: 13 inspections). L'ASR a par ailleurs mené une vaste inspection conjointement avec le PCAOB («Joint Inspection») auprès d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat. Elle a également opéré sa première inspection aux Etats-Unis. Il s'agissait d'une revue de dossier qui lui a permis d'évaluer les travaux d'un auditeur de composante nationale et de contrôler la coordination avec l'auditeur suisse du groupe²².

En 2013, l'ASR a effectué et achevé 16 revues de dossier au total. Compte tenu des procédures encore ouvertes, le nombre des revues de dossier a légèrement augmenté par rapport à l'année précédente. Cette légère progression s'explique par la prise en charge de certaines compétences de surveillance précédemment dévolues à la FINMA²³.

2.3.1 Résultats des revues d'entreprise

Dans le cadre des six inspections réalisées en 2013, les revues d'entreprise ont donné lieu à 14 constats. Le nombre de constats s'est légèrement tassé par rapport à l'année précédente.

Compte tenu de l'évaluation générale des résultats des revues d'entreprise, certains constats et développements appellent un éclairage particulier.

– Amélioration des performances²⁴

La stagnation des honoraires pousse les entreprises de révision à repenser leur fonctionnement à la lumière de l'évolution actuelle. En 2013, l'ASR a noté une nette augmentation des programmes internes d'amélioration des performances. A cet égard, l'externalisation des procédures de révision similaires à une entité centrale («Shared Service Center») du même réseau, implantée en Suisse («Onshoring») ou à l'étranger («Offshoring»), s'est développée de manière significative. Les modalités d'externalisation varient fortement selon les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat.

L'externalisation d'opérations simples peut se justifier. Mais elle n'est pas sans risques. Par exemple, l'éloignement par rapport au client et les diffé-

rences culturelles entre collaborateurs sont des facteurs susceptibles de perturber la qualité de la révision. Par ailleurs, l'externalisation doit s'effectuer dans le respect des dispositions légales (protection des données, confidentialité des révisions, etc.). Afin de prévenir les risques évoqués ci-dessus, l'ASR évalue les modalités d'externalisation, le type d'opération, l'étendue de délégation et la mise en place de contrôles internes. Ceux-ci doivent garantir que les prestations externalisées sont conformes aux exigences de qualité et aux dispositions légales. La tendance à l'externalisation des opérations de révision en est probablement à ses débuts. C'est la raison pour laquelle l'ASR a inscrit l'externalisation des travaux parmi ses priorités pour les inspections en 2014²⁵.

– Services additionnels

En 2013, le rapport entre les honoraires de révision et les honoraires additionnels ne s'est pratiquement pas modifié par rapport à l'année précédente, si on prend comme base les 100 plus grandes sociétés suisses ouvertes au public. Dans certains cas toutefois, les honoraires additionnels dépassent toujours les honoraires de révision²⁶.

La Suisse n'interdit pas la fourniture de services additionnels à la société auditée. Toutefois, si le rapport entre les honoraires de révision et les honoraires additionnels est déséquilibré, l'entreprise de révision peut avoir un intérêt prépondérant à privilégier ses services additionnels, notamment pour des raisons lucratives. Cette situation met en péril l'indépendance de l'organe de révision et remet en question son aptitude, du moins en apparence, à contredire la société auditée le cas échéant. Il s'agit d'éliminer cette perte d'indépendance ou tout au moins de la ramener à un niveau acceptable.

Dans un contexte où les grandes entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat développent à grande échelle leurs activités de conseil, l'acceptation de mandats additionnels doit impérativement être cadrée par des procédures de contrôle résistances. Les entreprises de révision doivent encore faire des efforts, car l'ASR a identi-

²² Cf. ch. 3.3.2 et 3.3.3.

²³ Cf. ch. 1.7, Rapport d'activité 2012 de l'ASR.

²⁴ Cf. ch. 1.3.2, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

²⁵ Cf. ch. 2.8.

²⁶ Cette analyse se fonde sur les honoraires publiés dans les rapports annuels des sociétés auditées ouvertes au public pour 2012.

fié des lacunes récurrentes en la matière. L'obligation d'annoncer a été adaptée au 1^{er} janvier 2014, de sorte que l'ASR sera dorénavant en mesure d'effectuer des contrôles axés sur les risques²⁷.

2.3.2 Résultats des revues de dossier

Comparé à l'année précédente, le nombre de constats par revue de dossier a passé en 2013 de 2.8 à 2.7. Compte tenu de l'évaluation générale des résultats des revues de dossier, certains constats et développements appellent un éclairage particulier.

– Audit d'états financiers d'un groupe

Le rôle de l'organe de révision dans le cadre de l'audit d'états financiers d'un groupe a fait l'objet de plusieurs constats. Il incombe aux entreprises de révision de renforcer encore leur procédure de révision des comptes consolidés. Les points sensibles sont en particulier la compréhension des composantes, la sélection des composantes significatives, les facteurs de matérialité et l'évaluation des éléments probants²⁸.

L'audit des sociétés boîtes aux lettres²⁹ présente parfois des faiblesses incompatibles avec les règles régissant la révision des comptes consolidés. L'ASR a ainsi constaté que les directives de l'entreprise de révision comportent des clauses parfois contradictoires par rapport aux règles régissant l'audit des comptes consolidés (p. ex. ISA 600). Ainsi, par exemple, bien qu'intransmissibles, les responsabilités concernant l'instruction, le suivi et la réalisation du mandat ont été déléguées à un ou plusieurs auditeurs de composantes. Les règles d'assurance-qualité (ISA 220) et les règles de documentation (ISA 230) n'ont été respectées que partiellement. Souhaitant tirer au clair le rôle et les attributions de l'auditeur de groupe lorsqu'il s'agit de réviser les comptes d'une société boîte aux lettres, l'ASR a publié le 23 octobre 2013 une FAQ à ce sujet³⁰. La révision des sociétés boîtes aux lettres figurera parmi les priorités du programme d'inspection de l'ASR pour l'année 2014³¹.

– Audit financier des banques et des assurances

Les constats de l'ASR sont les mêmes sur de nombreux points pour l'audit financier des entreprises présentes sur les marchés financiers que pour la révision financière dans les autres secteurs. L'ASR a relevé des constats spécifiques dans les domaines suivants:

– Compte tenu des transactions de masse, usuelles sur les marchés financiers, l'organe de révision doit procéder à des contrôles de grande envergure. Les technologies de l'information et les contrôles qui y sont liés jouent un rôle pivot en la matière. En évaluant l'efficacité de ces contrôles, l'auditeur peut réduire les opérations nécessaires pour appuyer ses conclusions. Lors de ses inspections, l'ASR a toutefois relevé dans certains cas que ces contrôles n'étaient pas suffisamment fiables pour être repris et que, dans de tels cas, les opérations de révision étaient insuffisantes pour fonder l'opinion de l'auditeur.

– S'agissant des banques et des assurances de taille importante, l'auditeur se réfère parfois largement aux travaux de la révision interne. L'ASR a toutefois constaté que la compétence et l'objectivité des services de révision interne ainsi que la qualité de leurs travaux ne font pas toujours l'objet d'une évaluation suffisante. Le service de révision interne doit être soumis à une évaluation globale en particulier dans les cas où l'organe de révision reprend ses travaux à propos des risques significatifs.

– Pour vérifier les chiffres clés des comptes annuels (p. ex. réserves techniques dans le cas des assureurs), l'organe de révision fait souvent appel à un auditeur spécialisé. Dans certains cas toutefois, les instructions, le suivi et la consignation des travaux de cet auditeur spécialisé se sont avérés inadéquats.

2.4 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.

²⁷ Cf. ch. 2.7.1.2

²⁸ Cf. ch. 1.4.4.2, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

²⁹ Les sociétés boîtes aux lettres sont des entreprises dont le siège juridique est sis en Suisse, mais dont l'essentiel des activités commerciales, comptables et entrepreneuriales a lieu à l'étranger.

³⁰ Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (Services/Questions fréquentes/Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat).

³¹ Cf. ch. 2.8.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a enregistré 4 annonces de tiers en relation avec les activités des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Le nombre d'annonces s'inscrit ainsi en net recul par rapport à l'année précédente (8 annonces).

Depuis le début de ses contrôles en 2008, l'ASR a ouvert au total 22 procédures dans le cadre de la surveillance des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat³².

– Six de ces procédures ont été engagées à l'encontre d'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 la suite d'un premier contrôle n'avaient pas été mises en œuvre dans les délais impartis, voire pas du tout mises en œuvre. Dans un cas, l'ASR a constaté une infraction à l'obligation légale d'annoncer³³.

– 16 procédures ont été engagées à l'encontre de personnes physiques agréées par l'ASR. Dans dix cas, il s'agissait d'infractions contre les règles d'indépendance. Dans six cas, l'ASR a sanctionné l'auditeur responsable pour infraction à son devoir de diligence.

2.5 Indicateurs (Audit Quality Measures)

Chaque année, l'ASR effectue un sondage auprès des principales entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat pour collecter des indicateurs concernant divers paramètres pertinents selon ISQC 1³⁴. 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 de la révision.

Figure 6:

Evolution des indicateurs de la révision comptable (base: cinq premières entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat)³⁵

Indicateurs	2010		2011		2012		2013	
	de	à	de	à	de	à	de	à
Chiffre d'affaires moyen par auditeur associé, en millions de CHF	1.5	4	1.4	4	1.4	4.1	1.4	4
Nombre moyen d'heures facturables par auditeur associé	699	1'060	761	1'007	786	1'000	772	1'004
Ratio honoraires additionnels/honoraires de révision	0.1	0.7	0.1	0.5	0.1	0.4	0.1	0.4
Nombre de collaborateurs par auditeur associé	7.5	11.4	8	11.5	7.6	11.9	8.4	11.9
Taux de fluctuation, en %	15	27	16	23	16	28	12	26
Nombre moyen d'heures EQCR par société ouverte au public	4	16	9	20	7	22	4	22

³² Nombre cumulé des procédures achevées et des procédures en cours.

³³ Cf. art. 14, al. 2, LSR.

³⁴ Le calcul des indicateurs a été partiellement effectué à partir de données non vérifiées. Dans certains cas, les données ont été simplifiées ou extrapolées. La pertinence et la comparabilité de ces indicateurs sont par conséquent limitées et sans garantie.

³⁵ L'ASR gère au total 12 indicateurs liés aux éléments ISQC-1. Ces indicateurs sont collectés auprès des cinq premières entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat. Certaines entreprises ont corrigé leur base de calcul pour les années précédentes.

Que nous enseignent ces indicateurs?

- Le **chiffre d'affaires moyen par auditeur associé** et le **nombre moyen d'heures facturables par auditeur associé** pour l'audit comptable n'ont pratiquement pas évolué par rapport aux années précédentes, ni à l'échelon global, ni à l'échelon des entreprises. L'entreprise de révision affichant le plus grand chiffre d'affaires par auditeur associé se caractérise par le plus petit nombre d'heures facturables par auditeur associé. Le chiffre d'affaires moyen dépend essentiellement du nombre de collaborateurs par auditeur associé et de la structure de la clientèle.
- Le rapport entre **honoraires additionnels et honoraires de révision** perçus auprès des sociétés ouvertes au public affiche une tendance baissière depuis quelques années.
- Le **nombre de collaborateurs par auditeur associé** a augmenté dans trois entreprises sur cinq dans le haut du marché. Cet indicateur a donc tendance à s'approcher potentiellement des valeurs maximales.
- Les **taux de fluctuation** n'ont pratiquement pas évolué par rapport à l'année précédente. Dans deux entreprises, le taux de fluctuation a nettement changé, à la baisse dans un cas, et à la hausse dans le deuxième cas. La même entreprise enregistre le taux de fluctuation le plus bas depuis le début de cette statistique. Les quatre autres entreprises affichent à tour de rôle les taux de fluctuation les plus élevés.
- Le **nombre moyen d'heures EQCR par société ouverte au public** ne s'est guère modifié au cours des dernières années. Il est plus élevé dans les entreprises qui ont des mandats importants. L'ASR estime que le nombre d'heures EQCR par société ouverte au public demeure globalement insuffisant.

2.6 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 par la Bourse³⁶.

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a mené une procédure conjointe avec la FINMA. L'ASR a, par ailleurs, eu des échanges réguliers avec la FINMA. C'est bien sûr lié aux activités respectives de surveillance, mais aussi à la reprise de certaines compétences de surveillance de la FINMA par l'ASR³⁷.

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. L'ASR a donc pour mission essentielle de vérifier que l'organe de révision respecte les dispositions légales et les règles professionnelles en matière de révision, mais ne s'attache pas à vérifier si les règles de présentation des comptes sont respectées. Durant l'année sous revue, l'ASR a traité deux annonces de la SER. Lorsque l'ASR constate des infractions présumées aux règles de présentation des comptes, elle l'annonce à la bourse compétente. Aucune annonce de ce genre n'a eu lieu en 2013.

Par ailleurs, l'ASR a mis en place depuis 2013 des échanges réguliers avec la Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle (CHS PP). Ces échanges portent essentiellement sur les questions relevant du domaine de la révision, ainsi que sur les enquêtes préalables et les procédures engagées par l'ASR dans le domaine de l'audit des institutions de prévoyance.

2.7 Normalisation

L'ASR accorde une grande importance au développement des normes d'audit, tant au plan national qu'international, car ces normes constituent un facteur essentiel d'amélioration pour la qualité de la révision. Dans ce domaine, elle participe activement aux travaux de plusieurs groupes de travail internationaux³⁸. Ces organes permettent d'avoir des échanges réguliers entre régulateurs et d'élaborer des avis communs à propos des projets de nouvelle norme ou de révision des normes existantes.

³⁶ Cf. art. 22 et 23 LSR.

³⁷ Cf. ch. 1.1.1.

³⁸ Cf. ch. 3.5.1 (IFIAR), 3.5.2 (EAIG) et 2.7.3.

2.7.1 Circulaires de l'ASR

2.7.1.1 Reconnaissance des normes de révision

La circulaire n° 1/2008 sur la reconnaissance des normes de révision a été mise à jour et est entrée en vigueur dans sa nouvelle version le 15 décembre 2013. Elle consacre la force obligatoire des Normes d'audit suisses (NAS 2013) éditées par la Chambre fiduciaire, également en vigueur depuis le 15 décembre 2013, pour la révision des sociétés ouvertes au public. Elle tient également compte des modifications des normes ISA qui prennent effet à la même date.

prévenir ce risque, l'ASR tient compte de l'évolution des honoraires de révision notamment lors de la sélection des mandats de révision qu'elle soumet à revue. Pour être rapidement alertée si les honoraires sont trop bas, l'ASR a introduit une nouvelle obligation d'annoncer (ch. marg. 22, let. d). Il y a lieu d'annoncer à l'ASR tout nouveau mandat de révision d'une société ouverte au public, dès que l'entreprise de révision a été désignée comme organe de révision par l'assemblée générale, avec indication des honoraires de révision prévisibles.

2.7.1.2 Reporting à l'Autorité de surveillance

La circulaire n° 1/2010 règle les obligations des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat en matière de reporting et d'annonce à l'Autorité de surveillance. Ces obligations donnent à l'ASR les moyens d'identifier à un stade précoce déjà les risques déterminants pour la surveillance de la révision. Les améliorations suivantes entrent en vigueur le 1^{er} janvier 2014:

– Obligation d'annoncer les services additionnels

Les entreprises ont l'obligation d'annoncer à l'ASR les mandats de révision lorsque le rapport entre honoraires de révision et honoraires additionnels dépasse une proportion de 1 à 1 au cours d'un exercice. Il y a également lieu de déclarer le type de services additionnels (ch. marg. 22, let. b). L'ASR renonce à proposer une définition délimitant les prestations de révision et les services parallèles. Le critère décisif est la déclaration non vérifiée d'une société ouverte au public dans son rapport annuel.

– Obligation d'annoncer les mutations d'organe de révision

L'ASR s'est déjà exprimée à plusieurs reprises de manière critique face à la pression sur les honoraires de révision qu'exercent les sociétés ouvertes au public³⁹. On observe en effet une chute nette des honoraires à chaque appel d'offres ou mutation de l'organe de révision. Même s'il n'y a rien à objecter à la rationalisation des processus et aux gains d'efficacité qui en découlent, force est de constater que des honoraires de révision trop bas risquent de nuire à la qualité de la révision. Pour

2.7.2 Normes d'audit suisses

Les nouvelles normes d'audit suisses (NAS édition 2013) s'appliquent aux révisions des comptes annuels et des comptes consolidés des exercices clôturés le 15 décembre 2013 ou après cette date⁴⁰. Les adaptations intervenues entre-temps au niveau des normes ISA concernant l'identification et l'évaluation des risques d'anomalies significatives (ISA 315) et l'utilisation des travaux de l'auditeur interne (ISA 610) ne sont pas répercutées dans cette nouvelle édition. Par ailleurs, les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat qui s'étaient dotées jusqu'ici d'un système d'assurance-qualité selon NAS 220 avaient l'obligation de convertir leur système à la norme d'assurance-qualité NCQ 1 au 15 décembre 2013.

Les nouvelles NAS s'appliquent pour la première fois à la révision des comptes annuels 2013. Il n'est donc pas encore possible d'apprécier la qualité de la mise en œuvre des nouvelles règles. Toutefois, on peut d'ores et déjà dire que l'adaptation des méthodes de révision et des instruments de travail a nécessité un effort significatif de la part des entreprises. L'évaluation de la mise en œuvre de la NCQ 1 figure au programme des inspections actuelles.

³⁹ Cf. Préambule, Rapport d'activité 2012 de l'ASR.

⁴⁰ Cf. ch. 1.9.1, Rapport d'activité 2012 de l'ASR.

2.7.3 Normes d'audit internationales

Durant l'exercice sous revue, l'ASR a, en étroite collaboration avec d'autres autorités européennes homologues, remis trois avis de consultation concernant diverses propositions de l'IAASB⁴¹:

- Le 14 mars 2013, l'ASR a remis son avis au sujet de la révision de la norme concernant la révision d'autres informations publiées en même temps que les états financiers (ED ISA 720). Dans l'ensemble, l'ASR salue le projet de l'IAASB.
- Le 20 novembre 2013, l'ASR a rendu son avis à propos du projet de l'IAASB concernant la refonte du rapport de l'auditeur («Reporting on Audited Financial Statements»). L'IAASB propose de remodeler le rapport de l'organe de révision pour mieux répondre aux attentes des investisseurs. L'ASR salue d'emblée ce projet. La publication d'importantes informations concernant la révision des comptes dans le rapport de l'organe de révision à l'assemblée générale (éléments clés dits «Key Audit Matters», KAM) constitue un progrès fondamental dans l'amélioration de la transparence du rapport de l'organe de révision. La publication des KAM permet aux destinataires du rapport de mieux conceptualiser les éléments de l'audit financier et de mieux comprendre la portée du rapport de l'organe de révision. Les KAM englobent notamment les éléments pour lesquels la direction de l'entreprise a dû faire des estimations significatives pour la révision des états financiers. En complément à la réponse des régulateurs européens, l'ASR estime judicieux de publier les seuils de matérialité dans le rapport de l'organe de révision. Elle a rendu son propre avis le 12 décembre 2013⁴².
- Le 14 mai 2013, l'ASR a remis son avis sur le projet de concept cadre («Framework on Audit Quality»). Ce concept cadre décrit l'interaction de divers facteurs qui influencent la qualité de la révision au niveau de la mission d'audit, de l'entreprise de révision et du contexte national. L'ASR salue également cette proposition.

2.8 Critères d'inspection 2014

Le programme d'inspection 2014 de l'ASR est focalisé sur l'évaluation approfondie des critères prioritaires suivants:

- conformité de la méthodologie de l'entreprise de révision pour fixer les seuils de matérialité pour les états financiers et les comptes consolidés du groupe et évaluation de l'application de cette méthodologie dans le cadre des révisions (ISA 320, ISA 600).
- application des règles de révision des sociétés boîtes aux lettres (ISA 220, 230, 600).
- délégation des travaux de révision aux entités de services centraux («Shared Service Centers») et maîtrise des incidences sur la révision.

En fonction de l'analyse individuelle de chaque cas concret, les inspections font intervenir d'autres critères qui se rapportent à l'application des normes d'audit et de présentation des comptes. Dans ses revues de dossier, l'ASR n'entend pas «réviser la révision», raison pour laquelle elle sélectionne chaque année des critères prioritaires.

⁴¹ Cf. www.surveillance-de-la-revision.ch (Documentation/Prises de position de l'ASR).

⁴² Cf. ch. 3.5.1 (IFIAR) et 3.5.2 (EAIG).

3 Affaires internationales

3.1 Généralités

La fragmentation nationale de la surveillance de l'audit financier n'est guère compatible avec la mondialisation des marchés des biens, des capitaux et des services. La coopération internationale constitue à cet égard un facteur essentiel pour la mise en place d'une surveillance efficace de la révision. Pour l'ASR, la coopération et le réseautage par-delà les frontières suisses constituent un enjeu primordial.

Au cours de ses premières années d'activité, l'ASR a en premier lieu cherché à se positionner sur la scène internationale et à se rapprocher des autorités homologues par le biais de déclarations d'intention en vue d'une coopération plus étroite. Les exercices 2012 et 2013 ont enregistré une nette augmentation des demandes d'entraide administrative. La collaboration avec les Etats-Unis demeure la plus intensive, du fait de la cotation d'entreprises suisses aux Etats-Unis et de la présence de multinationales américaines sur le marché suisse. En parallèle, l'exercice sous revue a été marqué par l'augmentation du nombre de problèmes impliquant des Etats membres de l'UE⁴³. En vertu des accords actuels, les relations avec les autorités homologues des Etats membres de l'UE et de l'EEE obéissent au principe de la surveillance par l'Etat domiciliataire. Dès lors, les autorités de surveillance des Etats membres de l'UE ou de l'EEE n'opèrent pas d'inspections sur territoire helvétique. La coopération se concentre par conséquent sur l'échange des informations pertinentes pour la surveillance de l'audit.

3.2 Relations avec l'Union européenne

3.2.1 Equivalence du système suisse de surveillance

L'UE a formellement reconnu l'adéquation du système suisse d'entraide administrative en date du 5 février 2010⁴⁴ et l'équivalence du système suisse de surveillance en date du 19 janvier 2011⁴⁵. Les autorités de surveillance des Etats membres de l'UE peuvent donc se reposer sur la surveillance mise en place par l'ASR. La collaboration doit toutefois être précisée quant à ses modalités et à son étendue bilatéralement avec les autorités de surveillance de chaque Etat membre de l'UE. Par conséquent, l'ASR a entamé des négociations avec les autorités de surveillance de plusieurs Etats membres de l'UE ou de l'EEE.

3.2.2 Déclarations d'intention

L'exercice sous revue a vu les négociations aboutir avec les autorités de surveillance de France, du Liechtenstein et du Luxembourg, ce qui porte à 7 le nombre de déclarations d'intention actuellement signées par l'ASR⁴⁶. D'autres actes de coopération sont en voie de conclusion pour 2014.

Les déclarations d'intention (MoU) ne déploient pas les mêmes effets qu'un traité international, attendu qu'elles n'imposent aucune obligation juridique. Un MoU est bien davantage un instrument permettant de coordonner l'action des autorités dans les affaires transfrontières et en particulier de mettre en œuvre le dispositif nécessaire pour permettre les échanges d'information. Les modalités de l'entraide administrative sont toujours définies au cas par cas.

Par rapport aux déclarations d'intention conclues jusqu'ici, celle qui a été signée avec la Principauté du Liechtenstein présente un caractère particulier, qui s'explique moins par la participation du Liechtenstein à l'EEE, mais par les relations économiques particulièrement étroites avec la Suisse: la législation liechtensteinoise permet aux entreprises de révision domiciliées en Suisse d'opérer des mandats de révision sur le territoire de la Principauté (selon le principe dit de la libre circulation des services)⁴⁷. L'enregistrement et la surveillance des entreprises suisses de révision qui entendent effectuer des révisions au Liechtenstein selon la législation liechtensteinoise étaient ainsi au centre des négociations avec le Liechtenstein. En vertu du principe de la surveillance par l'Etat domiciliataire, l'Autorité de surveillance du Liechtenstein (Finanzmarktaufsicht Liechtenstein,

⁴³ En 2013, l'ASR a reçu 19 requêtes ou demandes d'entraide administrative, dont 10 émanant des autorités de surveillance des Etats membres de l'UE.

⁴⁴ Cf. page 33, Rapport d'activité 2010 de l'ASR et décision 2010/64/UE de la Commission européenne du 5 février 2010 sur l'adéquation des autorités compétentes de certains pays tiers conformément à la directive 2006/43/CE du Parlement européen et du Conseil, Journal Officiel de l'UE n° L 35 du 6 février 2010, 15 ss.

⁴⁵ Cf. page 26, Rapport d'activité 2011 de l'ASR et décision 2011/30/UE de la Commission européenne du 19 janvier 2011 relative à l'équivalence des systèmes de supervision publique, d'assurance-qualité, d'enquête et de sanctions auxquels sont soumis les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers et à une période transitoire pour les activités d'audit exercées par les contrôleurs et les entités d'audit de certains pays tiers dans l'Union européenne, Journal Officiel de l'UE n° L 15 du 20 janvier 2011, 12 ss.

⁴⁶ Cf. annexe 5, Actes de coopération signés par l'ASR.

⁴⁷ En vertu du droit suisse, les entreprises de révision ayant leur siège à l'étranger ne peuvent fournir des prestations de révision au sens du droit suisse que si elles ont une succursale inscrite au registre du commerce en Suisse (art. 730, al. 4, CO en rel. avec art. 8, al. 2, OSRev).

FMA) n'effectue pas d'inspection en Suisse. Sur demande, l'ASR peut transmettre à la FMA des éléments faisant partie des rapports d'inspection concernant les entreprises suisses de révision. On pense ici par exemple aux résultats des revues d'entreprise. En ce qui concerne les résultats des revues de dossier, l'ASR ne livrera en général aucun renseignement parce que les entreprises contrôlées ne sont, pour la plupart, pas soumises à la surveillance de l'autorité liechtensteinoise. Par ailleurs, la FMA s'appuiera le plus largement possible sur les agréments octroyés par l'ASR pour éviter les redondances administratives.

3.2.3 Enregistrement des entreprises suisses de révision

La liste des entreprises suisses de révision soumises à la surveillance de l'Etat enregistrées auprès d'une autorité de surveillance européenne figure à l'annexe 6.

3.3 Coopération avec les Etats-Unis

3.3.1 Statement of Protocol

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 révision⁴⁸. Ce SoP constitue également la base des inspections conjointes (Joint Inspections) auprès des entreprises suisses de révision. Cet accord a ainsi notamment permis aux entreprises suisses de révision de ne plus figurer sur la liste grise du PCAOB⁴⁹.

3.3.2 Inspections du PCAOB en Suisse

En 2011 et 2012, le PCAOB a déjà effectué quatre inspections auprès d'entreprises suisses de révision, conjointement avec l'ASR. En 2013, la cinquième inspection conjointe a eu lieu en Suisse. Il s'agit de la dernière inspection conjointe effectuée en vertu du SoP en vigueur. En effet, celui-ci arrive au terme de sa validité, limitée à trois ans. Son champ d'application portait sur l'inspection des entreprises suisses de révision enregistrées auprès du PCAOB. L'achèvement du cycle d'inspections régi par le SoP en vigueur permet de tirer un premier bilan de la collaboration avec le PCAOB.

Dans l'ensemble, cette collaboration a évolué de manière positive et a encore été consolidée au cours de l'exercice sous revue. L'objectif à long terme est la reprise des travaux de l'ASR par le PCAOB. L'ASR a intensifié cette collaboration en ce qui concerne la notification de l'inspection, les revues d'entreprise (firm review) et les revues de dossier (file review). En 2013, l'ASR et le PCAOB ont pour la première fois réalisé conjointement une revue de dossier auprès d'une entreprise suisse de révision. Jusqu'ici, le PCAOB a opéré 15 revues de dossier au total en Suisse. Ces contrôles visent la révision de comptes consolidés («Issuer»), les composantes significatives («Substantial Role Engagement») et les composantes non significatives («Referred Work Engagements»). Le PCAOB opère en Suisse avec des équipes de cinq à douze personnes pendant deux à six semaines. Ses équipes sont composées d'experts comptables spécialisés et de spécialistes en technologies de l'information.

Les inspections réalisées jusqu'ici se sont déroulées sans grand problème, malgré un surcroît de travail assez important tant du côté des entreprises de révision que du côté des autorités. Au plan juridique, la séparation rigoureuse des procédures concernant l'accès aux notes de révision sur site d'une part, et la transmission des documents cités à titres de preuves dans les constats du PCAOB d'autre part, s'est avérée judicieuse. La transmission par l'ASR a lieu sur demande écrite du PCAOB après la clôture de l'inspection en Suisse, et avec le consentement des détenteurs du secret concernés.

L'ASR et le PCAOB rédigent chacun leur rapport d'inspection. L'autorité américaine n'a pas encore émis de rapport d'inspection définitif à la suite des contrôles effectués en Suisse. Plusieurs de ces procédures d'inspection sont toutefois bien avancées, de sorte qu'on peut escompter les rapports définitifs correspondants au courant de 2014.

⁴⁸ Cf. ch. 1.4.2 et 2.3, Rapport d'activité 2011 de l'ASR.

⁴⁹ 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.

3.3.3 Inspections de l'ASR aux Etats-Unis

En vertu de la LSR, l'ASR peut procéder elle-même à des contrôles à l'étranger si elle y est expressément autorisée par une convention internationale ou si l'autorité de surveillance étrangère lui a préalablement donné son accord (art. 27, al. 1, LSR). Disposant de ressources limitées et ayant toujours pour priorité d'éviter les redondances administratives, l'ASR n'a pas pour objectif principal d'effectuer des contrôles à l'étranger. Les opérations extraterritoriales apportent une réelle valeur ajoutée lorsque la surveillance s'impose en fonction des risques encourus, c'est-à-dire lorsque le mandat de révision concerne les comptes consolidés de sociétés suisses ouvertes au public, à la fois importantes et complexes, dont une partie essentielle des activités se déroule à l'étranger. Dans de tels cas, il est judicieux selon les circonstances de contrôler sur site les travaux des auditeurs des composantes nationales.

Le SoP signé avec le PCAOB⁵⁰ est fondé sur le principe de réciprocité et permet par conséquent à l'ASR d'effectuer des contrôles aux Etats-Unis. En 2013, l'ASR a recouru à cette option pour contrôler les travaux d'une entreprise américaine de révision portant sur une composante significative d'une société suisse ouverte au public. L'inspection réalisée sur sol américain n'a pas posé de problème majeur. Sur place, l'ASR a eu accès sans restriction à tous les éléments de documentation pertinents et à toute l'équipe de révision. Le PCAOB a ensuite transmis les documents nécessaires à son homologue helvétique.

3.3.4 «Reliance» et perspectives de renégociation

Le SoP signé avec le PCAOB est limité à trois ans et arrive donc à échéance le 4 avril 2014. La collaboration avec les autorités étrangères de surveillance ne semble pas remise en question sur le fond par les milieux concernés. Cela s'applique aussi aux relations avec les Etats-Unis. En revanche, la possibilité qu'a le PCAOB de réaliser des inspections conjointes en Suisse est contestée. Aux yeux de l'ASR, les inspections conjointes ont pour but premier d'instaurer une confiance réciproque par rapport aux activités des autorités partenaires. Après cette phase transitoire, l'ASR compte sur le fait que le PCAOB sera en mesure, peut-être progressivement, de tabler sur les activités de surveillance de l'ASR (principe de «reliance», selon le terme anglais).

Le PCAOB a défini cinq critères généraux pour la reconnaissance des inspections effectuées par les autorités de surveillance non-américaines: adéquation et intégrité, indépendance, financement, transparence et performances⁵¹. Avant chaque inspection menée à l'étranger, la direction du PCAOB décide dans quelle mesure elle entend se fonder sur les travaux de l'autorité homologue du pays concerné. Jusqu'ici, le PCAOB ne s'est encore jamais basé de manière substantielle sur les travaux d'une autre autorité de surveillance.

En novembre 2013, des entretiens ont eu lieu entre les représentants du PCAOB et de l'ASR. La décision du PCAOB quant au niveau de «reliance» des futures inspections réalisées en Suisse est attendue pour début 2014. L'ASR réévaluera la situation à la lumière de cette décision. Aux yeux de l'ASR, l'important est de savoir si cette décision apporte des éléments fiables permettant de développer conjointement la collaboration dans le sens de la «reliance» et de concrétiser ainsi les synergies potentielles.

Il y a lieu de mentionner à ce propos que la Commission européenne a prolongé de trois ans la collaboration avec le PCAOB en renouvelant sa décision relative à l'adéquation des autorités américaines jusqu'au 31 juillet 2016⁵². Les Pays-Bas et l'Allemagne lui ont emboîté le pas et autoriseront par conséquent des inspections conjointes avec le PCAOB pendant ces trois prochaines années.

3.3.5 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 2013 au septième 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'IFIAR⁵³.

⁵⁰ Cf. ch. 3.3.1.

⁵¹ PCAOB Rule 4012.

⁵² Décision d'exécution de la Commission du 11 juin 2013 relative à l'adéquation des autorités compétentes des Etats-Unis d'Amérique conformément à la directive 2006/43/CE, JO n° L 161 du 13 juin 2013, p. 4 ss.

⁵³ Cf. ch. 3.5.1.

3.4 Relations avec d'autres Etats

Amorcée en 2009, l'évaluation de l'équivalence de l'ASR par les deux autorités japonaises de surveillance en matière de révision, à savoir le Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board (CPAFOB) et la Financial Services Agency (JFSA), s'est poursuivie en 2013. La décision des autorités japonaises n'est pas encore connue.

En septembre 2013, l'ASR a été invitée par l'Autorité autrichienne de surveillance (QKB) à participer à une réunion des autorités de surveillance de langue allemande (Allemagne, Liechtenstein, Autriche, Suisse). Cette réunion a été l'occasion de faire le point sur les défis communs que rencontre actuellement la surveillance de la révision, notamment par rapport aux récents développements au sein de l'Union européenne.

3.5 Organismes multilatéraux

3.5.1 IFIAR

Créé en 2006, l'International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) comptait 44 membres à la fin de l'exercice sous revue. Le PCAOB, autorité américaine, et l'autorité des marchés financiers néerlandais AFM 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 une réunion plénière à Nordwijk (Pays-Bas), un Interim Meeting à Paris et un Inspection Workshop à Zurich.

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 et de chercher des solutions. L'une des préoccupations importantes de l'IFIAR est de sensibiliser les différents acteurs du système de gouvernance d'entreprise à la qualité des prestations de révision, que ce soit par les échanges de vues avec les représentants des investisseurs ou en renforçant le dialogue avec les comités d'audit des sociétés ouvertes au public.

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 participe activement à l'élaboration d'un Memorandum of Understanding multilatéral (MMoU). Ce projet a pour objectif à long terme d'améliorer la collaboration entre les autorités de surveillance affiliées à l'IFIAR et de faciliter l'échange d'informations concernant les activités de surveillance des différentes autorités. En 2013, ce groupe de travail a de plus réalisé un sondage sur le fonctionnement de l'entraide administrative entre les membres de l'IFIAR. La



statistique issue de ce sondage sera renouvelée tous les deux ans.

- 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 2013, le SCWG a approuvé la mise en place d'une procédure permettant à l'IFIAR de développer des prises de position communes. En décembre 2013, cette procédure a été appliquée pour la première fois dans le cadre de la consultation ouverte par l'IAASB à propos de l'Exposure Draft sur le rapport de l'auditeur⁵⁴.
- L'ASR est aussi membre de l'Enforcement Working Group (EWG) nouvellement créé. Ce groupe de travail a pour objectif de favoriser les échanges d'expérience dans le domaine des procédures d'enquête en cas d'infraction aux normes et des sanctions prononcées à l'encontre des auditeurs et des entreprises de révision. Dans un premier temps, un sondage par questionnaire a été réalisé pour déterminer les divers instruments d'application en vigueur dans les différents domaines juridiques des membres IFIAR.

- L'ASR a également pris en charge l'organisation de l'Inspection Workshop à Zurich, dans le cadre duquel divers sujets proposés par les groupes de travail de l'IFIAR ont été développés. Cet atelier est également l'occasion de discuter des questions actuelles de technique d'inspection, ce qui est aussi utile pour le développement et l'affinement des méthodes de contrôle de l'ASR.

3.5.2 European Audit Inspection Group (EAIG)

Depuis 2011, l'ASR participe aux réunions de l'European Audit Inspection Group (EAIG)⁵⁵. L'EAIG a notamment pour objectif de reprendre les constats des autorités de surveillance sous forme anonymisée afin d'analyser les causes des lacunes constatées. Les analyses de l'EAIG pourront ensuite être reprises dans les débats avec les représentants de l'IAASB et de l'IESBA. Les développements actuels ayant trait au contrôle et à l'organisation des entreprises de révision ont également été abordés, par exemple les différentes mesures de rationalisation et le contrôle des sociétés boîtes aux lettres⁵⁶. L'EAIG

⁵⁴ Cf. ch. 2.7.3.

⁵⁵ Cf. ch. 1.8, Rapport d'activité 2011 de l'ASR et ch. 2.2.4, Rapport d'activité 2012 de l'ASR.

⁵⁶ Cf. ch. 2.3.1. et 2.3.2.



offre un cadre propice pour apporter des réponses concrètes à ce type de problèmes et de risques, par exemple sous forme de programmes d'inspection. 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'IESBA⁵⁷.

La Suisse n'étant pas membre de l'UE, l'ASR a seulement un statut d'observateur au sein de l'EAIG. La future participation de l'ASR à l'EAIG dépend de l'évolution institutionnelle de cet organisme.

3.5.3 Colleges of Supervisors

Le rapprochement de diverses sociétés nationales appartenant aux grands réseaux européens d'audit a conduit depuis quelques années déjà à la mise sur pied de «Colleges of Supervisors» par les autorités. Plusieurs autorités de surveillance ont recours à ces Colleges pour coordonner certaines activités de surveillance⁵⁸. L'ASR soutient ces Colleges et y a pris part en 2013 sous la forme suivante:

- L'ASR a pris une part très active aux discussions du College of Supervisors concernant KPMG Europe LLP (KPMG ELLP). Les régulateurs ont pour la première fois défini des programmes d'inspection communs ciblant des éléments spécifiques du système d'assurance-qualité. Les résultats de ces contrôles seront discutés début 2014 à Zurich. L'évaluation des constats débouchera sur la mise en place d'un dispositif plus important.
- La participation de l'ASR au College of Supervisors concernant Ernst & Young Europe Co LLP (EY ELLP) est actuellement assez réduite. L'ASR a participé entre autres à une présentation de EY ELLP au sujet des nouveaux développements dans le domaine de l'assurance-qualité.

3.5.4 Fonds monétaire international (FMI)

La récente crise mondiale a montré que la santé du secteur financier d'un pays avait de vastes implications pour son économie et celle des autres pays. Le Programme d'évaluation du secteur financier du FMI (PESF ou FSAP), créé en 1999, permet de procéder à une analyse complète et approfondie du secteur financier d'un pays. En septembre 2010, face à la crise mondiale, le Conseil d'administration du FMI a décidé que les 25 principaux secteurs financiers du monde seraient désormais tenus de se soumettre à une évaluation approfondie de leur santé financière par le FMI tous les cinq ans. En 2013, le FMI a procédé à cette évaluation pour 16 pays, y inclus pour la Suisse. L'évaluation du FMI inclus aussi une partie relative à la révision des comptes ainsi qu'à la surveillance en matière de révision, à laquelle l'ASR a activement participé. Le rapport final du FMI quant à la santé du secteur financier Suisse en général et de la rigueur du système de surveillance autour de la révision des comptes Suisse en particulier sera publié au printemps 2014.

3.6 Effets extraterritoriaux de la LSR

Cette thématique est commentée dans le cadre du projet législatif correspondant⁵⁹.

⁵⁷ Cf. ch. 2.7.3.

⁵⁸ Cf. ch. 2.2.4, Rapport d'activité 2012 de l'ASR.

⁵⁹ Cf. ch. 1.1.2, deuxième tiret.

4 Agréments

4.1 Généralités

L'année 2013 a été marquée par la première vague de renouvellement d'agrément pour les entreprises de révision. En effet, l'agrément délivré aux entreprises de révision a une durée de validité de cinq ans et s'éteint automatiquement si un renouvellement n'est pas sollicité ou, qu'au terme d'une procédure d'examen, la requête de renouvellement n'a pas pu être accueillie favorablement. Ainsi, les agréments délivrés aux entreprises en 2008, arrivaient à échéance en 2013.

Par ailleurs, 543 nouvelles demandes d'agrément ont été déposées durant l'année sous revue.

4.2 Obligations de communiquer et de collaborer

Dès le dépôt de la demande d'agrément et pendant toute la durée de l'agrément, les personnes et entreprises agréées ont des obligations de communiquer et de collaborer⁶⁰. Elles doivent ainsi communiquer à l'ASR toute modification des faits inscrits au registre (art. 15, al. 3 LSR). Elles doivent en outre communiquer sans délai à l'autorité tout fait pertinent pour l'examen des conditions d'agrément (art. 13, al. 1 OSRev) et fournir sur demande tous les documents et renseignements (art. 14 OSRev). A titre d'exemple, les changements de raison sociale, la radiation d'une raison sociale au Registre du commerce à la suite d'une cessation d'activité tout comme l'annonce de décisions ou jugements civils ou pénaux ou la notification d'actes de défaut de biens sont à annoncer par écrit et sans retard à l'ASR. Le devoir de communication est réputé rempli dès lors que la personne ou l'entreprise modifie dans les **10 jours ouvrables** son inscription en ligne via son compte d'utilisateur. L'expérience de l'ASR montre que le respect de ces obligations et la mise à jour des données du registre ASR doivent encore être améliorés dans de nombreux cas. Par exemple, les mutations (entrées et sorties) de personnel ne sont souvent pas inscrites ou pas inscrites en temps utile par les personnes concernées. En conséquence, les référencements électroniques des personnes physiques avec l'entreprise concernée ne sont plus actuels, ce qui peut avoir des conséquences importantes pour le calcul des quorums au sens de l'article 6 LSR. Afin de pallier à ce problème, le transfert de la responsabilité des rattachements électroniques passera à terme des personnes physiques aux entreprises de révision, qui seront à l'avenir responsables de tenir à jour les référencements des personnes physiques avec leur entreprise. Une communication aux sociétés d'audit

sera effectuée en temps voulu. Par ailleurs, il est régulièrement identifié des entreprises ayant changé leur structure de direction ou leur organe supérieur de direction sans mise à jour des données.

Enfin, l'ASR a constaté que les coordonnées de contact, p. ex. le domicile d'une personne physique ou le siège d'une entreprise, les numéros de téléphone et les adresses email, ne sont souvent pas mises à jour. Dans ce cas, l'ASR ne peut plus joindre les personnes ou les entreprises concernées sans engager des recherches à grande échelle. Il existe donc le risque que d'importantes informations ne puissent être transmises en temps voulu aux titulaires d'agrément. Or, il est particulièrement important pour l'ASR de pouvoir contacter rapidement les titulaires d'un agrément, notamment dans le cadre du renouvellement de ces derniers.

Les informations contenues sur le registre ASR sont toutes pertinentes en vue du maintien de l'agrément. Il est donc primordial que les données soient tenues à jour. On rappellera à ce titre que l'infraction aux obligations de communiquer et de collaborer constitue une contravention (art. 39 LSR, art. 45 OSRev)⁶¹.

⁶⁰ Les devoirs de communication sont présentés en détail à la rubrique «Questions fréquentes» du site web de l'ASR.

⁶¹ Les infractions aux obligations de communiquer et collaborer peuvent être sanctionnées d'une amende pouvant s'élever jusqu'à 100'000 francs. Elles constituent également des infractions au droit de la révision. Outre d'éventuelles conséquences d'ordre pénal, des infractions répétées ou graves au droit de la révision peuvent aussi avoir des conséquences administratives et se répercutent sur l'appréciation de la capacité de la personne physique concernée à garantir un exercice irréprochable du métier d'auditeur. Dans le cas d'une entreprise de révision, l'infraction aux obligations d'annoncer et de communiquer pose la question de savoir si le système d'assurance-qualité interne répond aux exigences légales et si sa mise en œuvre est efficace.

4.3 Statistiques

4.3.1 Agréments

Figure 7:

Personnes physiques et entreprises de révision agréées au 31 décembre 2013⁶²:

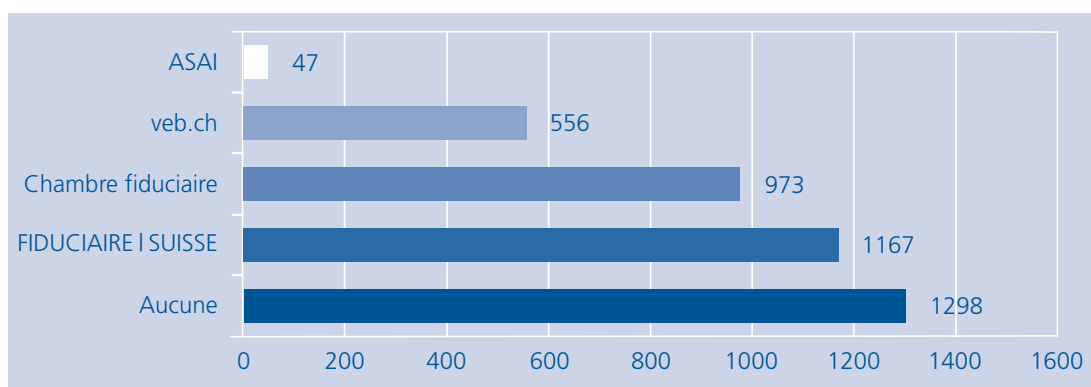
Catégories d'agrément	Réviseurs	Experts-réviseurs	Total au 31.12.2013	Total au 31.12.2012
Personnes physiques	2'324	6'016	8'340	8'008
Entreprises individuelles	375	408	783	848
Entreprises de révision	890	1'803	2'693	2'766
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat ⁶³	–	22	22	21
Nombre total d'agréments	3'589	8'249	11'838	11'643

La comparaison des exercices 2012 et 2013 montre que l'évolution du nombre total des agréments est relativement stable. Une légère baisse du nombre d'agréments des entreprises est enregistrée. Cette baisse est notamment à attribuer au fait que certaines entreprises ont renoncé au renouvellement de leur agrément⁶⁴. En ce qui concerne les entreprises soumises à la surveillance de l'Etat, le nombre des agréments est par contre passé de 21 à 22⁶⁵.

4.3.2 Affiliations aux associations professionnelles⁶⁶

Figure 8:

Affiliations des entreprises de révision au 31 décembre 2013:



La proportion de 37% d'entreprises de révision agréées n'ayant aucune affiliation à une association professionnelle demeure stable par rapport à l'exercice précédent. Ces entreprises échappent au contrôle de la formation continue tel qu'il a été mis en place par les associations. 1'696 entreprises de révision indiquent une seule affiliation. 465 sociétés

⁶² Les statistiques se rapportent aux procédures conclues par une décision entrée en force. Les procédures en cours ne sont pas considérées. Le critère déterminant est le statut de la procédure d'agrément fin 2013.

⁶³ Cf. annexe 4.

⁶⁴ Cf. ch. 4.4.2.

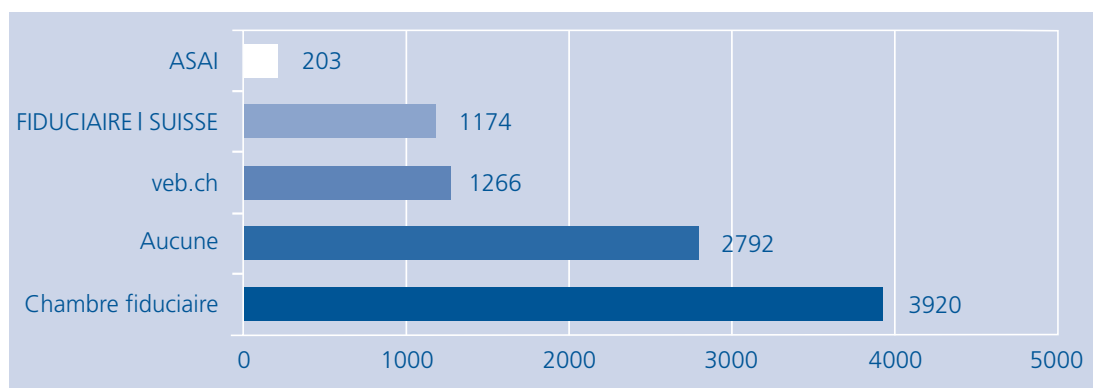
⁶⁵ Cf. ch. 2.1.

⁶⁶ Chiffres selon autodéclaration en ligne des entreprises de révision et des personnes physiques.

sont affiliées à deux associations professionnelles en parallèle, tandis que 39 entreprises sont membres de trois associations.

Figure 9:

Affiliations des personnes physiques au 31 décembre 2013:

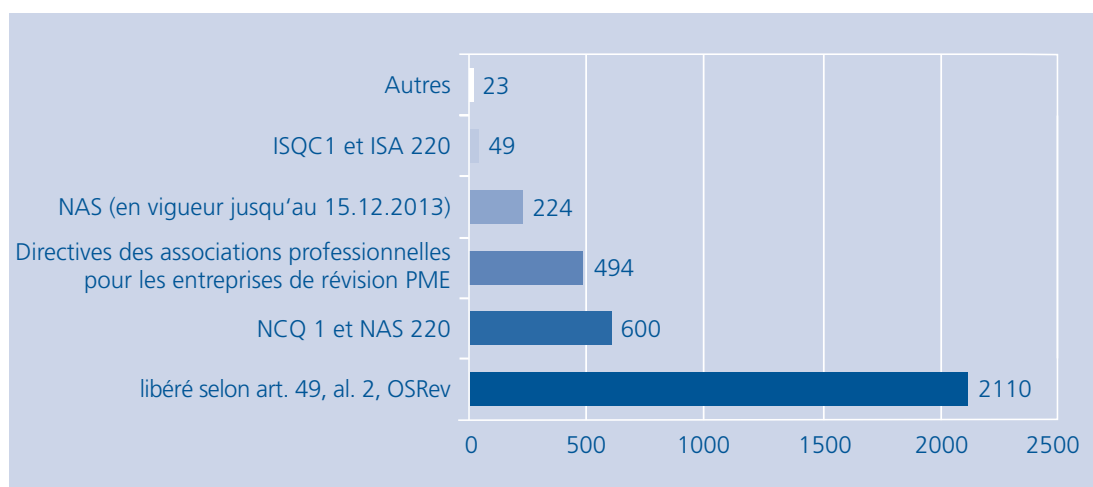


Sur les 8'340 personnes physiques agréées, 4'612 indiquent une seule affiliation. 858 personnes indiquent deux affiliations. 77 personnes ont trois affiliations. Enfin, une seule personne déclare être affiliée aux quatre associations professionnelles.

4.3.3 Normes d'assurance-qualité interne

Figure 10:

Référentiels indiqués par les entreprises de révision au 31 décembre 2013⁶⁷:



⁶⁷ Chiffres selon autodéclaration en ligne des entreprises de révision.

4.4 Renouvellement des agréments

4.4.1 Généralités

Contrairement aux personnes physiques, les entreprises de révision sont agréées pour cinq ans (art. 3, al. 2, LSR). Au terme de cette durée, les agréments arrivent automatiquement à l'échéance. Il incombe donc à chaque entreprise de prendre en main, le moment venu, le renouvellement de son agrément. Environ six mois avant l'échéance de l'agrément, l'ASR informe les entreprises de révision concernées et les invite à remettre les pièces requises. Les entreprises sont invitées à collaborer activement pour faciliter le traitement efficace et rapide des demandes de renouvellement. Les paragraphes ci-après résument les expériences de l'ASR dans le cadre des premières procédures de renouvellement.

4.4.2 Procédure

Dans 1 cas sur 4, les titulaires d'un agrément échéant en 2013 n'ont pas remis les documents en vue d'un renouvellement dans le délai imparti par l'ASR. Les retardataires courent le risque qu'il ne puisse pas être statué sur leur requête de renouvellement avant l'expiration de l'agrément.

Dans de nombreux autres cas, les informations ou pièces produites n'étaient pas complètes, ce qui nécessite des échanges complémentaires qui retardent l'aboutissement de la procédure de renouvellement.

En 2014, plus de 2'000 agréments arriveront à échéance. Si la proportion des dossiers incomplets et/ou des réponses tardives devait se confirmer en 2014, de nombreuses entreprises risquent véritablement de se retrouver sans agrément, dès lors que le temps nécessaire à l'examen de la demande par l'ASR est fortement raccourci. Aussi, il est vivement recommandé aux entreprises de prendre leurs dispositions en vue d'engager la procédure de renouvellement aussitôt que possible en remettant à l'ASR un dossier contenant tous les éléments nécessaires. Quant aux entreprises qui ne désirent pas renouveler leur agrément, il est conseillé qu'elles le communiquent clairement à l'ASR afin d'éviter des rappels inutiles.



Frank-Oliver Schneider, Directeur de l'ASR

4.4.3 Statistiques des renouvellements d'agrément

Figure 11:

Statistique des renouvellements d'agrément par catégories d'entreprises, état au 31 décembre 2013:

Types d'agrément	Réviseur	Expert-réviseur	Total au 31.12.2013
Entreprises individuelles	37	73	110
Entreprises de révision	61	186	247
Agréments renouvelés en 2013	98	259	357

Durant l'exercice sous revue, 357 agréments d'entreprises de révision ont été renouvelés, dont 98 en qualité de réviseurs et 259 en tant qu'expert-réviseur.

81 entreprises agréées en 2008 ont fait savoir dans le cadre de la procédure de renouvellement initiée en 2013 par l'ASR qu'elles renonçaient au renouvellement de leur agrément. Celui-ci s'est donc éteint à son échéance. Pour certaines sociétés, la décision de ne pas renouveler leur agrément est motivée par l'intensification des prescriptions définies par la profession, notamment les normes d'assurance-qualité.

Dans 19 cas, il a été nécessaire de procéder à la radiation de l'agrément après que l'ASR n'ait eu aucune nouvelle des entreprises concernées ou que tous les documents ou informations n'aient pas été transmis pour un examen d'une requête de renouvellement d'agrément. Dans le cadre de la procédure de renouvellement, 15 entreprises de révision ont retiré leur demande d'agrément et cinq autres ont demandé un changement de catégorie d'agrément.

4.4.4 Résultats de l'évaluation des questionnaires AQ

Les entreprises de révision qui doivent se doter d'un système d'assurance-qualité (cf. art. 6 LSR et art. 49 OSRev) sont tenues de le présenter à l'ASR au moment de la demande d'agrément ou lors du renouvellement de l'agrément. Les informations nécessaires sont communiquées au moyen d'un questionnaire, sur la base duquel l'ASR procède à un examen formel.

En 2013, les exigences en matière d'assurance-qualité ont été modernisées: la Chambre fiduciaire a déclaré obligatoire l'application de la nouvelle norme suisse de contrôle qualité NCQ 1 et les nouvelles normes d'audit suisse (édition 2013) pour la révision ordinaire des comptes annuels clôturés après le 15 décembre 2013. A cette même date, les dispositions modifiées s'appliquant à l'assurance-qualité des entreprises de révision prennent effet (cf. art. 49, al. 1, OSRev). En vertu de ces dispositions, toutes les entreprises de révision qui effectuent des révisions ordinaires doivent être dotées d'un système d'assurance-qualité conforme à la NCQ 1. Par conséquent, les entreprises de révision qui effectuent des révisions ordinaires et qui disposent d'un seul auditeur ayant l'agrément requis doivent recourir à une deuxième personne ayant un agrément d'expert-réviseur pour respecter les nouvelles exigences en matière d'assurance-qualité. Les entreprises de révision qui effectuent seulement des contrôles restreints et qui comptent au minimum deux personnes disposant d'un agrément doivent avoir un système d'assurance-qualité conforme aux Directives des associations professionnelles pour les entreprises de révision PME. L'application volontaire de la norme NCQ 1 est possible.

En 2013, les premières demandes ayant trait au renouvellement de l'agrément ont été traitées. L'ASR a ainsi intégré les systèmes d'assurance-qualité selon NCQ 1 dans son évaluation. Bien que la Chambre fiduciaire ait déclaré obligatoire pour tous ses membres l'application de la NCQ 1 à partir du 1^{er} septembre 2016, l'application «volontaire»⁶⁸ de la NCQ 1 est restée plutôt une exception en 2013.

L'évaluation des systèmes d'assurance-qualité se résume en particulier aux constats suivants:

- Dans les demandes de renouvellement reçues en 2013, certaines entreprises de révision déclarent appliquer la NAS 220 (édition 2010) comme référentiel d'assurance-qualité, alors que cette norme a été abrogée le 15 décembre 2013. Les entreprises de révision qui effectuent des révisions ordinaires et dont l'agrément arrive à échéance après la mise en vigueur de la NCQ 1 ont été invitées à corriger leur inscription au registre ASR et à présenter à l'autorité un système d'assurance-qualité selon NCQ 1. L'application de l'ancienne norme NAS 220 (édition 2010) abrogée n'est plus licite après l'entrée en vigueur de la norme NCQ 1 au 15 décembre 2013.
- Certaines entreprises de révision ont remis leur demande de renouvellement sans y joindre de rapport sur le contrôle subséquent, alors que précédemment, elles avaient mis en place un système d'assurance-qualité selon NAS 220 (édition 2010) et effectuées des révisions ordinaires. Ces entreprises sont invitées à compléter leur demande avec un rapport correspondant. Dans le cadre du renouvellement de l'agrément des entreprises de révision appliquant la norme NCQ 1, l'ASR exigera à l'avenir également un rapport sur le contrôle subséquent. La même disposition s'applique en cas d'application volontaire de la NCQ 1.
- Les entreprises de révision qui ont déjà repris les textes standards sans les adapter à leur situation ont été invitées à revoir les passages correspondant en fonction de leurs conditions spécifiques et à présenter le dispositif d'assurance-qualité qui fait foi.
- Quelques rares entreprises de révision n'ont aucune documentation se rapportant à leur système d'assurance-qualité. Or, le dispositif d'assurance-qualité mis en place par une entreprise de révision doit être documenté, en général sous forme d'un manuel d'assurance-qualité. Cette condition doit être remplie pour pouvoir démontrer l'existence du système d'assurance-qualité.
- L'ASR a relevé de manière récurrente des lacunes au niveau de l'organisation et du contrôle de la formation continue. Aussi bien dans le cas de la révision ordinaire que dans celui du contrôle restreint, l'entreprise de révision doit garantir par elle-même, dans le cadre de son système d'assurance-qualité, que ses collaborateurs disposent des compétences requises pour prendre en charge les missions d'audit. Les directives de formation continue émanant des associations professionnelles visent un certain public-cible. Pour les autres collaborateurs participant à la révision, l'entreprise de révision doit définir elle-même les principes de formation continue qu'elle entend appliquer.

⁶⁸ La NCQ 1 est en vigueur depuis le 15 décembre 2013. Elle est contraignante pour les entreprises de révision qui effectuent des révisions ordinaires. Une application «volontaire» est possible dans le cas des entreprises de révision qui effectuent seulement des contrôles restreints.

- L'ASR déplore dans certains cas l'absence de règles ou mesures visant à vérifier le respect individuel des règles d'indépendance. La mesure souvent mise en œuvre dans ce domaine et explicitement prescrite par la norme NCQ 1 (s. NCQ 1.24) consiste à exiger chaque année des collaborateurs une confirmation écrite dans laquelle ils s'engagent à respecter personnellement les règles d'indépendance.

L'évaluation des questionnaires AQ des entreprises de révision dont le système d'assurance-qualité est conforme à la NCQ 1 se résume aux constats suivants:

- Absence de critères précis permettant de définir les mandats nécessitant une revue de contrôle qualité, mis à part la révision des sociétés ouvertes au public (cf. NCQ 1.35a).
- Définition insuffisante ou énumération d'exemples quant aux activités à effectuer dans le cadre de la surveillance du système d'assurance-qualité (cf. NCQ 1.48a et NCQ 1.A65).
- Absence de réglementation par rapport aux contrôles subséquents établissant que chaque auditeur responsable est régulièrement soumis à un contrôle (NCQ 1.48a) et que la personne qui effectue le contrôle subséquent ne doit pas avoir pris part auparavant ni à la révision, ni à la revue de contrôle qualité (NCQ 1.48c).
- Absence de réglementation concernant la documentation de la mission d'audit, établissant que la constitution du dossier final de révision doit avoir lieu dans un délai raisonnable après la date du rapport de révision (à définir par l'entreprise de révision).

cas d'infraction, parfois graves, aux règles d'indépendance. Il y a donc lieu de rappeler ici les principaux éléments en la matière.

L'indépendance apparente est un facteur essentiel pour les tiers. Elle garantit la fiabilité de la présentation des comptes et de la révision. Il s'agit donc d'éviter toute circonstance suggérant à l'observateur moyen se fondant sur son expérience générale de la vie que l'indépendance n'est plus garantie⁶⁹. La révision irréprochable des comptes annuels effectués par un organe de révision subjectivement (c'est-à-dire de fait) impartial, c'est-à-dire indépendant, n'est d'aucune utilité aux yeux des tiers si, en apparence, cet organe donne l'impression qu'il ne dispose pas de l'indépendance requise. Le critère déterminant ici n'est pas de savoir ce que l'observateur moyen sait effectivement, mais de savoir comment l'observateur moyen évaluerait un fait touchant à l'indépendance en se fondant sur son expérience générale de la vie s'il avait connaissance des circonstances déterminantes. En pratique, on entend souvent argumenter que l'infraction en apparence aux règles d'indépendance est moins grave que l'infraction effective aux règles d'indépendance. Cette argumentation ne tient pas du point de vue juridique, c'est-à-dire à la lumière du principe de diligence auquel tout auditeur est soumis: en effet, l'auditeur est légalement tenu d'éviter toute apparence de dépendance dans le cadre des exigences légales. S'il y contrevient par négligence ou par préméditation, il doit en supporter les conséquences.

⁶⁹ Cf. FF 2004 3793.

4.5 Indépendance de l'organe de révision

4.5.1 Généralités

L'indépendance est un principe fondamental de l'audit. L'organe de révision doit être indépendant et former son appréciation en toute objectivité. Son indépendance ne doit être restreinte ni dans les faits (in fact), ni en apparence (in appearance) (art. 728, al. 1, et art. 729, al. 1, CO). Durant l'exercice sous revue, l'ASR a une fois de plus relevé de nombreux

L'objectif des dispositions légales en matière d'indépendance est le même pour la révision ordinaire que pour le contrôle restreint. Dans le cas du contrôle restreint uniquement, le législateur a prévu deux dérogations à ce principe: il n'y a pas de rotation de l'auditeur responsable (cf. art. 730a, al. 2, CO), et il est permis de contribuer à la tenue de la comptabilité et de fournir des services parallèles pour autant que, là où le risque de devoir réviser son propre travail est écarté par des mesures appropriées en termes de ressources humaines et d'organisation, la fiabilité de la révision soit garantie (art. 729, al. 2, CO). Abstraction faite de ces deux dérogations, aucun autre privilège ne peut être invoqué, ce que confirme d'ailleurs la jurisprudence répétée en la matière et en dépit de certaines doctrines. Il n'existe en particulier pas de base légale permettant de définir l'indépendance de manière plus généreuse dans le cas du contrôle restreint que dans le cas de la révision ordinaire. Une telle différenciation ne serait d'ailleurs guère applicable, car il ne serait pratiquement pas possible d'instaurer deux barèmes clairs et bien délimités en matière d'indépendance. Toute tentative allant dans ce sens donnerait l'illusion de l'exactitude tout en générant une insécurité juridique inutile.

Toute infraction aux règles d'indépendance est pertinente dès qu'il s'agit d'évaluer si un organe de révision est en mesure d'effectuer une révision irréprochable. L'observation de ces règles est une condition d'agrément qui doit être respectée en permanence. Selon les circonstances, les infractions aux règles d'indépendance remettent sérieusement en question la capacité de l'organe de révision à exercer son activité de manière crédible et irréprochable. Ces infractions sont par conséquent sanctionnées selon les circonstances par un avertissement (art. 18 LSR) ou par le retrait de l'agrément (art. 17 LSR).

Les dispositions relatives à l'indépendance de l'organe de révision sont de nature contraignante et doivent être observées en tout temps. La mise en œuvre et le respect de ces dispositions ne peuvent faire l'objet d'arrangements privés entre parties. Ainsi, l'organe de révision et la société auditée n'ont pas le droit d'établir par convention que certaines infractions aux règles d'indépendance sont considérées comme licites, de s'entendre sur une certaine interprétation ou application des règles d'indépendance, ou de se promettre réciproquement de renoncer à tous dommages-intérêts en cas d'infraction (éven-

tuelle) aux règles d'indépendance. De telles ententes sont nulles (art. 20, al. 1, CO), parce que la révision et l'indépendance de l'organe de révision protègent non seulement la société auditée (et plus précisément: le Conseil d'administration et les actionnaires), mais aussi tous les autres acteurs⁷⁰. L'abaissement contractuel du niveau d'indépendance serait assimilé à un porte-fort (cf. art. 111 CO).

4.5.2 Constats fréquents

Dans le cadre de sa surveillance, l'ASR constate de manière récurrente des infractions aux règles d'indépendance. Près de la moitié des enquêtes préalables et des procédures ont pour objet des infractions présumées aux règles d'indépendance. Commenter tous les cas qui posent problème en la matière dépasserait le cadre du présent rapport. Il y a lieu de présenter ici les constellations les plus fréquentes ou celles qui méritent d'être mentionnées.

Divers constats mettent en évidence les lacunes du processus d'acceptation de nouveaux mandats et de mandats accessoires. L'entreprise de révision prête trop peu d'attention ou s'intéresse trop tard à la question de savoir si des mandats parallèles doivent être acceptés en sus du mandat de révision, quels sont les risques encourus et quelles sont les mesures préventives à prendre⁷¹.

⁷⁰ Cf. FF 2004 3751 s., 3764 s.

⁷¹ Cf. ch. 2.3.1.

Un cas assez fréquent est celui dans lequel un membre du conseil d'administration de l'organe de révision ou une autre personne investie d'attributions directoriales (p. ex. un directeur) siège simultanément dans le conseil d'administration ou de fondation de la société auditée ou de la fondation auditée ou a des rapports contractuels relevant du droit du travail avec la société auditée (art. 728, al. 2, ch. 1, CO). Une telle situation est réhabilitatoire du point de vue de la problématique de l'apparence⁷², car le fait que cette personne ne soit pas membre de l'équipe de révision (art. 728, al. 3, CO), qu'elle exerce la fonction de conseiller d'administration pour la société auditée uniquement à titre fiduciaire, ou que son droit de signature n'est inscrit au registre du commerce uniquement «pro forma», ne joue ici aucun rôle. Autre scénario similaire, l'exercice fiduciaire des droits de vote d'actionnaires et de membres du CA par l'auditeur responsable est également un cas qui a été relevé en 2013.

Un cas plutôt rare est celui de la participation directe ou une créance significative à l'égard de la société auditée (art. 728, al. 2, ch. 2, CO)⁷³.

Souvent, on constate une relation d'affaires étroite entre l'auditeur responsable et un membre du conseil d'administration de la société auditée (art. 728, al. 2, ch. 3, CO). En pratique, le scénario le plus fréquent est celui où une activité lucrative commune (p. ex. un partenariat commun dans une entreprise de révision) ou un investissement commun (p. ex. contrôle d'une société qui n'est pas auditée, mais qui propose des prestations dans le domaine de la comptabilité).

Un cas devenu plus rare au fil du temps est celui de la révision d'une société dans laquelle des personnes proches de l'auditeur responsable ou d'un membre de l'équipe de révision exercent une fonction directoriale ou participent directement au capital de la société auditée (art. 728, al. 5 en rel. avec al. 2, ch. 1, 2 et 3, CO). Ce genre de scénario fait intervenir par exemple la parenté telle que conjoint, parents, frères et sœurs.

L'interdiction de contrôler son propre travail (art. 728, al. 2, ch. 4, CO) est un problème qui intervient surtout dans le domaine de la révision ordinaire, les cas les plus fréquents étant la participation à la comptabilité (et surtout la comptabilité des salaires). Cette configuration comporte une sous-catégorie de scénarios, à savoir les cas où la révision est effectuée

par l'entreprise A et la comptabilité par l'entreprise B, alors que ces deux entreprises ont dans les faits ou en apparence la même direction (art. 728, al. 6, CO). Au niveau du contrôle restreint, la participation à la comptabilité étant admise, aucune sanction n'a été prononcée à ce jour.

Un cas plus rare est celui dans lequel un organe de révision est en situation de dépendance économique par rapport à la société auditée (art. 728, al. 2, ch. 5, CO). D'autres faits sont également incompatibles avec l'indépendance économique, par ex. des dettes personnelles très élevées de l'auditeur, cette situation conduisant à des révisions de complaisance, l'acceptation sans jugement critique d'un nombre aussi élevé que possible de mandats, l'insuffisance des opérations de vérification, voire même des situations de chantage.

Autre cas, l'interdiction de la révision réciproque: celle-ci ne figure pas dans la loi, mais est une clause jurisprudentielle remontant à 1997⁷⁴ et figurant expressément depuis 2010 dans les normes d'audit⁷⁵. La révision de la société A par l'entreprise B, et inversement, crée une situation qui se traduit rapidement par des conflits d'intérêts. L'activité des auditeurs est influencée par des réactions non objectives visant à ménager l'autre partie. Une telle situation se traduit en apparence du moins par le risque que les deux organes de révision ne puissent accomplir leur mission avec toute l'impartialité requise. Ce genre de cas a pratiquement disparu.

Compte tenu de l'importance primordiale de l'indépendance, l'ASR a inscrit ce paramètre au nombre des critères prioritaires de son programme d'inspection pour 2014.

⁷² Cf. ch. 4.5.1.

⁷³ ATAF n° B-5373/2012 du 25 juillet 2013.

⁷⁴ ATF 123 III 31 ss.

⁷⁵ Ch. IV, let. C, al. 3, Directives sur l'indépendance 2007, version du 6 décembre 2010.

5 Enforcement et jurisprudence

5.1 Enforcement

En 2013, l'ASR a refusé 11 demandes. Sept personnes ont retiré leur demande ou renoncé à l'agrément. L'entrée en matière a été refusée dans cinq cas pour cause de dossier incomplet. Enfin, l'ASR a prononcé 15 retraits d'agrément et cinq avertissements.

5.2 Jurisprudence

Comme l'année précédente, les tribunaux fédéraux (Tribunal administratif fédéral [TAF] et Tribunal fédéral [TF]) ont majoritairement jugé des cas portant sur la condition de la réputation irréprochable en lien avec des violations des règles d'indépendance. Les tribunaux fédéraux (dans un cas en deuxième instance) ont confirmé les décisions de l'ASR tant sur la conclusion principale (rejet de la demande ou retrait) que, dans les cas de retraits, sur la durée de ceux-ci. Cela démontre que la politique d'«enforcement» de l'ASR est soutenue par nos instances judiciaires et est considérée comme étant juste et proportionnée.

Appelé à juger notamment de la durée du retrait d'un agrément prononcé par l'ASR, le Tribunal fédéral a précisé que le retrait de l'agrément de réviseur pour une période inférieure à un an n'est guère concevable, dès lors que la révision des comptes est annuelle et qu'un avertissement n'est prévu par la LSR que pour les personnes travaillant pour le compte d'une entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat⁷⁶.

Dans un autre cas où le demandeur d'un agrément d'expert-réviseur faisait l'objet de poursuites pour plusieurs millions de francs ainsi que d'actes de défaut de bien, de comminations de faillite et de saisies de ressources, le TF a souligné que la prise en compte des commandements de payer nécessitait certaines précautions. Il a précisé à cet égard qu'une poursuite d'un créancier privé ne permet de tirer aucune conclusion définitive quant à un éventuel endettement. En revanche, de nombreuses poursuites engagées par des personnes différentes, principalement si certaines d'entre elles sont des organes étatiques, constituent un indice d'une santé financière déficiente. Il a ajouté qu'avec des dettes aussi importantes, l'indépendance économique n'est plus assurée. En outre, les poursuites démontraient que le demandeur a mal géré ses affaires privées, ce qui faisait planer le doute sur sa capacité à gérer ses affaires professionnelles⁷⁷.

Le TAF a précisé, pour sa part, dans une affaire où un demandeur d'agrément d'expert-réviseur a notamment révisé les comptes de cinq sociétés dans lesquelles siégeait au conseil d'administration une personne avec laquelle elle entretenait des relations étroites, que l'existence d'une activité limitée de ces sociétés ne change rien au fait qu'elles sont soumises à révision et que la révision des comptes doit être effectuée dans le respect des règles d'indépendance⁷⁸.

Dans un arrêt où le TAF a dû trancher diverses violations des règles d'indépendance, il a notamment retenu qu'un prêt d'un montant de 800'000 francs par l'administrateur de neuf sociétés révisées en faveur du réviseur responsable, respectivement du «co-reviewer» constitue une dette importante au sens de l'article 728 alinéa 2 chiffre 2 CO et viole ainsi les règles d'indépendance⁷⁹. Dans une cause similaire, le tribunal a également précisé que les sanctions rendues en application de l'article 44 LFINMA remettent en cause la condition de la réputation irréprochable au sens de la loi sur la surveillance de la révision⁸⁰.

Devant statuer sur la question de savoir si un demandeur d'agrément dispose d'une pratique professionnelle suffisante pour bénéficier d'un agrément d'expert-réviseur, le TAF a considéré, procédant en cela à un revirement de jurisprudence, que l'expérience professionnelle acquise avant le début de la formation déterminante doit également être prise en compte pour autant qu'elle remplisse l'ensemble des exigences garantes de sa qualité définies dans la loi⁸¹. A la suite d'un recours interjeté par le Département fédéral de justice et police (en étroite collaboration avec l'ASR), le TF a cassé l'arrêt du TAF et renvoyé la cause pour nouvelle décision, considérant qu'il ressortait clairement de la loi que la pratique professionnelle antérieure au début d'une formation déterminante ne pouvait pas être prise en compte⁸².

⁷⁶ ATF 2C_1182/2012 du 29 mai 2013 consid. 4.4.

⁷⁷ ATF 2C_709/2012 du 20 juin 2013 consid. 6.2.

⁷⁸ ATAF B-2274/2012 du 19 juin 2013 consid. 4.3.2.3; cf. aussi ATAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013 consid. 4.2.1.

⁷⁹ ATAF B-5373/2012 du 25 juillet 2013 consid. 4.1.

⁸⁰ ATAF B-5348/2012 du 25 juillet 2013 consid. 5.

⁸¹ ATAF B-4277/2012 du 18 juin 2013 consid. 6.6

⁸² ATF 2C_738/2013 consid. 4.6

Annexes

1 Organisation de l'ASR⁸³

Forme juridique	Établissement de droit public doté de la personnalité juridique.	
Statut administratif	Unité autonome de l'administration fédérale décentralisée, administrativement rattachée au Département fédéral de justice et police (DFJP).	
Siège	Berne	
Organes	Conseil d'administration	Thomas Rufer (président) , économiste d'entreprise HES, expert-comptable dipl.
		Sabine Kilgus (vice-présidente) , dr en droit, avocate
		Renato Fassbind , dr oec. publ., dipl. américain CPA
		Conrad Meyer , dr oec. publ., prof.
		Daniel Oyon , dr ès sc. éco., prof.
	Direction	Frank Schneider , directeur, expert-comptable dipl.
		Reto Sanwald , directeur suppléant, chef Droit et Affaires internationales, dr en droit, avocat
		Pascal Stirnimann , chef Surveillance, expert-comptable dipl.
		Sébastien Derada , chef Agrément et Support
	Organe de révision	Contrôle fédéral des finances (CDF)
Effectifs	27 personnes, 21 équivalents plein temps (état 31.12.2013). Fin 2012: 26 personnes, 20 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.	

⁸³ Pour en savoir davantage, consultez le portail web de l'ASR (www.surveillance-de-la-revision.ch).

2 Abréviations

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
al.	alinéa
art.	article
ATAF	Arrêt du Tribunal administratif fédéral
ATF	Arrêt du Tribunal fédéral
CFMJ	Commission fédérale des maisons de jeu
ch.	chiffre
ch. marg.	chiffre marginal
CHS PP	Commission de haute surveillance de la prévoyance professionnelle
CO	Code suisse des obligations du 30 mars 1911 (RS 220)
DFJP	Département fédéral de justice et police
EAIG	European Audit Inspection Group
EEE	Espace économique européen
en rel. avec	en relation avec
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
ERSE	Entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat
EWG	Enforcement Working Group
FF	Feuille fédérale
FINMA	Autorité fédérale de surveillance des marchés financiers
FMI	Fonds monétaire international
GPPC	Global Public Policy Committees
G-SIB	Global Systemically Important Banks
G-SIFI	Global Systemically Important Financial Institutions
G-SII	Global Systemically Important Insurers
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 Audit
ISQC 1	International Standard on Quality Control 1
LBA	Loi du 10 octobre 1997 sur le blanchiment d'argent (RS 955.0)

let.	lettre (disposition légale)
LFINMA	Loi du 22 juin 2007 sur la surveillance des marchés financiers (RS 956.1)
LSR	Loi du 15 décembre 2005 sur la surveillance de la révision (RS 221.302)
MMoU	Multilateral Memorandum of Understanding
MoU	Memorandum of Understanding
NAS	Normes d'audit suisses de la Chambre fiduciaire
NSCQ 1	Norme suisse de contrôle qualité 1 (en vigueur depuis le 15.12.2013)
OA-FINMA	Ordonnance du 15 octobre 2008 sur les audits des marchés financiers (RS 956.161)
OFSP	Office fédéral de la santé publique
OLMJ	Ordonnance du 24 septembre 2004 sur les jeux de hasard et les maisons de jeu (RS 935.521).
OSRev	Ordonnance du 22 août 2007 sur la surveillance de la révision (RS 221.302.3)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PME	Petites et moyennes entreprises
RS	Recueil systématique du droit fédéral
SCWG	Standards Coordination Working Group
SER	SIX Exchange Regulation
SMI	Swiss Market Index
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: 31.12.2013):

Révision / contrôle dans les secteurs suivants	Agrément LSR: entreprises de révision	Agrément LSR: auditeur responsable	Autorité de surveillance spéciale	Exigences supplémentaires
Banques/négociants en valeurs mobilières	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Placements collectifs de capitaux	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat ⁸⁴	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Assurances	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	réviseur	réviseur	FINMA	art. 19b LBA
Centrales d'émission de lettres de gage	entreprise de révision soumise à la surveillance de l'Etat	expert-réviseur	FINMA	art. 26 LFINMA, art. 3 OA-FINMA
Institutions de prévoyance	expert-réviseur ⁸⁵	expert-réviseur	(CHS PP)	–
Caisses-maladie	expert-réviseur	expert-réviseur	(OFSP)	–
Maisons de jeu	expert-réviseur	expert-réviseur	CFMJ	Art. 75 OLMJ

⁸⁴ 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).

⁸⁵ 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).

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

Etat: 31 décembre 2013

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zurich
500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zurich
500149	OBT AG	St. Gall
500241	MAZARS SA	Genève
500420	Deloitte AG	Zurich
500436	REFIDAR MOORE STEPHENS AG	Glattbrugg
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zurich
500505	Treuhand- und Revisionsgesellschaft Mattig-Suter und Partner	Schwyz
500646	Ernst & Young AG	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 Société Fiduciaire	Genève
501403	KPMG AG	Zurich
501470	Ferax Treuhand AG	Zurich
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zurich
502658	Treureva AG	Zurich
504689	SWA Swiss Auditors AG	Pfäffikon

5 Déclarations d'intention signées avec les autorités étrangères

Etat: 31 décembre 2013

Pays	Autorité	Forme	Année
Etats-Unis	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	Statement of Protocol (SoP)	2011
Allemagne	Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK)	Absichtserklärung	2012
Pays-Bas	Netherlands Authority for the Financial Markets (AFM)	Memorandum of Understanding (MoU)	2012
France	Haut Conseil du commissariat aux comptes (H3C)	Protocol de coopération	2013
Liechtenstein	Finanzmarktaufsicht (FMA)	Absichtserklärung	2013
Luxembourg	Commission de Surveillance du Secteur Financier (CSSF)	Memorandum of Understanding (MoU)	2013

6 Enregistrement des entreprises suisses de révision dans l'UE⁸⁶

Etat: 31 décembre 2013

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 AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (4)
Finlande (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)	Ernst & Young AG (1)
France (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Irlande (Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Italie (CONSOB)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Liechtenstein (Finanzmarktaufsicht FMA)	(21) ⁸⁷
Luxembourg (Commission de Surveillance du Secteur Financier)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (4)
Pays-Bas (Netherlands Authority for the Financial Markets)	Ernst & Young AG (1)
Espagne (Accounting and Auditing Institute ICAC)	PwC AG (1)
Suède (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)

⁸⁶ 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, circ. 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.

⁸⁷ Allemann, Zinsli & Partner AG, Bankrevisions- und Treuhand AG, BDO AG, Buchhaltungs- und Revisions-AG, Curator Revision AG, Ernst & Young AG, Fiduciaria Biaggini S.A., Haussmann & Partner, Haussmann Revision AG, KPMG AG, Lie Audit GmbH, Mittner + Partner, Treuhand Beratung Revision Kommanditgesellschaft, Ostschweizerische Revisionsgesellschaft AG, Ostschweizerische Treuhand-Gesellschaft AG, PricewaterhouseCoopers AG, Revigroup Lugano SA, Revision Treuhand AG, RRT AG Treuhand und Revision, TEAG Treuhandbüro Eggenberger AG, WPS Revision AG et Wälti Treuhand und Revisionen AG.

7 Liste complète des arrêts des Tribunaux 2013

Etat: 31 décembre 2013

L'ASR a dressé la liste complète des arrêts entrés en force rendus par les tribunaux fédéraux relatifs à l'interprétation des conditions d'agrément. Les arrêts sont cités par ordre chronologique avec une brève référence au sujet traité et à la conclusion des tribunaux.

- Arrêt du TF 2C_1182/2012 du 29 mai 2013 (confirmation de l'arrêt du TAF B-1723/2011 du 24 octobre 2012): Révision d'une fondation patronale requérant un agrément d'expert-réviseur par une personne titulaire d'un agrément de réviseur. Retrait de l'agrément de réviseur pour une durée d'une année. Rejet du recours.
- Arrêt du TAF B-4277/2012 du 18 juin 2013: prise en compte, dans le calcul du nombre d'années d'expérience professionnelle, de la pratique professionnelle acquise antérieurement au début de la formation déterminante (revirement de jurisprudence). Admission du recours. Toutefois, arrêt cassé par le Tribunal fédéral le 27 novembre 2013 (2C_738/2013).
- Arrêt du TAF B-2274/2012 du 19 juin 2013: Violation des règles d'indépendance (révision des comptes d'une société pour laquelle le réviseur a fourni des prestations de comptabilité, respectivement de controlling; révision des comptes de sociétés dans lesquelles siège une personne avec laquelle le réviseur entretient des relations étroites). Rejet de la demande d'agrément d'expert-réviseur. Rejet du recours.
- Arrêt du TF 2C_709/2012 du 20 juin 2013 (confirmation de l'arrêt du TAF 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.
- Arrêts du TAF B-5348/2012 et B-5373/2012 des 25 juillet 2013: Violation des règles d'indépendance (révision de sociétés alors qu'un directeur de la société de révision est également membre du conseil d'administration des sociétés révisées; prêt par un membre du conseil d'administration de la société révisée en faveur d'un membre du conseil d'administration de l'organe de révision). En outre, sanctions au sens de l'article 44 LFINMA déterminantes pour l'appréciation de la réputation irréprochable. Retrait des agréments d'expert-réviseur de deux ans. Rejet du recours.
- Arrêt du TAF B-4251/2012 du 23 septembre 2013: Violation des règles d'indépendance (relations étroites entre le réviseur et l'administrateur des sociétés révisées). Retrait de l'agrément d'expert-réviseur d'une année. Rejet du recours.
- Arrêt du TAF B-4758/2012 du 5 novembre 2013: Absence de réciprocité avec les Etats-Unis d'Amérique. «Master of Business Administration» (MBA) pas reconnu comme un titre au sens de l'article 4 alinéa 2 lettre c LSR. Clause de rigueur pas applicable s'agissant du titre de formation. Rejet du recours.
- Arrêt du TF 2C_738/2013 du 27 novembre 2013: Il est contraire à la LSR de prendre en compte, dans le calcul du nombre d'années d'expérience professionnelle, de la pratique professionnelle acquise antérieurement au début de la formation déterminante. Admission du recours du Département fédéral de justice et police.

8 Formations étrangères comparables

Etat: 31 décembre 2013

Pays	Formations étrangères comparables
Allemagne	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
France	Diplôme Supérieur de Comptabilité et de Gestion (ancienne dénomination: Diplôme d'études supérieures comptables et financières) et Diplôme d'expertise comptable
Grande-Bretagne	Chartered/Certified Accountant Affiliations: ICAEW, ICAS, ICAI, ACCA, AIA + Audit permission
Irlande	Chartered/Certified Accountant Affiliations: 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

9 Comptes annuels de l'ASR

Bilan

(en CHF)

	Annexe	31.12.2013	31.12.2012
Liquidités	5	5'158'830	4'618'090
Créances	6	164'978	183'084
Travaux en cours	7	153'000	290'000
Actifs transitoires	8	74'570	24'666
Actifs circulants		5'551'378	5'115'840
Immobilisations corporelles	9	459'182	403'310
Immobilisations incorporelles	10	362'193	311'276
Immobilisations financières	11	93'984	93'887
Actifs immobilisés		915'359	808'472
Total des actifs		6'466'737	5'924'312
Engagements à court terme résultant de prestations		90'164	165'585
Engagements envers les entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat	12	46'736	54'193
Engagements envers les assurances sociales		109'507	67'541
Provisions à court terme	13	203'000	205'000
Passifs transitoires	14	283'810	310'913
Régularisation des émoluments d'agrément	16	430'840	369'800
Engagements à court terme		1'164'057	1'173'032
Régularisation des émoluments d'agrément	16	802'680	251'280
Engagements à long terme		802'680	251'280
Réserves	17	4'500'000	4'500'000
Fonds propres		4'500'000	4'500'000
Total des passifs		6'466'737	5'924'312

Compte de résultat

(en CHF)

	Annexe	01.01.2013 –31.12.2013	01.01.2012 –31.12.2012
Redevances de surveillance	2. let. I	3'003'264	2'748'307
Emoluments d'inspection	2. let. I	1'297'483	1'231'064
Emoluments d'agrément	18, 2. let. I	963'241	992'535
Autres recettes	19	337'422	32'578
Total recettes		5'601'410	5'004'484
Charges de personnel	20	-4'595'307	-4'116'666
Charges d'exploitation	15, 21	-880'720	-762'324
Amortissements	9, 10	-142'911	-140'654
Résultat d'exploitation		-17'528	-15'161
Revenus financiers		18'049	15'399
Charges financières		-521	-238
Résultat financier		17'528	15'161
Bénéfice/Perte		–	–

Tableau de financement

(en CHF)

	Annexe	01.01.2013 – 31.12.2013	01.01.2012 – 31.12.2012
Amortissements sur immobilisations	9, 10	142'911	140'654
Constitution/(Dissolution) des émoluments d'agrément (à long terme)	16	551'400	-288'200
(Augmentation)/diminution des créances	6	18'106	-6'893
(Augmentation)/diminution des travaux en cours	7	137'000	24'000
(Augmentation)/diminution des actifs transitoires	8	-49'904	45'622
Augmentation/(diminution) des engagements		-82'878	-620'360
Augmentation/(diminution) des engagements envers les assurances sociales		41'966	47'640
Augmentation/(diminution) des provisions à court terme	13	-2'000	47'500
Augmentation/(diminution) des passifs transitoires	14	-27'103	37'322
Augmentation/(diminution) du compte de régularisation des émoluments d'agrément (à court terme)	16	61'040	-245'260
Flux de trésorerie provenant d'opérations d'exploitation		790'538	-817'974
Investissements sur immobilisations corporelles	9	-182'053	-180'768
Investissements sur immobilisations incorporelles	10	-67'647	-303'629
Investissements sur immobilisations financières	11	-98	-22'653
Flux de trésorerie provenant d'opérations d'investissements		-249'798	-507'049
Variation des liquidités		540'740	-1'325'023
Liquidités au 1 ^{er} janvier	5	4'618'090	5'943'113
Liquidités au 31 décembre	5	5'158'830	4'618'090

Tableau des fonds propres

	01.01.2013 – 31.12.2013	01.01.2012 – 31.12.2012
Etat au 1 ^{er} janvier	4'500'000	4'500'000
Attribution aux réserves	0	0
Etat au 31 décembre	4'500'000	4'500'000

Annexe aux comptes annuels 2013

1 Activité

L'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; RS 221.302). Elle surveille aussi les entreprises 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 LSR. 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.

Au 31 décembre 2013 l'ASR comptait 27 collaborateurs se partageant 21 postes à plein temps (contre 26 collaborateurs se partageant 20 postes à plein temps en 2012).

2 Principes régissant l'établissement des comptes annuels

a. Généralités

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

Les comptes annuels de l'ASR se rapportent à l'exercice 2013, clos au 31 décembre 2013 (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'arrondi négligeables.

b. 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.

c. Créances sur prestations

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

d. Travaux en cours

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

e. Immobilisations corporelles

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

Immobilisations corporelles	Durée d'utilisation (ans)
Mobilier et équipements	10
Bureautique, matériel informatique	3
Aménagements 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 à titre de 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.

f. 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.

Un éventuel écart entre la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle et sa valeur recouvrable est porté en déduction du résultat d'exercice à titre de dépréciation.

Les survaleurs générées en interne ne sont pas activées.

g. Immobilisations financières

Les immobilisations financières sont évaluées à la valeur du marché.

h. Impôts

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

i. Provisions

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

j. Contrats 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.

k. 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.

l. 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'OSRev.

Les émoluments perçus pour l'agrément des entreprises de révision sont régularisés sur cinq ans (y compris les renouvellements d'agrément). 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.

m. 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 Evaluation des risques (art. 663b CO)

a. 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 16 décembre 2013 et en a consigné les résultats. Il n'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:

b. 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)

	2013	2012
Caisse	722	383
Compte postal	772'261	449'439
Compte de placement Administration fédérale des finances (AFF)	4'385'847	4'168'268
Liquidités	5'158'830	4'618'090

6 Créances

	2013	2012
Créances résultant d'émoluments	53'775	126'570
Créances sur Yellowpay	69'704	50'962
Autres créances	41'499	5'552
Créances sur prestations	164'978	183'084

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

7 Travaux en cours

	2013	2012
Travaux en cours	153'000	290'000
Travaux en cours	153'000	290'000

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

8 Actifs transitoires

	2013	2012
Actifs transitoires	74'570	24'666
Actifs transitoires	74'570	24'666

Les actifs transitoires englobent les acomptes payés pour des prestations se référant à l'exercice suivant.

9 Immobilisations corporelles

(en CHF)

	Mobilier et équipements	Bureautique, matériel informatique	Aménagements et installations fixes	2013	2012
Coûts d'acquisition					
Etat au 1 ^{er} janvier	357'172	77'973	263'384	698'529	523'773
Entrées	19'478	101'179	61'396	182'053	180'768
Sorties	–	–	–	–	-6'012
Etat au 31 décembre	376'650	179'152	324'780	880'582	698'529
Amortissements cumulés					
Etat au 1 ^{er} janvier	-163'212	-53'674	-78'333	-295'219	-215'966
Entrées	-37'665	-56'038	-32'478	-126'181	-85'265
Sorties	–	–	–	–	6'012
Etat au 31 décembre	-200'877	-109'712	-110'811	-421'400	-295'219
Valeur comptable nette	175'773	69'440	213'969	459'182	403'310

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 «Bureautique, matériel informatique» affiche pour 2013 une augmentation des coûts d'acquisition à hauteur de CHF 101'179, qui s'explique en particulier par l'achat de nouveaux serveurs live et back-office, le déploiement d'un réseau informatique dans les locaux sis à Zurich et la main-d'œuvre nécessaire à cet effet.

Le poste «Aménagements et installations fixes» affiche pour 2013 une augmentation des coûts d'acquisition à hauteur de CHF 61'396, laquelle s'explique par la rénovation des plafonds des locaux sis à la Bundesgasse 18 à Berne.

Le poste «Mobilier et équipements» affiche pour 2013 une augmentation des coûts d'acquisition à hauteur de CHF 19'478, qui s'explique principalement par l'achat de meubles et d'armoires d'archivage.

La valeur d'assurance-incendie au 31 décembre 2013 est de CHF 550'000 (en 2012 CHF 400'00).

10 Immobilisations incorporelles

(en CHF)

	Logiciels, Registre et Administra- tion	Autres logiciels	2013	2012
Coûts d'acquisition				
Etat au 1 ^{er} janvier	646'141	102'155	748'296	444'667
Entrées	42'853	24'794	67'647	303'629
Sorties	–	–	–	–
Etat au 31 décembre	688'994	126'949	815'943	748'296
Amortissements cumulés				
Etat au 1 ^{er} janvier	-343'740	-93'280	-437'020	-381'631
Entrées	–	-16'730	-16'730	-55'389
Sorties	–	–	–	–
Etat au 31 décembre	-343'740	-110'010	-453'750	-437'020
Valeur comptable nette	345'254	16'939	362'193	311'276

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 42'853, imputable au renouvellement de l'environnement informatique (installations de base, migrations, hot-standby, etc.).

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. let. I). 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 46'736 (année précédente: CHF 54'193) sera restitué en 2014 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 93'984 en relation avec la location des locaux administratifs.

13 Provisions à court terme

(en CHF)

	2013	2012
Engagements à titre de charges de personnel	198'000	197'000
Provisions pour indemnisation des parties	5'000	8'000
Provisions à court terme	203'000	205'000

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

	2013	2012
Passifs transitoires divers	283'810	310'913
Passifs transitoires	283'810	310'913

Les passifs transitoires comprennent essentiellement des comptes de régularisation pour les charges salariales et les coûts relatifs au rapport d'activité 2013.

15 Contrat de location simple (hors bilan)

	2013	2012
Versements minimum jusqu'à une année	10'740	10'740
Versements minimum 2 à 6 ans	32'220	42'960

Le contrat de location simple représente des engagements hors bilan en relation avec la location 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 devant figurer au bilan.

16 Régularisation des émoluments d'agrément

	2013	2012
Régularisation des émoluments d'agrément à court terme	430'840	369'800
Régularisation des émoluments d'agrément à long terme	802'680	251'280
Régularisation des émoluments d'agrément	1'233'520	621'080

Les émoluments perçus pour l'agrément des personnes morales ont été régularisés sur 5 ans.

17 Réserves

(en CHF)

	2013	2012
Réserves	4'500'000	4'500'000
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

	2013	2012
Emoluments d'agrément des personnes physiques	422'300	419'200
Emoluments d'agrément des entreprises de révision	1'227'800	102'000
Commissions de paiement via internet	-33'269	-31'525
Remboursements d'émoluments d'agrément	-41'150	-30'600
Constitution du compte de régularisation des émoluments d'agrément	-982'240	-81'600
Dissolution du compte de régularisation des émoluments d'agrément des années précédentes	369'800	615'060
Emoluments d'agrément	963'241	992'535

L'agrément des entreprises de révision est limité à cinq ans. Les premiers agréments ayant été octroyés en 2008, les premiers renouvellements ont eu lieu durant l'exercice sous revue, ce qui explique la forte augmentation des émoluments pour l'agrément des entreprises de révision.

19 Autres recettes

L'augmentation des autres recettes est imputable, d'une part, aux recettes encaissées pour l'atelier «IFIAR Inspection Workshop» en mars 2013 à Zurich (CHF 60'239) et, d'autre part, à la délégation de deux collaborateurs auprès de la FINMA (CHF 210'458).

20 Charges de personnel

(en CHF)

	2013	2012
Salaires/rémunération des conseillers d'administration	3'461'591	3'018'094
Contributions de l'employeur aux charges sociales	732'424	685'055
Autres charges de personnel	308'852	263'668
Rémunération de tiers	92'440	149'849
Charges de personnel	4'595'307	4'116'666

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 (2012: CHF 25'000) à titre de réserve pour la part patronale de la caisse de retraite du personnel de l'ASR.

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).

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.

21 Charges d'exploitation

	2013	2012
Loyer	196'422	189'242
Investissements mineurs, entretien des immobilisations corporelles et leasing	13'844	14'783
Frais d'administration	106'091	108'414
Informatique	364'944	227'989
Autres charges d'exploitation	199'419	221'896
Charges d'exploitation	880'720	762'324

L'augmentation du poste Informatique s'explique en particulier par le renouvellement de l'environnement informatique, lié à des coûts uniques, et par l'augmentation des coûts de maintenance et de back-up.

22 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.

23 Transactions avec des parties liées

a. 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.

b. 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).



Rémunération du conseil d'administration et de la direction

En milliers de CHF

	2013	2012
Conseil d'administration ¹		
Honoraires du président	75	75
Honoraires du vice-président	38	38
Honoraires des conseillers d'administration	52	52
Rémunération des membres du conseil d'administration	165	165
Directeur et direction		
Salaire du directeur	253	250
Prestations annexes du directeur ²	34	37
Salaires des autres membres de la direction	514	323
Prestations annexes des autres membres	51	43
Cotisations sociales ³	157	107
Rémunération des membres de la direction	1'009	760

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

L'augmentation des salaires des autres membres de la direction est imputable à l'étoffement de l'équipe de direction. Pascal Stirnimann a été nommé à la tête du service Surveillance avec effet au 1^{er} janvier 2013, cette fonction étant auparavant assumée par le directeur.

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.

³ Inclut les cotisations AVS/AI/APG, AC, AP/ANP, cotisation d'épargne et prime de risque LPP.

24 Événements survenus après la date de clôture

Aucun événement susceptible de modifier la pertinence des comptes 2013 n'est survenu après la date de clôture au 31 décembre 2013.



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 2013.

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 24 Février 2014

CONTROLE FEDERAL DES FINANCES

Walter Risler
Expert-réviseur agréé

Peter Küpfer
Expert-réviseur agréé

